



REVISIÓN DE BENEFICIOS FISCALES 2022

Marzo 2023



Índice

INTRODUCCIÓN	9
--------------------	---

Reducción de la base imponible por dotaciones a la reserva de capitalización

1. DESCRIPCIÓN	15
1.1. Regulación vigente, definición y objetivos	15
1.2. Evolución normativa	17
1.3. Cuantificación	17
2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO	19
3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL.....	24
4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO.....	26
4.1. Bases de datos	26
4.2. Análisis descriptivo de la información	27
5. EVALUACIÓN	30
5.1. Diagrama de causalidad de la evaluación	33
5.2. Método de estimación	34
5.3. Resultados de estimación	35
6. CONCLUSIONES	38

Reducción de la base imponible por dotaciones a la reserva de nivelación

1. DESCRIPCIÓN.....	41
1.1. Regulación vigente, definición y objetivos	41
1.2. Evolución normativa	42
1.3. Cuantificación	42
2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO	44
3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL.....	50
4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO.....	51

4.1. Bases de datos	51
4.2. Análisis descriptivo de la información	52
5. EVALUACIÓN	55
5.1. Diagrama de causalidad de la evaluación	59
5.2. Método de estimación	60
5.3. Resultados de estimación	61
6. CONCLUSIONES	64

Deducción en el Impuesto sobre Sociedades por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

1. DESCRIPCIÓN	67
1.1. Regulación vigente, definición y objetivos	67
1.2. Evolución normativa	73
1.3. Cuantificación	82
2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO	87
2.1. Situación del sector cinematográfico, series audiovisuales y espectáculos en vivo en España	87
2.2. Evolución temporal de indicadores de actividad: producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	91
2.3. Comparación con el entorno europeo	96
2.4. Algunos hechos relevantes procedentes de otras fuentes de datos	99
3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL	102
4. EVALUACIÓN	108
5. CONCLUSIONES	109

Exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador

1. DESCRIPCIÓN	111
1.1. Regulación vigente, definición y objetivos	111
1.2. Evolución normativa	111

1.3. Cuantificación	112
2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO	116
3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL.....	122
4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO.....	123
4.1. Bases de datos	123
4.2. Análisis descriptivo de la información	124
5. EVALUACIÓN	127
5.1. Método de estimación: <i>Generalized Propensity Score</i>	129
6. CONCLUSIONES	135

Exenciones en el IRPF de las pensiones públicas por incapacidad

1. DESCRIPCIÓN.....	137
1.1. Regulación vigente, definición y objetivos	137
1.2. Evolución normativa	137
1.3. Cuantificación	138
2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO	142
3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL.....	148
4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO.....	148
4.1. Bases de datos	148
4.2. Análisis descriptivo de la información	149
5. EVALUACIÓN	153
5.1. Método de estimación: <i>Propensity Score Matching</i>	155
6. CONCLUSIONES	159

Exenciones en el IRPF de determinadas prestaciones familiares de carácter público

1. DESCRIPCIÓN.....	161
1.1. Regulación vigente, definición y objetivos	161
1.2. Evolución normativa	162
1.3. Cuantificación	162
2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO	166

3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL.....	175
4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO.....	177
4.1. Bases de datos	177
4.2. Análisis descriptivo de la información	178
5. EVALUACIÓN	182
5.1. Método de estimación.....	184
6. CONCLUSIONES	187

Exención en el IRPF de las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único

1. DESCRIPCIÓN.....	189
1.1. Regulación vigente, definición y objetivos	189
1.2. Evolución normativa	189
1.3. Cuantificación	190
2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO	194
3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL.....	202
4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO.....	203
4.1. Bases de datos	203
4.2. Análisis descriptivo de la información	204
5. EVALUACIÓN	207
5.1. Método de estimación: <i>Propensity Score Matching</i>	207
5.2. Método de estimación: <i>Generalized Propensity Score</i>	213
6. CONCLUSIONES	217

Tributación especial en el IRPF de las anualidades por alimentos a favor de los hijos

1. DESCRIPCIÓN.....	219
1.1. Regulación vigente, definición y objetivos	219
1.2. Evolución normativa	220
1.3. Cuantificación	220
2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO	223
3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL.....	228

4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO.....	231
4.1. Bases de datos	231
4.2. Análisis descriptivo de la información	231
5. EVALUACIÓN	234
5.1. Diagrama de causalidad de la evaluación	237
5.2. Método de estimación	238
5.3. Resultados de la estimación	238
6. CONCLUSIONES	241

Reducción en el IRPF por tributación conjunta en la modalidad de familias monoparentales

1. DESCRIPCIÓN.....	243
1.1. Regulación vigente, definición y objetivos	243
1.2. Evolución normativa	243
1.3. Cuantificación	244
2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO	249
3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL.....	254
4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO.....	255
4.1. Bases de datos	255
4.2. Análisis descriptivo de la información	255
5. EVALUACIÓN	260
5.1. Método de estimación: diferencias en diferencias.....	261
5.2. Evaluación del BF por género	264
5.3. Contraste de hipótesis de caminos paralelos	265
6. CONCLUSIONES	265

Exención en el IRPF de las ganancias patrimoniales obtenidas por los mayores de 65 años derivadas de la transmisión de su vivienda habitual o de otros elementos patrimoniales

1. DESCRIPCIÓN.....	267
---------------------	-----

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos	267
1.2. Evolución normativa	268
1.3. Cuantificación	268
2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO	270
3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL.....	277
4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO.....	278
4.1. Bases de datos	278
4.2. Análisis descriptivo de la información	279
5. EVALUACIÓN	283
5.1. Método de estimación: regresión en discontinuidad	284
5.2. Estimación del impacto por género	287
6. CONCLUSIONES	289

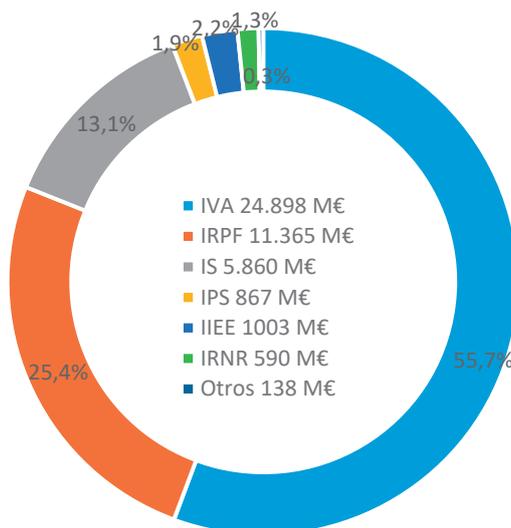
Anexo

A1.1.....	291
A1.2.....	294
Bibliografía.....	301

Introducción

Este documento se enmarca en la Reforma 2 del componente 28 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR), que consiste en analizar quince beneficios fiscales en los años 2021 y 2022. Este informe da cumplimiento a la *Resolución de 16 de abril de 2021 del Director General del Instituto de Estudios Fiscales, que crea el grupo de trabajo para la evaluación de los beneficios fiscales*. Según indica la resolución, se considera oportuno constituir un grupo de trabajo entre el Instituto de Estudios Fiscales, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en lo sucesivo AEAT, y la Dirección General de Tributos. El grupo de trabajo está constituido por seis miembros¹ y elevará una propuesta a la Secretaría de Estado de Hacienda de los beneficios fiscales que se evaluarán cada año, entre los de mayor relevancia.

Gráfico 1
Coste recaudatorio estimado del conjunto de beneficios fiscales de la AGE por figura tributaria con datos actualizados de 2022



Fuente: Presupuesto de beneficios fiscales 2023.

Los beneficios fiscales son instrumentos de política fiscal que permiten minorar la carga tributaria que recae sobre los contribuyentes mediante la introducción de exenciones, reducciones o ajustes en la base imponible, tipos reducidos de gravamen, bonificaciones, deducciones en la cuota o devoluciones, con objeto de crear incentivos que permitan alcanzar determinados objetivos de política económica y social². Resulta necesario analizar si los beneficios fiscales del sistema tributario español alcanzan el objetivo para el que fueron diseñados, prestando atención, no solo a su incidencia en la progresividad de los impuestos y la redistribución de la renta, sino también a los efectos que ge-

¹ MIGUEL ÁNGEL ÁLVAREZ LÓPEZ (Dirección General de Tributos), OCTAVIO CARAZO BUENO (Secretaría de Estado de Hacienda), RAFAEL FRUTOS VIVAR (AEAT), CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO (IEF), MIGUEL GÓMEZ DE ANTONIO (IEF), IGNACIO MORAL ARCE (IEF), JUAN FRANCISCO SOGO MIELGO (DGT).

² Los beneficios fiscales se dirigen a determinados colectivos o actividades económicas y han de satisfacer una serie de condiciones objetivas para su aplicación.

neran sobre la eficiencia y, en particular, sobre el mercado laboral, el consumo y el ahorro de las familias y de las empresas. En 2022 el coste recaudatorio estimado del conjunto de los beneficios fiscales correspondientes a la Administración General del Estado fue de 44.714 millones de euros, lo que representa un 3,4% del PIB³. En la actualidad, los beneficios fiscales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) son los que suponen una mayor pérdida de recaudación, 24.898 millones de euros, seguidos de los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), con 11.365 millones de euros, y de los del Impuesto de Sociedades (IS), con 5.860 millones de euros.

En la primera revisión de beneficios fiscales de 2021 se evaluaron cinco beneficios fiscales y en este estudio se evalúan los diez beneficios fiscales restantes, para cumplir con el compromiso de analizar quince beneficios en los años 2021 y 2022. El objetivo del informe es analizar si estos beneficios fiscales cumplen el objetivo para el cual fueron creados y analizar si producen externalidades negativas que recomienden su modificación. El análisis no discute la pertinencia o idoneidad de los objetivos de política económica o social que persigue cada beneficio fiscal. La gran mayoría de los resultados presentados se apoyan en un conjunto de datos administrativos que permite disponer de información de millones de datos fiscales anonimizados del universo de declaraciones del IRPF y del IS, tanto en su dimensión de corte transversal como a lo largo de un periodo de tiempo. El análisis se realiza con la información de los declarantes del Territorio de Régimen Fiscal Común (TRFC).

El coste total estimado de los diez beneficios fiscales que se analizan en este informe asciende a 4.216⁴ millones de euros, lo que supone un 9,4% del total de los beneficios fiscales del Estado en 2022 y un 0,32% del PIB. Es importante señalar que los beneficios fiscales que suponen un mayor coste recaudatorio fueron analizados por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) en 2019. Así, la AIReF (2020) evaluó quince beneficios fiscales que representan un coste total aproximado de 28.361 millones de euros en el año 2022, es decir, el 63,4% de la pérdida de recaudación estimada ocasionada por el total de los beneficios fiscales. Por tanto, el conjunto de beneficios fiscales analizados, incluyendo el estudio de la AIReF, los beneficios fiscales eliminados pero con un régimen transitorio en vigor, los diez evaluados en este documento, y los cinco que se analizaron en 2021, representan el 77% de la pérdida de recaudación total que originan los beneficios fiscales en 2022.

A continuación, se enumeran los diez beneficios fiscales que se evalúan en este documento y se resumen los criterios adoptados para su selección:

Impuesto sobre Sociedades (IS)

1. *Reducción de la base imponible por dotaciones a la reserva de capitalización. Regulada en el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).*

La decisión de analizar este beneficio fiscal se justifica por su elevado coste recaudatorio, que en 2022 fue de 566 millones de euros y que se estima en 609 millones de euros en el Presupuesto de

³ Fuente: *Memoria de Beneficios Fiscales de 2023* (actualización de la estimación para 2022).

⁴ El coste estimado incluye el coste total de la tributación conjunta, no sólo el atribuible a la modalidad monoparental. Por ello, el coste de los beneficios fiscales analizados por AIREF –que incluye la modalidad de matrimonio en la tributación conjunta– excluye el coste de la tributación conjunta, para evitar doble contabilización.

Beneficios Fiscales (PBF) de 2023. Interesa conocer si cumple el objetivo de fomentar la capitalización de las empresas, mejorando la financiación propia.

- 2. Reducción de la base imponible por dotaciones a la reserva de nivelación. Regulada en el artículo 105 de la LIS.*

La decisión de analizar este beneficio fiscal se justifica por su coste recaudatorio, que alcanzó 53 millones de euros en 2022 y que se estima en 59 millones de euros en el PBF de 2023.

- 3. Deducción en la cuota íntegra por producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Regulada en el artículo 36 de la Ley 27/2014, de la LIS.*

La decisión de analizar este beneficio fiscal se justifica por su coste recaudatorio, que alcanzó 79 millones de euros en 2022 y que se estima en 89 millones de euros en el PBF de 2023.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

- 4. Exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador. Regulada en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).*

La decisión de analizar este beneficio fiscal se justifica por su elevado coste recaudatorio, que alcanzó 612 millones de euros en 2022 y que se estima en 532 millones de euros en el PBF de 2023. Además, es interesante evaluar sus efectos en la participación de los individuos en el mercado laboral.

- 5. Exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Regulada en el artículo 7.f) de la LIRPF.*

La decisión de analizar estos beneficios fiscales se justifica por su elevado coste recaudatorio, que alcanzó 1.177 millones de euros en 2022, y que se estima en 1.172 millones de euros en el PBF de 2023. Además, es interesante analizar su impacto en la renta disponible de los declarantes y sus efectos distributivos.

- 6. Exención de las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas. Regulada en el artículo 7.h) de la LIRPF.*

La decisión de analizar estos beneficios fiscales se justifica por su elevado coste recaudatorio, que alcanzó 533 millones de euros en 2022 y que se estima en 567 millones de euros en el PBF de 2023. Además, es interesante analizar su impacto en la renta disponible de los declarantes, sus efectos distributivos y su impacto en la incorporación de los individuos al mercado de trabajo.

7. *Exención de las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma. Regulada en el artículo 7.n) de la LIRPF.*

La decisión de analizar este beneficio fiscal se justifica por su coste recaudatorio, que alcanzó 32 millones de euros en 2022 y que se estima en 32 millones de euros en el PBF de 2023. Además, es interesante analizar su efecto en la creación de actividades económicas y su impacto en la supervivencia de las empresas creadas por beneficiarios.

8. *Tratamiento de las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial regulada en el artículo 7.k) de la LIRPF, así como la aplicación separada de la tarifa a las anualidades por alimentos a favor de los hijos, regulada en los artículos 64 y 65 de la LIRPF.*

La decisión de analizar estos beneficios fiscales se justifica por su coste recaudatorio, que alcanzó 143 millones de euros en 2022 y que se estima en 149 millones de euros en el PBF de 2023. Además, es interesante analizar su impacto en la renta disponible de los declarantes y sus efectos distributivos y de género.

9. *Reducción a las familias monoparentales en la modalidad de tributación conjunta. Regulada en el artículo 84 de la LIRPF.*

La decisión de analizar este beneficio fiscal se justifica por su elevado coste recaudatorio, que alcanzó 1.014 millones de euros en 2022 y que se estima en 1.006 millones de euros en el PBF de 2023. Además, es interesante analizar su impacto en la renta disponible de los declarantes y sus efectos distributivos y de género.

10. *Exención de las ganancias patrimoniales para mayores de 65 años derivadas de la transmisión de la vivienda habitual. Regulada en el artículo 33.4.b) de la LIRPF.*

La decisión de analizar este beneficio fiscal se justifica por su coste recaudatorio, que alcanzó 7 millones de euros en 2022 y que se estima en 8 millones de euros en el PBF de 2023. Además, es interesante analizar su impacto en la renta disponible de los declarantes y sus efectos distributivos.

Cuadro 1
Coste estimado de los beneficios fiscales analizados con datos actualizados de 2022
Millones de euros

Presupuesto de beneficios fiscales reales 2022 (millones de euros)	
<i>Impuesto sobre Sociedades (IS)</i>	
Reserva de capitalización	566,4
Reserva de nivelación	52,6
Deducción por producciones cinematográficas	78,9

(Continuación.)

Presupuesto de beneficios fiscales reales 2022 (millones de euros)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Exención de las indemnizaciones por despido	611,9
Exención de las prestaciones de invalidez	1.177
Exención prestaciones familiares	532,6
Exención de la prestación por desempleo modalidad de pago único	32,3
Anualidades por alimentos	143,3
Reducción por tributación conjunta monoparental (*)	1.014
Exención ganancias patrimoniales a mayores de 65 años .	7,2
TOTAL beneficios fiscales analizados (9,4% del total)	4216

La estructura de todas las evaluaciones es similar. En primer lugar, se realiza una descripción del beneficio fiscal, señalando su regulación vigente, su definición y los objetivos que persigue. En este apartado también se presenta la evolución normativa y su cuantificación en los últimos ejercicios en los que existen datos disponibles. El marco institucional y el contexto económico se describen en el segundo apartado, mientras que en el tercer apartado se realiza un análisis de derecho comparado, que permite encuadrar la situación del beneficio fiscal en el marco internacional. En el cuarto apartado se realiza un análisis descriptivo describiendo las bases de datos que se utilizan en la evaluación de impacto del apartado cinco⁵. Por último, se resumen las principales conclusiones del estudio.

Justificación de los países elegidos para la realización del estudio de derecho comparado

Con carácter general, en el análisis de derecho comparado de los beneficios fiscales, se han seleccionado 11 países. Se han seleccionado los países en función de su importancia económica, cercanía y relaciones comerciales con España, incorporando en este grupo a Alemania, Francia, Italia, Portugal y Reino Unido. También se han analizado otros países como Irlanda, Países Bajos, Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia.

⁵ Una de las principales limitaciones que se ha tenido en la realización de las diferentes evaluaciones está asociada al componente temporal, con plazos muy exigentes de entrega del informe de evaluación final. Para poder cumplir con los plazos establecidos, principalmente, se ha considerado la información suministrada por la AEAT y por la Dirección General de Tributos, tarea que se simplifica notablemente al disponer de un fichero de microdatos apto para realizar las evaluaciones en un periodo de tiempo que permite realizar los diferentes tipos de análisis. Sería conveniente valorar, para futuros análisis, el estudio simultáneo de los diferentes beneficios fiscales con otros programas de gasto público que influyan sobre los resultados considerados en estas evaluaciones, para detectar solapamientos y complementariedades que permitan diseñar un conjunto de políticas públicas más eficaces y eficientes. Esto implicaría la integración de diferentes tipos de ficheros administrativos, principalmente, de los correspondientes a los beneficiarios de otras intervenciones públicas y de las operaciones estadísticas del INE relativas a empresas o a hogares. Lamentablemente, esta integración de diferentes fuentes de información, necesaria para lograr estudios con un mayor grado de profundidad y detalle, no resulta factible ni viable en la actualidad, por las restricciones temporales señaladas con anterioridad. En el beneficio fiscal de producciones cinematográficas, las limitaciones mencionadas han hecho imposible incluir un apartado de evaluación.

Reducción de la base imponible por dotaciones a la reserva de capitalización

1. DESCRIPCIÓN

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos

El artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (IS) que tributen a cualquiera de los siguientes tipos de gravamen: general del 25%, reducido del 15% aplicable a las entidades de nueva creación o incrementado del 30% a que están sujetas las entidades de crédito, así como las dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, tienen derecho a una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios, con el límite del 10% de la base imponible positiva previa a esta reducción, a la integración de determinadas dotaciones por deterioro de activos a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas, siempre que el incremento de fondos propios se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo en el que se aplique la reducción y que se dote una reserva indisponible durante dicho plazo por el importe de la misma.

En el cuadro 1.1 se señalan las características de esta reducción, que no han variado desde su implantación en 2015, especificando su ámbito subjetivo, el coeficiente con el que se calcula su importe, las reglas para la determinación del incremento de los fondos propios y el límite relativo máximo a que está sujeta.

La aplicación de este beneficio fiscal exige el cumplimiento de los siguientes *requisitos*:

- Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
- Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado, y será indisponible durante el plazo previsto en el párrafo anterior. No obstante, no se considera que se ha dispuesto de la reserva en los siguientes casos:
 - Cuando el socio o accionista ejerza el derecho a separarse de la entidad.
 - Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de reestructuración establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

- Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

Cuadro 1.1
Características de la reducción

Contribuyentes	Importe de la reducción	Incremento de los fondos propios	Límite
Tienen derecho a la reducción los contribuyentes que tributen a cualquiera de los siguientes tipos de gravamen: <ul style="list-style-type: none"> – General del 25%. – Reducido del 15% (entidades de nueva creación). – Incrementado del 30% (entidades de crédito y entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos). 	El 10% del importe del incremento de los fondos propios de la entidad.	Igual a la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. A efectos de determinar dicho incremento no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo: las aportaciones de los socios; las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos; las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración; las reservas legales o estatutarias; las reservas que se doten como consecuencia de la aplicación de la reserva de nivelación y de la reserva para inversiones en Canarias (RIC); los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos; y los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen del IS. Tampoco se tendrán en cuenta dichas partidas a efectos de determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.	El importe de la reducción no puede superar el 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas ^(*) .

^(*) En caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción por reserva de capitalización del período impositivo que pudiera corresponder, en su caso, y con el mismo límite del 10%.

El *objetivo* de este beneficio fiscal es equiparar el tratamiento fiscal de la financiación propia y ajena, potenciando la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad.

1.2. Evolución normativa

La reserva de capitalización se introdujo por la LIS, con efectos para los periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir de 1 de enero de 2015, sustituyendo a las deducciones en la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios y por inversión de beneficios. No ha sido objeto de cambios normativos desde su introducción.

1.3. Cuantificación

Las series históricas conteniendo el número de beneficiarios y los importes del beneficio fiscal generado por esta reducción durante el período 2016-2023, tanto los relativos a las cantidades presupuestadas como a las reales, se recogen en el cuadro 1.2, pudiéndose destacar las siguientes características:

- Una tendencia creciente a un ritmo desacelerado del número de entidades que se beneficiaron de la reducción, de manera que, según los datos observados, pasó de 65.527 en 2016 a 99.356 en 2020, obteniéndose una tasa acumulada del 51,6% y una variación media anual del 11%.
- En 2021, debido al efecto de la pandemia de la COVID-19, se quebró dicha tendencia creciente, de manera que el número de beneficiarios de la reducción disminuyó, con una tasa del 10,1%. Al año siguiente, se regresó a la tónica ascendente, con una tasa del 18,1% y alcanzando el número máximo del período que se situó en 105.443.
- También se advierte una línea expansiva del importe de los beneficios fiscales reales hasta 2020, la cual se interrumpió al año siguiente, por cuanto su tasa fue del -26,4%, lo que indudablemente se explica por la crisis económica que indujo la pandemia de la COVID-19, la cual ocasionó un empeoramiento de los resultados contables de las empresas, menores bases imponibles y capacidad de capitalización de ellas. Se espera que en 2022, la recuperación económica de 2021 haya impulsado de nuevo este beneficio fiscal, cuyo importe se estima que podría incrementarse en el 33,7%.
- El importe del beneficio fiscal se movió en una amplia horquilla, desde un mínimo de 241 millones de euros en 2016 hasta un máximo de 576 millones de euros en 2020.
- Las desviaciones presupuestarias respecto a los datos reales se debieron fundamentalmente al escaso horizonte temporal que dificultaba obtener una fiabilidad de las previsiones, máxime en el año 2016, para el que no se disponía de antecedente alguno sobre el incentivo, que era completamente novedoso en la LIS.
- Todos los cálculos, tanto presupuestarios como reales, se han obtenido mediante técnicas de microsimulación sobre las bases de datos de las declaraciones anuales del IS de que se disponía en cada momento.

Cuadro 1.2
 Número de beneficiarios e importes de los beneficios fiscales

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe ⁽¹⁾			
	Presupuesto		Real		Presupuesto		Real	
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)
2016	47.255	—	65.527	—	518,9	—	241,4	—
2017	63.662	34,7	77.488	18,3	251,3	-51,6	286,9	18,9
2018	68.453	7,5	87.384	12,8	243,1	-3,3	342,6	19,4
2019	93.906	37,2	94.202	7,8	326,1	34,2	397,3	16,0
2020	106.763	13,7	99.356	5,5	459,7	41,0	575,6	44,9
2021	88.568	-17,0	89.317	-10,1	360,2	-21,6	423,5	-26,4
2022 ⁽²⁾	110.022	24,2	105.443	18,1	631,7	75,4	566,4	33,7
2023	110.463	0,4	n.d.	—	618,2	-2,1	n.d.	—

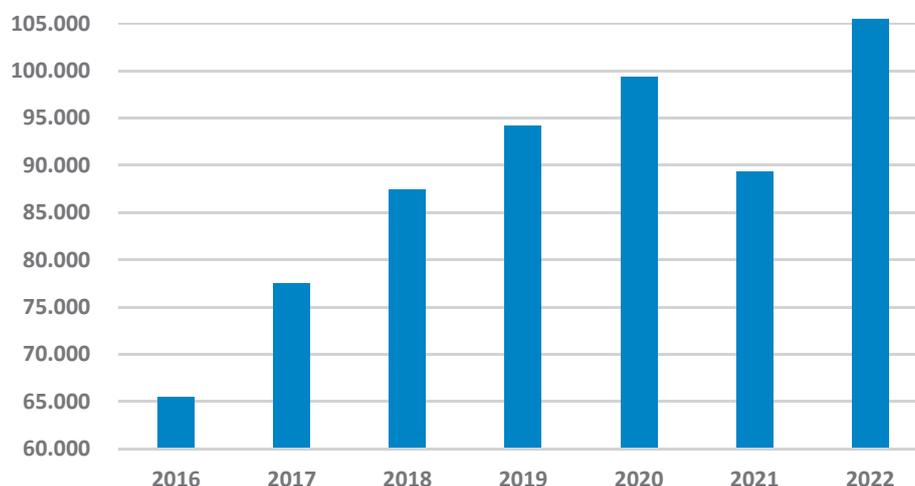
n.d.: no disponible.

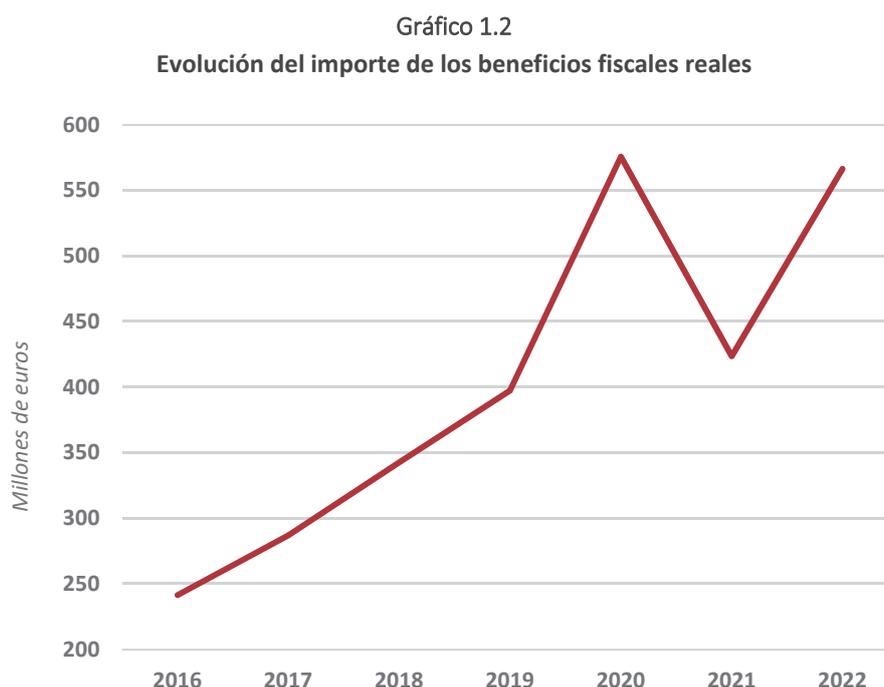
Las estimaciones se refieren a residentes y no residentes con establecimiento permanente.

⁽¹⁾ El beneficio fiscal se cuantifica con criterio de caja, de manera que el presupuesto del año n mide el impacto de la reducción en la cuota líquida del impuesto devengado en el ejercicio n-1.

⁽²⁾ El importe real es una revisión de la previsión para 2022 a partir de los datos disponibles en septiembre de 2022.

En los gráficos 1.1 y 1.2 se representan las evoluciones del número de beneficiarios y del importe de los beneficios fiscales de esta reducción durante el período 2016-2022, observándose los perfiles crecientes en las curvas de ambas magnitudes, salvo en 2021 en el que se contrajeron de manera significativa, regresando a valores similares a los resultantes en 2019, como consecuencia de la crisis económica que ocasionó la pandemia de la COVID-19, para continuar posteriormente sus tendencias expansivas en 2022.

 Gráfico 1.1
 Evolución del número de beneficiarios


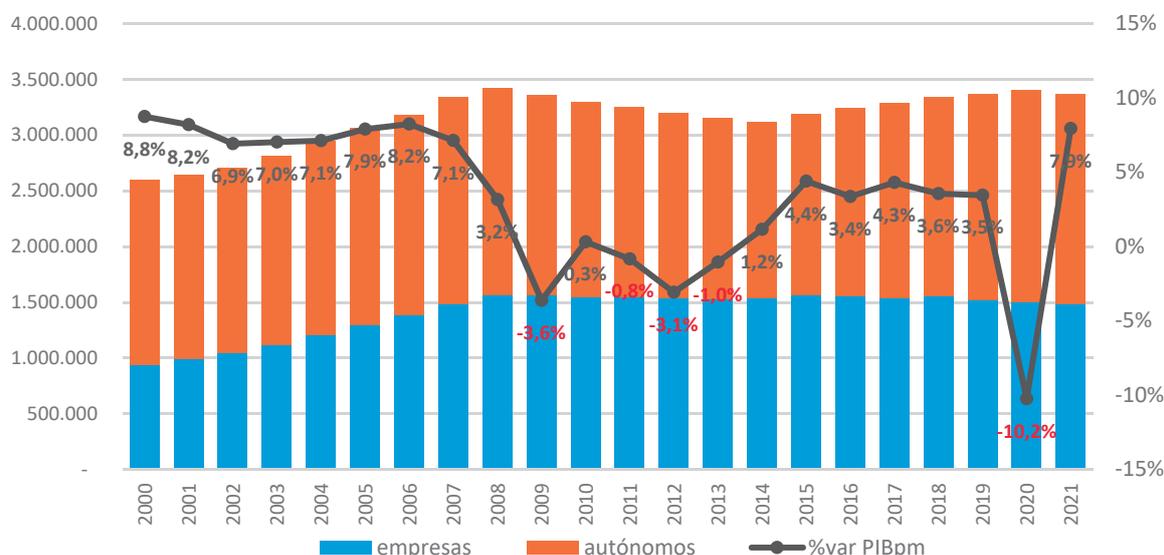


2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO

Las fuentes de financiación a las que pueden recurrir las empresas se pueden agrupar en cuatro categorías: patrimonio neto (recursos propios), deuda financiera (deuda que devenga intereses), acreedores comerciales (crédito otorgado por los proveedores de la empresa) y otros pasivos. La participación del patrimonio neto en la estructura de financiación recoge la proporción de inversiones que se financian con recursos propios, mientras que el resto de inversiones se financian con recursos ajenos.

Según los datos del Directorio Central de Empresas (DIRCE) del Instituto Nacional de Estadística (INE) en 2021 existían en España 3.366.570 empresas activas de las cuales 1.487.450 (el 44%) son empresas con personalidad jurídica, y el resto personas físicas. El análisis se centra en las personas jurídicas que son las que tributan por el IS, pero se incluyen también las personas físicas (autónomos) para reflejar la distinta sensibilidad al ciclo económico (gráfico 1.3). Se observa un fuerte crecimiento del número de empresas durante el ciclo expansivo hasta el año 2008. A partir de ese año, el número de empresas sigue una tendencia relativamente estable o ligeramente decreciente, mientras que el número de autónomos muestra mayor sensibilidad al ciclo económico. En 2020 el comportamiento del número de autónomos fue atípico, puesto que, a pesar de la crisis económica, siguió aumentando su número, si bien al año siguiente se produjo un descenso del número de autónomos, a pesar del inicio de la recuperación económica.

Gráfico 1.3
Evolución del número de empresas y crecimiento nominal del PIB a precios de mercado



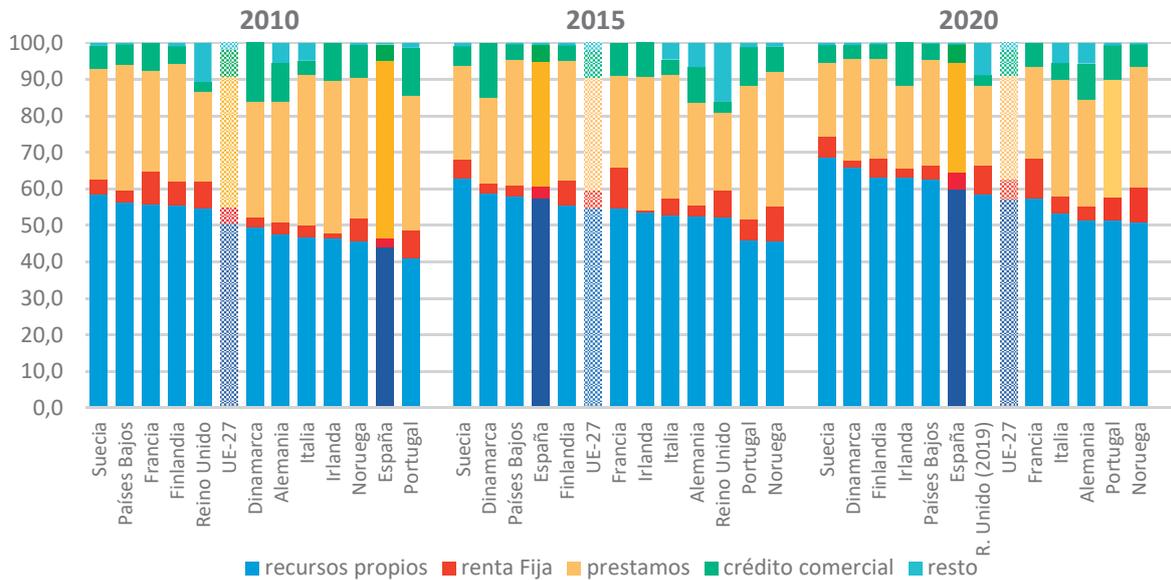
Fuente: elaboración propia a partir de datos del INE: DIRCE y Contabilidad Nacional.

El objetivo de la reserva de capitalización es incentivar la financiación de las empresas con cargo a fondos propios, contrarrestando el tratamiento más favorable del IS a las fuentes de financiación ajena. Desde un punto de vista comparativo, es interesante analizar la estructura de financiación de las empresas españolas y europeas, antes y después de la introducción de la reserva en 2015.

En el gráfico 1.4 se compara el peso de las distintas fuentes de financiación de las empresas no financieras sobre el total de sus pasivos en 2010, en 2015, año en que entró en vigor la reserva de capitalización, y en 2020. Los países se ordenan según el porcentaje de recursos propios de forma decreciente, para poder observar cambios en la ordenación de los diferentes países y facilitar su comparación con la media europea. En primer lugar, se observa que los recursos propios eran la fuente de financiación principal de las empresas no financieras en la UE, con un peso de 57,3% en 2020. En segundo lugar, el uso de la financiación propia se ha intensificado en la última década, pasando del 50,8% en 2010, al 54,8% en 2015 y al citado 57,3% en 2020.

La evolución de las empresas españolas confirma estas dos conclusiones. No obstante, aunque en 2020 los recursos propios son la principal fuente de financiación, en 2010 los préstamos constituían la principal fuente de financiación (48,7%), seguida de los recursos propios (44,1%). Por otro lado, la tendencia hacia un mayor peso de la financiación propia ha sido especialmente pronunciada en España, ya que en 2010 se partía de un peso de recursos propios relativamente bajo, el aludido 44,1%, que aumentó rápidamente hasta el 57,4% en 2015 y el 59,8% en 2020. De hecho, en 2010 la fuente de financiación de recursos propios era de las menores de la UE, y se situaba más de seis puntos porcentuales por debajo de la media de la UE. Sin embargo, desde 2015 el porcentaje de financiación con cargo a recursos propios de las empresas españolas se sitúa por encima de la media europea. Otra característica destacable de la estructura de financiación de las empresas no financieras en España ha sido la fuerte reducción en la utilización de préstamos, que han ido perdiendo importancia en favor de los recursos propios y de otros tipos de financiación, como el crédito comercial, cuyo peso pasó del 4,3% en 2010 al 4,9% en 2020, y la renta fija, que pasó del 2,4% en 2010 al 4,8% en 2020.

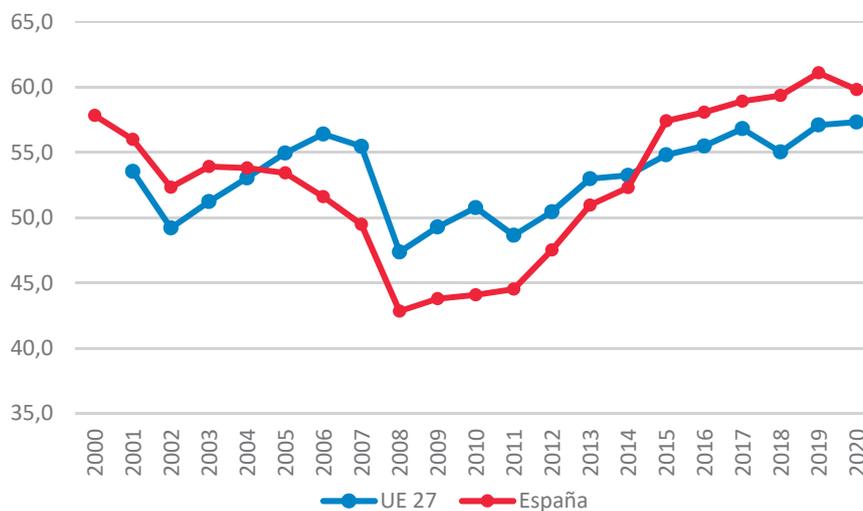
Gráfico 1.4
Evolución de la estructura de financiación de empresas no financieras



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

El gráfico 1.5 compara la evolución, durante el periodo 2000-2020, del porcentaje de recursos propios respecto al pasivo total de las empresas no financieras españolas en relación con la media de la UE 27. Se observa un marcado descenso del uso de recursos propios en los años previos a la crisis financiera de 2008, especialmente en España. Sin embargo, tanto en la media de la UE 27 como en España, a partir de 2009 aumenta la financiación con cargo a recursos propios, de forma mucho más acusada en las empresas españolas. Se observa un salto de cinco puntos en el porcentaje de recursos propios de las empresas españolas en 2015 en comparación con 2014 que podría estar relacionado con la entrada en vigor de la reserva de capitalización. No obstante, es necesario realizar una evaluación de impacto para poder confirmar esta hipótesis.

Gráfico 1.5
Evolución del porcentaje de recursos propios de empresas no financieras



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

Estos resultados coinciden con los obtenidos en BACH⁶ (2021), que utiliza fuentes de datos de los Bancos Centrales de los países europeos. En este estudio se comparan las estructuras de capital de las empresas no financieras europeas y concluye que una de las principales diferencias en la situación financiera de las empresas es la mayor ratio de recursos propios⁷ en 2019 en relación con 2007. España muestra un aumento de 12 puntos porcentuales de la ratio de recursos propios hasta alcanzar el 49% en 2019. También se producen incrementos relevantes de esta ratio en Italia, Portugal y Austria.

A continuación, se analiza la utilización de recursos propios por parte de las empresas financieras en España. A pesar de que su número es reducido, 78.227, un 2% del total, acumulan más pasivos que las empresas no financieras. Los pasivos de empresas financieras en 2020 alcanzaron un valor de 3,8 billones de euros, frente a 2,7 billones de las empresas no financieras⁸. En el gráfico 1.6 se observa la evolución de la estructura de financiación de empresas financieras europeas en 2010, 2015 y 2020, ordenadas según el porcentaje de recursos propios en cada uno de los años. Se observa, al igual que ocurría con la estructura de las empresas no financieras, un incremento del peso de los recursos propios, que pasó del 24,9% en 2010, al 31,2% en 2015 y al 32% en 2020. En 2010 la principal fuente de financiación de las entidades financieras de la UE 27 fueron los depósitos (34,8%), mientras que en 2015 y 2020 lo eran los recursos propios.

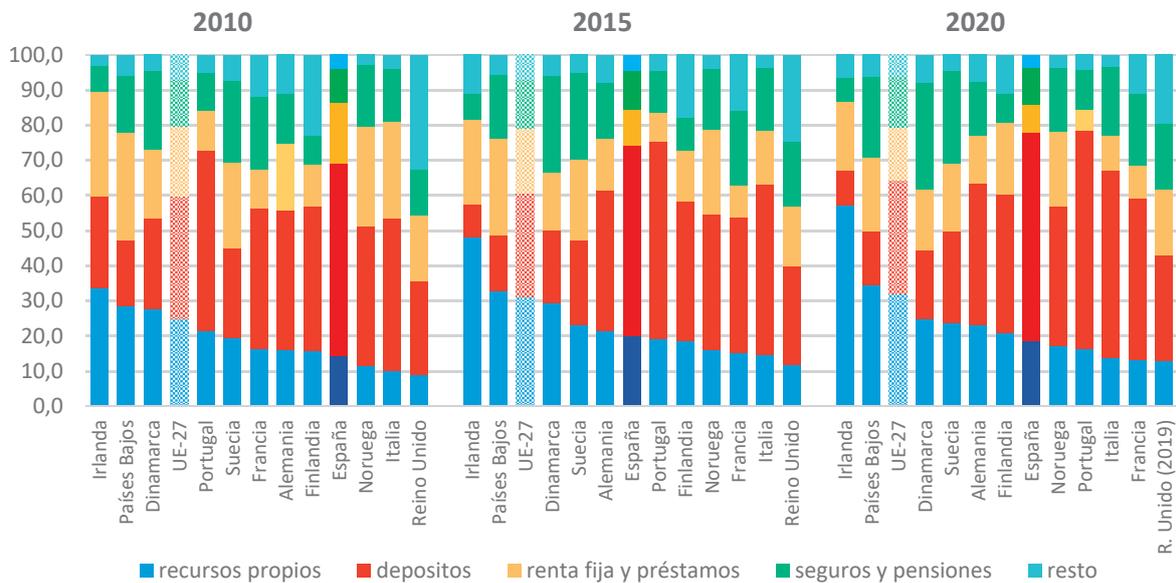
Cuando se analiza la evolución de las fuentes de financiación de las empresas financieras españolas se observan dos diferencias en relación con la media de la UE 27. En primer lugar, las entidades financieras españolas destacan por un negocio bancario de carácter más tradicional, en el que la principal fuente de financiación son los depósitos, cuyo peso era del 54,9% en 2010, del 54% en 2015, y del 59,2% en 2020. En todos los años el peso de los depósitos era notablemente más elevado que en la media de la UE, mientras que el peso relativo del resto de fuentes de financiación, incluidos los recursos propios, era menor. En segundo lugar, en las entidades españolas el peso de los recursos propios no ha aumentado a lo largo del periodo, su peso en 2020 (18,7%) era menor que en 2015 (20,2%), aunque se aprecia un aumento relativo frente a 2010 (14,2%).

⁶ Bank for the Accounts of Companies Harmonized.

⁷ El ratio de recursos propios muestra qué porcentaje del total de activos se financia con patrimonio neto (Patrimonio Neto/Activos). Si una empresa decide utilizar más recursos propios para financiar sus activos, el ratio de recursos propios es mayor, y por lo tanto el ratio de apalancamiento será menor.

⁸ En España y con datos del DIRCE de 2021, las empresas no financieras activas en España eran 3.288.343 (un 98% del total).

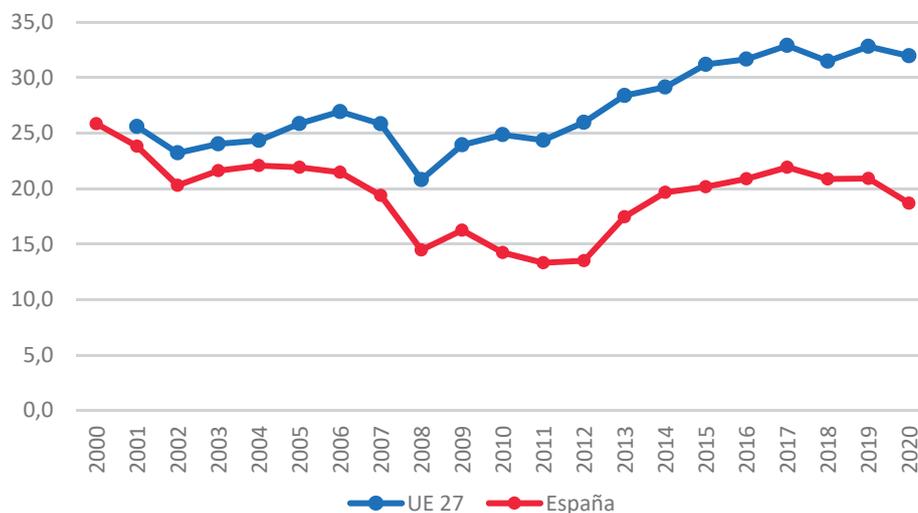
Gráfico 1.6
Evolución de la estructura de financiación de empresas financieras



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

Por último, el gráfico 1.7 compara la evolución, durante el periodo 2000-2020, del porcentaje de recursos propios respecto al pasivo total empleado por las empresas financieras españolas y su comparativa con la media de la UE 27. Aunque la evolución cíclica del uso de recursos propios de las entidades españolas muestra algunas similitudes con la de media europea, lo más reseñable es el aumento del diferencial entre ambas: las empresas europeas han ido aumentando de forma progresiva el uso de recursos propios, mientras que la evolución de las entidades españolas ha sido más irregular. La utilización de recursos propios como fuente de financiación en las empresas españolas ha sido siempre inferior que en la media europea. Por último, en las entidades financieras españolas no se observa un salto de tendencia notable en la utilización de recursos propios como fuente de financiación después de la introducción del beneficio fiscal de la reserva de capitalización en 2015.

Gráfico 1.7
Evolución del porcentaje de recursos propios de empresas financieras



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL

A partir de la crisis financiera de 2008 y ante el fuerte endeudamiento de las empresas, se aprobaron en diferentes países medidas de política tributaria orientadas a reequilibrar la relación entre financiación propia y ajena, potenciando el desapalancamiento y reduciendo el sesgo deuda-capital en el IS.

De este modo, se incorporan al impuesto medidas que equilibran el diferente tratamiento fiscal entre los intereses y los dividendos, haciendo más atractiva la financiación propia. Para alcanzar esta finalidad existen dos tipos de medidas: por un lado, aquellas dirigidas a limitar la deducibilidad de los intereses y, por otro, aquellas que otorgan un beneficio fiscal a la financiación propia.

Teóricamente, las medidas que impulsan la autofinanciación empresarial pueden articularse a través de beneficios fiscales de diferente naturaleza:

- Una reducción en la base imponible de los beneficios que se destinen a retribuir los fondos propios, esto es, de los dividendos. Esta solución plantea una simetría respecto al tratamiento de los gastos financieros aunque con un elevado coste recaudatorio.
- Una reducción en la base imponible del rendimiento ficticio de los fondos propios como el coste de oportunidad imputado por la utilización de los fondos propios para financiar las operaciones de la empresa. El coste de oportunidad representa la financiación de la empresa con recursos propios en lugar de hacerlo con préstamos de terceros. Su cálculo se realizará con base en un interés notional aplicable sobre las partidas de fondos propios. El régimen será más o menos generoso en función de las partidas de fondos propios que se incorporen como base para la deducción (capital social, prima de emisión, reservas o resultados del ejercicio). Este régimen equipara la deducibilidad de los pagos por financiación propia y por financiación ajena.
- Una reducción en la base imponible calculada sobre el incremento experimentado de los fondos propios en el periodo impositivo. El incremento de los fondos propios puede limitarse a la capitalización de los beneficios no repartidos del periodo o el paso de reservas disponibles a indisponibles, o puede también extenderse a operaciones de ampliación de capital, capitalización de deudas o emisión de instrumentos financieros.
- Una deducción por reinversión de los beneficios en elementos nuevos de inmovilizado material o inmaterial afectos a la actividad en el periodo impositivo de generación de los beneficios. En esta modalidad se requiere la dotación de una reserva indisponible en el plazo en el que los elementos del inmovilizado permanezcan en funcionamiento.

A continuación, se exponen las principales medidas en los países analizados.

- En *Italia* se reconoce desde el año 2012 en el IS una deducción por intereses nacionales – desgravación por fondos propios- para promover la recapitalización de las empresas y mitigar el diferente tratamiento fiscal entre la financiación propia y la ajena. El interés notional, representado por un tipo de interés determinado anualmente, se aplicará sobre el incremento neto de los fondos propios experimentado en el ejercicio, fondos propios en los que se incluyen partidas correspondientes a los beneficios del ejercicio no distribuidos –a excepción de los beneficios asignados a reservas no

disponibles—, las aportaciones de capital y la capitalización de los créditos de accionistas. El importe de los intereses no aplicado podrá trasladarse a futuros ejercicios, incluso transferirse a otras sociedades del mismo grupo fiscal. El ámbito subjetivo de la deducción comprende a las entidades residentes y a los establecimientos permanentes residentes en Italia de entidades no residentes.

- En *Portugal*, la capitalización de las empresas se fomenta fiscalmente mediante dos instrumentos:
 - 1) Una deducción por la reinversión de beneficios no distribuidos. Se reconoce una deducción del 10% de los beneficios no distribuidos que se reinviertan en activos en un plazo de 4 años. El ámbito objetivo comprende los activos tangibles e intangibles, incluidos los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se ejerza la opción de compra en el plazo de 7 años desde la fecha del contrato. El ámbito subjetivo lo forman microempresas, pequeñas y medianas empresas residentes y los establecimientos permanentes de empresas no residentes que realicen actividades agrícolas, comerciales o industriales.
 - 2) Una deducción por remuneración del capital social para fomentar la financiación de las entidades con sede en Portugal en forma de aportaciones de los socios o accionistas. El importe del beneficio fiscal se calcula aplicando una deducción del 7% sobre el importe de las aportaciones hasta un máximo de 2 millones de euros. El incremento de los fondos propios por aportaciones de socios o accionistas puede realizarse mediante ampliaciones de capital, la conversión de préstamos en capital social o por los beneficios generados por la entidad en el periodo impositivo. El ámbito subjetivo incluye solamente las entidades residentes en territorio portugués. Se establece la indisponibilidad de los fondos propios que han servido como base de la deducción, a lo largo de 5 años, en los que la entidad no podrá reducir los fondos propios mediante la devolución a los socios.
- En *Bélgica* se reconoce la deducción de un interés notional. Se minorra de la base imponible el coste de oportunidad de los recursos propios en función de las variaciones experimentadas en tales recursos entre ejercicios.

La deducción se calcula aplicando un tipo de interés teórico determinado para cada periodo impositivo sobre el importe del “patrimonio corregido”. Por este se entiende el importe de los fondos propios incluyéndose el capital social, la prima de emisión, las reservas, la revalorización de activos, los beneficios no repartidos del ejercicio y las subvenciones de capital.

El ámbito subjetivo del beneficio lo forman las entidades residentes y las sucursales o establecimientos permanentes belgas de empresas extranjeras. Se incluyen las entidades no residentes propietarias de bienes inmuebles situadas en Bélgica. Se excluyen entidades que sean titulares de otros beneficios fiscales —ejemplo: empresas situadas en una zona de reconversión o sociedades cooperativas—.

Por último, se establece la posibilidad de que la entidad pueda trasladar a los 7 ejercicios siguientes la deducción no aplicada en el ejercicio por insuficiencia de cuota.

En definitiva, la comparativa internacional muestra que, de los países analizados, únicamente España, Italia, Portugal y Bélgica utilizan este tipo de incentivo fiscal. Existen distintos enfoques para incentivar el uso de fondos propios, y no hay un patrón homogéneo en su utilización. Por otro lado, de todos los

países europeos, sólo los cuatro mencionados más *Chipre* y *Malta* regulan una deducción similar con objeto de mejorar el tratamiento fiscal del coste de la financiación con cargo a fondos propios.

4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO

4.1. Bases de datos

En esta evaluación se utiliza información de una muestra representativa de las empresas dadas de alta en el registro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el periodo 2010-2020. La base de datos contiene información de las siguientes variables para cada empresa:

- Identificador anonimizado.
- Año de información.
- Sector de actividad-CNAE (desagregación a 10 sectores).
- Variables de las casillas de la declaración tributaria:
 - Cifra de negocios.
 - Gasto de personal.
 - Reserva de capitalización.
 - Reserva de nivelación.
 - Pasivo corriente.
 - Total activo.
 - Reservas.
 - Fondos propios.
 - Patrimonio neto.
 - Pasivo no corriente.
 - Pasivo corriente.
 - Total patrimonio neto y pasivo.
 - Capital.

Se dispone de un panel de datos no completo de 160.000 empresas para cada año, porque es posible que para alguna empresa no se disponga de información en algún(os) año(s). A continuación, se realiza un análisis descriptivo de las variables objeto de análisis.

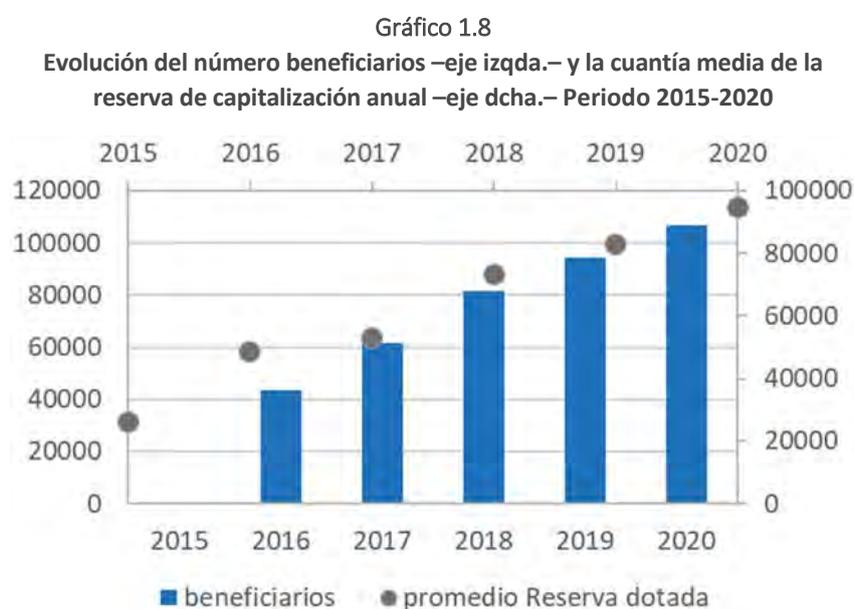
4.2. Análisis descriptivo de la información

A partir de la variable “Reserva de capitalización dotada en el año” se genera una nueva variable dicotómica:

$$UsaRK_{it} = \begin{cases} 1 & \text{si } Reserva\ capitalizacion_{it} > 0 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (1)$$

Donde la variable $Reserva\ capitalizacion_{it}$ recoge la cuantía de la reserva de capitalización dotada por la empresa i en el año t ; $UsaRK_{it}$ indica si la empresa ha utilizado la reserva de capitalización en un determinado año.

En primer lugar, se analiza el número de empresas que utilizan la reserva de capitalización y la cuantía o intensidad de uso.



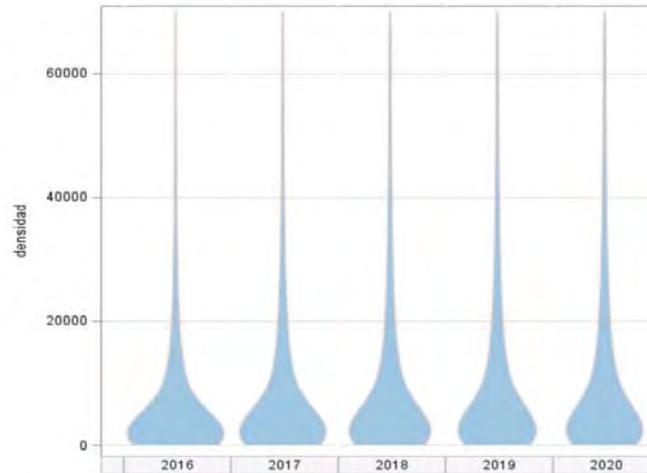
Nota: el número de beneficiarios en 2015 es 151, por motivos de escala no se observa en la figura.

En el gráfico 1.8 se muestra la evolución del número de beneficiarios y la cuantía media anual dotada a la reserva de capitalización⁹. Como se puede observar, la evolución del número de empresas que utilizan la reserva de capitalización es creciente, más de 100.000 empresas utilizaban este beneficio fiscal en el año 2020. La cuantía media dotada también aumenta de manera continuada en el periodo analizado, pasando de 48.000€ anuales (eje dcha.), en 2016, a los 94.000€ en 2020.

El gráfico 1.9 presenta la evolución de la dotación a la reserva de capitalización en las empresas analizadas, mostrando tanto la distribución del número de empresas que la utilizaron cada año como su cuantía.

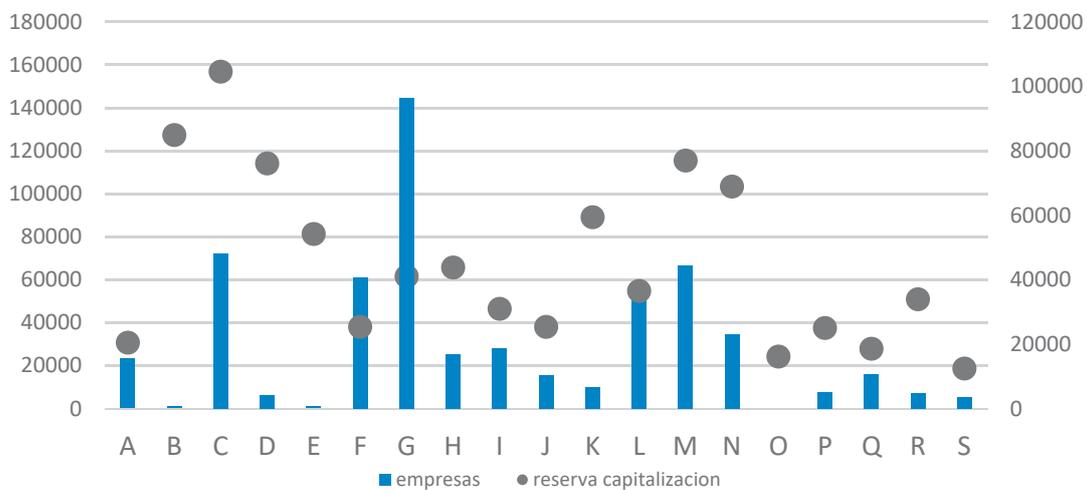
⁹ Nótese que los datos se presentan utilizando el criterio de devengo (el dato del año n se refiere al impuesto devengado en el año n), mientras que en el apartado 1.3 de cuantificación se ha empleado el criterio de caja.

Gráfico 1.9
Figura de Violín de la reserva de capitalización dotada entre las empresas por año



La distribución de la utilización del beneficio fiscal cuasi estable a lo largo de los años. La mayoría de empresas realizan dotaciones a la reserva de capitalización por debajo de los 10.000€ anuales, aunque existe una cola en la distribución con valores más elevados.

Gráfico 1.10
Número de empresas al año que utilizan la reserva de capitalización –eje dcha.– y cuantía declarada –eje izda.– por sector de actividad. Promedio periodo 2016-2020



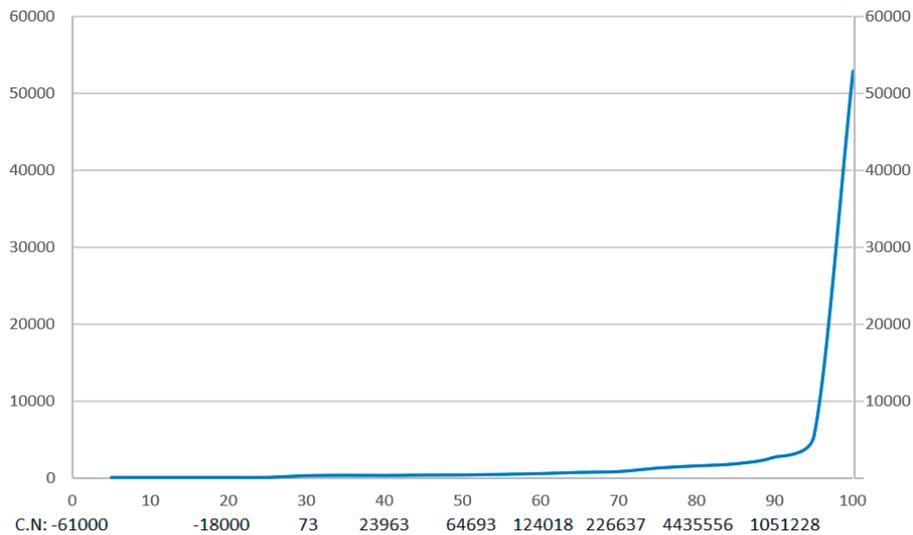
Nota: para la clasificación de actividades consultar https://www.ine.es/daco/daco42/clasificaciones/cnae09/notasex_cnae_09.pdf.

El gráfico 1.10 recoge el número de empresas que utilizan este beneficio fiscal por sector de actividad, como se puede observar existe gran heterogeneidad tanto en su utilización como en su cuantía. Los sectores de actividad que la utilizan con mayor asiduidad son el comercio (G), la industria manufacturera (C), la construcción (F), las actividades inmobiliarias (L) y las actividades profesionales, científicas y técnicas (M). Las empresas de estos cinco sectores contienen al 69% del total de beneficiarios. Los sectores en los que la cuantía media de la reserva de capitalización es más alta son las industrias extractivas (B), la industria manufacturera (C), el sector de suministro energía eléctrica y gas (D), profesionales, científicas y técnicas (M) y las actividades administrativas y los servicios auxiliares (N). Las dotaciones medias a la reserva de capitalización se sitúan entre 150.000€ y 100.000€ anuales –eje izquierda de la figura–.

Para analizar la relación entre la utilización del beneficio fiscal y el tamaño empresarial, en el gráfico 1.11 se ha clasificado el conjunto de empresas por ventiles en función de su cifra de negocios. Se observa que la reserva de capitalización se utiliza de forma intensa en las empresas con elevadas cifras de negocio, sobre todo en el 5% de las empresas con mayor cifra de negocios.

Gráfico 1.11

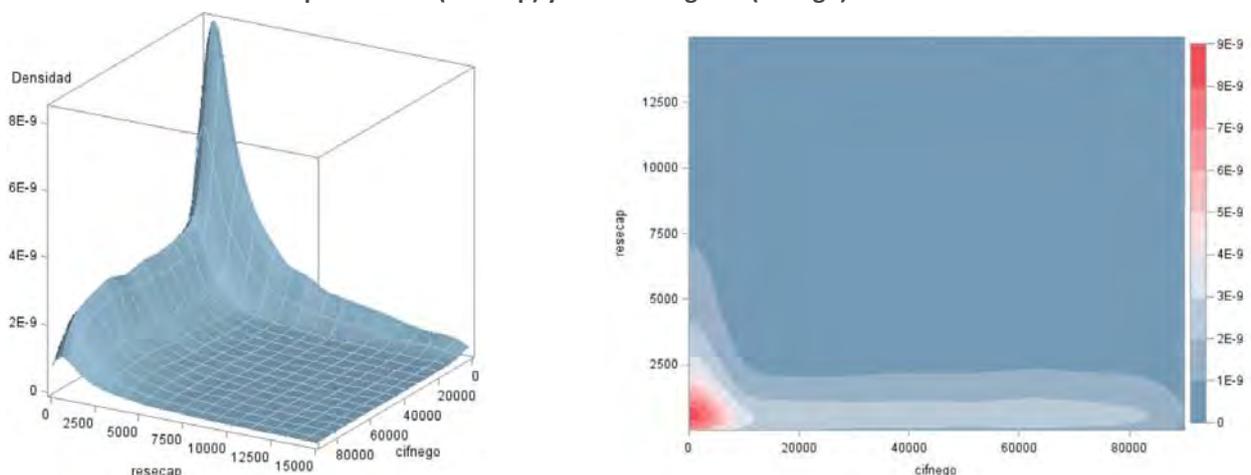
Distribución del promedio de reserva de capitalización en función del ventíl de cifra de negocios de la empresa



El gráfico 1.12 presenta la función de densidad bidimensional de la cuantía de la reserva de capitalización y de la cifra de negocios declarada por las empresas en el periodo 2010-2020. Cuanto mayor es la altura de la función de densidad y cuanto más intenso sea el color del gráfico de superficie, mayor es la concentración de empresas para esos valores de las variables analizadas. Como se puede observar, la mayoría de empresas se sitúan cerca del origen de coordenadas con valores de cifra de negocios inferiores a 10.000€ anuales y una dotación a la reserva de capitalización inferior a 2.000€ anuales. También se observa una relación entre ambas variables en forma de “L”, indicando que el valor de la cifra de negocios no está correlacionado con la dotación a la reserva de capitalización, que suele ser reducida.

Gráfico 1.12

Densidad bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) de las variables cuantía de la reserva de capitalización (resescap) y Cifra de negocio (cifnego). 2010-2020



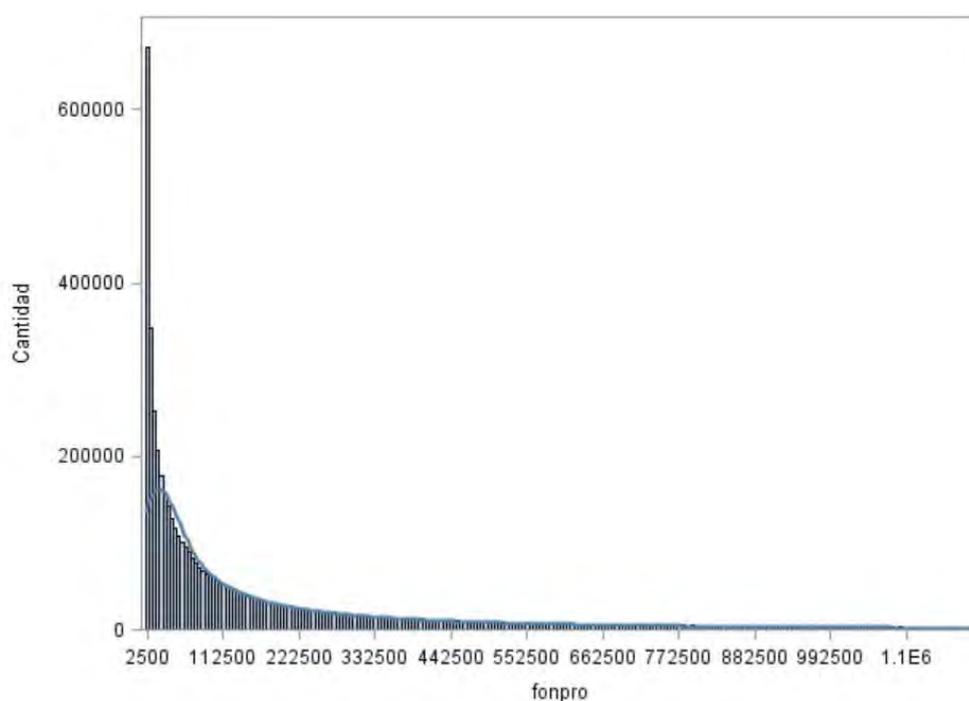
5. EVALUACIÓN

Esta sección evalúa el impacto de la utilización de la reserva de capitalización en los fondos propios de las empresas españolas.

En el gráfico 1.13 se muestra el histograma de frecuencia del nivel de fondos propios de las empresas. Como se puede observar, existe una gran concentración de empresas con fondos propios por debajo de 2.500€. La asimetría de la distribución indica la existencia de pocas empresas con niveles de fondos propios superiores a 1 millón de €.

Gráfico 1.13

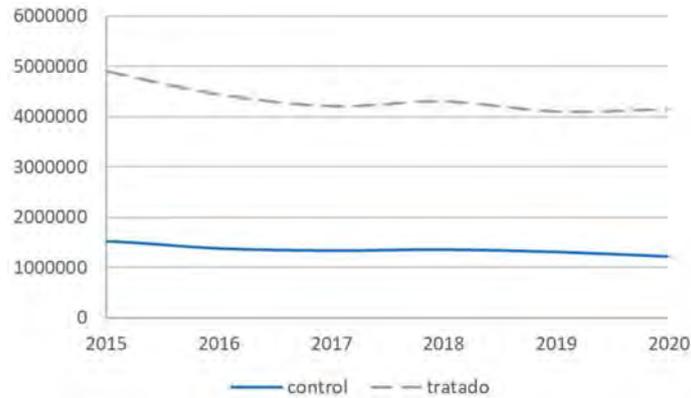
Histograma de frecuencias y función de densidad de los fondos propios (fonpro). Periodo 2010-2020



A continuación, en el gráfico 1.14 se realiza un análisis de la evolución de la contribución del nivel de fondos propios de las empresas, diferenciando entre las empresas que utilizaron la reserva de capitalización (grupo de tratamiento) y las que no emplearon el beneficio fiscal (grupo de control), de acuerdo con la ecuación (1). Durante el periodo analizado las empresas que forman parte del grupo de control presentan un nivel de fondos propios cercano a 1,5 millones euros, mostrando un ligero descenso a lo largo del periodo analizado. Sin embargo, en el grupo de empresas que utilizan la reserva de capitalización se observa una cuantía de fondos propios muy superior, cercana a 5 millones de euros al inicio del periodo, aunque también experimentan un descenso a lo largo del periodo analizado. En 2020 la cuantía de fondos propios se sitúa en 4 millones de €, reduciendo ligeramente el diferencial de fondos propios entre ambos grupos de empresas.

Gráfico 1.14

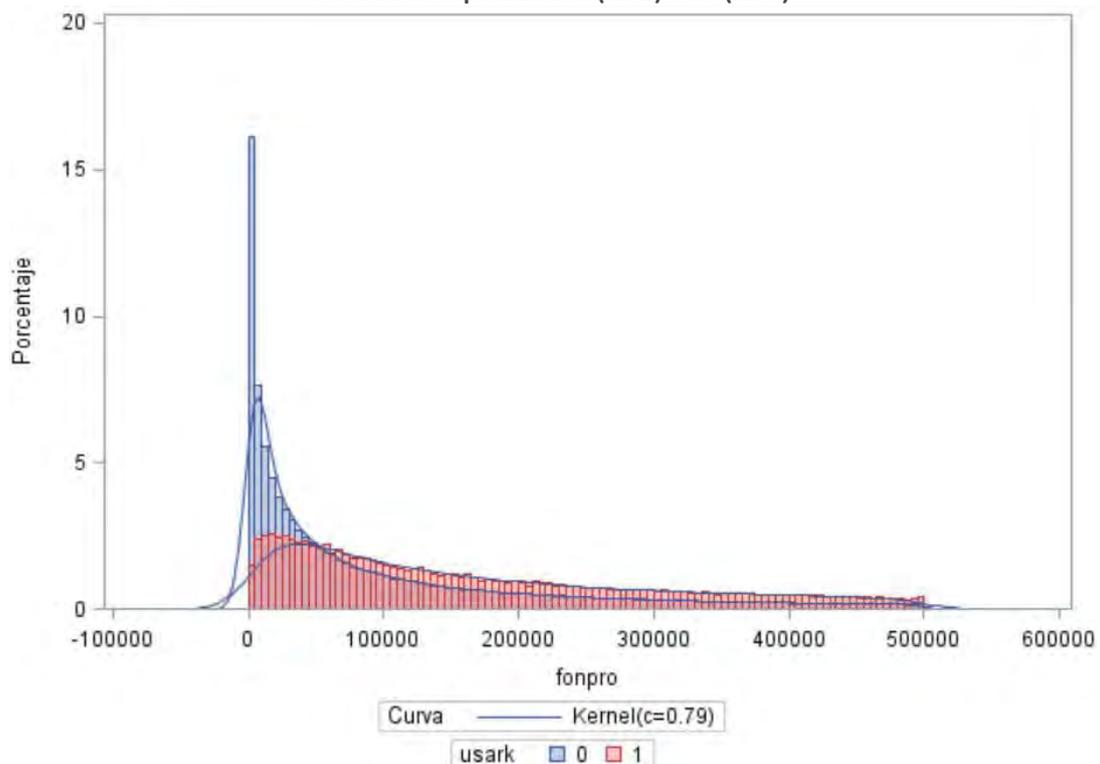
Evolución de los fondos propios de las empresas, en función de si utilizan la reserva de capitalización (beneficiarias) o no (control). Periodo 2015-2020



Para analizar en profundidad este diferencial entre el nivel de fondos propios de las empresas del grupo de tratamiento y del grupo de control, en el gráfico 1.15 se presenta el histograma de frecuencias del nivel de fondos propios en el año 2019, previo a la crisis COVID. Las densidades entre tratados y controles presentan un gran diferencial en las empresas con niveles de fondos propios inferiores a 30.000€, donde las empresas del grupo de control son mayoría en comparación con las del grupo de tratamiento. Una vez superado este umbral de fondos propios existe una mayor proporción de empresas del grupo de tratamiento (utilizan la reserva de capitalización) que del grupo de control, lo que influye en el valor promedio de fondos propios que refleja el gráfico 1.14.

Gráfico 1.15

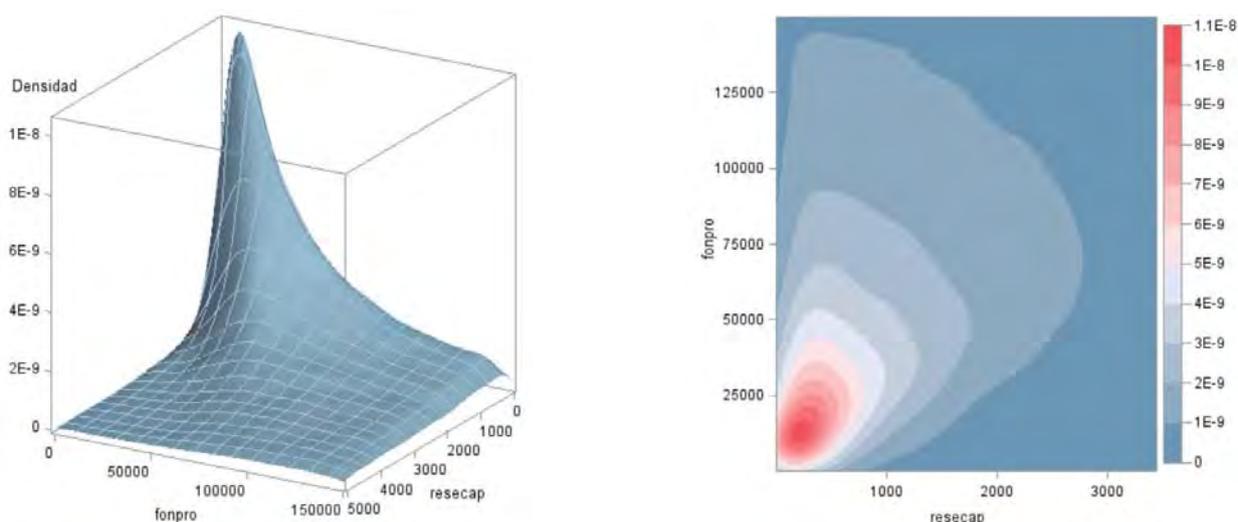
Histograma de frecuencias y densidad de los fondos propios de las empresas en 2019, en función de si se usa la reserva de capitalización (rk=1) o no (rk=0)



Para aquellas empresas que utilizan la reserva de capitalización, el gráfico 1.16 analiza, conjuntamente, la relación entre la cuantía de la reserva y el nivel de fondos propios. Como se puede observar, la gran mayoría de empresas tienen dotaciones a la reserva de capitalización inferiores a 1.000€ anuales y niveles de fondos propios inferiores a 30.000€. En el gráfico de superficie se observa una cola hacia arriba en la cuantía de fondos propios asociada a dotaciones de la reserva de capitalización bajas. En el gráfico 1.16 puede inferirse una correlación ligeramente positiva entre ambas variables.

Gráfico 1.16

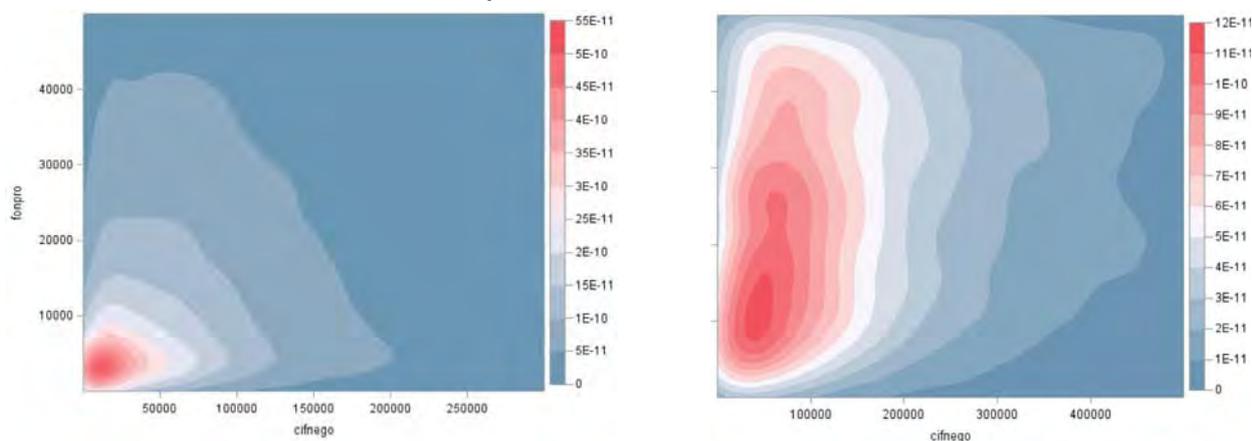
Densidad bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) de las variables: cuantía de la reserva de capitalización (resecap) y fondos propios (fonpro). Periodo 2010-2020



Para finalizar el análisis de la contribución de la reserva de capitalización, el gráfico 1.17 muestra la diferente estructura del balance y de la cifra de negocios, dependiendo de si la empresa utiliza o no este beneficio fiscal. Las empresas que lo utilizan muestran valores de fondos propios más elevados que las del grupo de control. Mientras que las empresas que no utilizan el beneficio fiscal presentan niveles de fondos inferiores a 10.000€, las empresas que lo utilizan presentan un rango de valores mucho más amplio, con un número elevado de empresas con niveles de fondos propios entre 5.000€ y 45.000€.

Gráfico 1.17

Gráfico de superficie del nivel de fondos propios (fonpro) y cifra de negocio anual (cifnego) de las empresas. Izqda.: usark=0, dcha.: usark=1



En relación con la cifra de negocios, las empresas que utilizan el beneficio fiscal presentan cifras de negocios situadas entre 1.000€ y 150.000€ anuales, con una cola hacia la derecha que refleja la existencia de empresas con niveles de facturación superiores, que pueden alcanzar los 400.000€ anuales. Sin embargo, las empresas del grupo de control presentan niveles de facturación inferiores, la gran mayoría de empresas con niveles de fondos propios por debajo de 10.000€ no supera los 50.000€ anuales de facturación y un porcentaje muy bajo presenta cifra de negocios entre 150.000€ y 200.000€.

5.1. Diagrama de causalidad de la evaluación

Esta evaluación analiza el efecto a lo largo del tiempo de la dotación a la reserva de capitalización en los fondos propios de la empresa (Y). El diagrama básico de análisis de evaluación de impacto es:

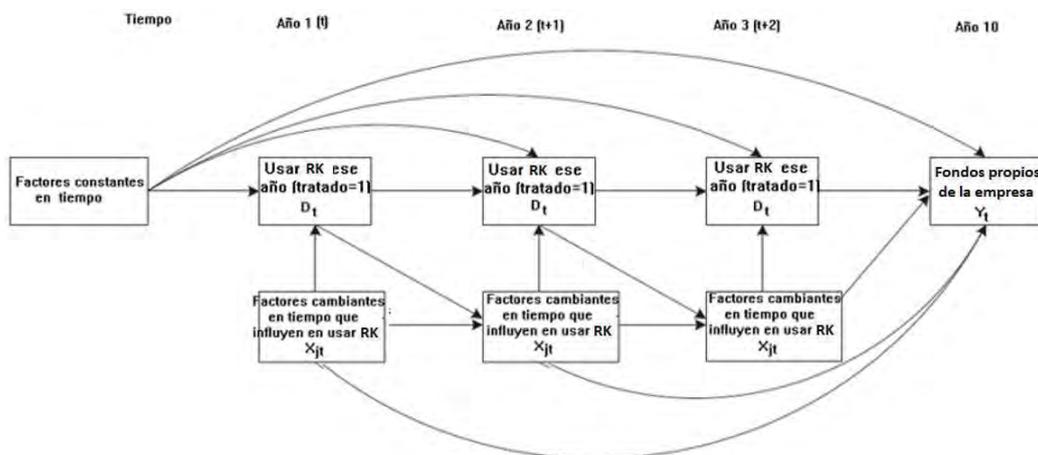
Figura 1
Diagrama de evaluación de impacto simplificado



Donde X son un conjunto de características de las empresas, como el sector de actividad, su resultado contable, sus gastos de personal, etc.; D indica si la empresa ha dotado la reserva de capitalización; y la variable Y captura los fondos propios de la empresa.

Se dispone de información para el periodo 2010-2020, por lo que es posible que las empresas pertenezcan al grupo de tratamiento (utilizan la reserva de capitalización) en más de un ejercicio, lo que tiene consecuencias en la estimación del impacto de D sobre Y. Para contemplar esta contingencia el diagrama de evaluación correcto es el que representa la figura 2.

Figura 2
Diagrama de evaluación con tratamiento dinámico



Donde X_j son un conjunto de factores de confusión (variables) que se producen en el ejercicio t (por ejemplo, gastos de personal o activos de la empresa) y D_t indica si la empresa ha dotado la reserva de capitalización en el ejercicio t. Considerando el diagrama de la figura 2, en el ejercicio 2, X_{j2} se ve afectado

tado por la exposición al programa D_1 , es decir, utilizar la reserva de capitalización en el ejercicio "1" puede influir en el volumen de activos de la empresa en el siguiente ejercicio, X_{j2} . Al mismo tiempo, X_2 es un factor de confusión que contamina la relación existente entre D_2 e Y , es decir, el activo de la empresa puede estar relacionado con dotar la reserva de capitalización (D_2) y, además, también estará afectado por el nivel de fondos propios de la empresa (Y_2). En el método tradicional que ajusta por variables observadas, si se condiciona tanto en D_1 como en X_2 , se está "sobre ajustando" para una variable en el diagrama causal, eliminando la variabilidad asociada con el tratamiento que cambia en el tiempo. Si no se controla por X_2 , se estará ignorando un potencial sesgo de confusión y la estimación del impacto de D sobre Y estará sesgada.

Por otro lado, al disponer de un fichero longitudinal de empresas con información anual para el periodo 2010-2020 puede aparecer un nuevo sesgo de selección, que se produce cuando hay empresas que desaparecen del fichero tributario de la AEAT. Este fenómeno se conoce como el problema de "censura" o "atricción" de los datos y afecta a los cálculos finales, porque pueden existir algunas características de las empresas que afecten a la probabilidad de desaparición con el paso del tiempo, es decir, que no se trate de una "pérdida aleatoria". Además, solo aquellas empresas que están en el fichero de información durante un periodo largo pueden ser beneficiarias del programa más veces.

Para estimar el impacto de un programa que varía en el tiempo se pueden emplear los Modelos Estructurales Marginales (MEM), que permiten tener en cuenta los sesgos debido a los factores de confusión, que también pueden ser endógenos a lo largo del tiempo, y que corrigen el posible sesgo debido a la desaparición de empresas durante el periodo analizado.

5.2. Método de estimación

Los MEM estiman el efecto del tratamiento sobre la variable de resultado en tres etapas, utilizando como ponderación de las observaciones disponibles la probabilidad inversa de recibir tratamiento (Inverse Probability Treatment Weight, IPTW):

En la primera etapa se calculan dos probabilidades. En primer lugar, la probabilidad $P(D=1|X)$ (*Propensity Score*, en adelante, PS) de que una empresa realice una dotación a la reserva de capitalización ($D=1$) en función de sus características observadas¹⁰, X . En segundo lugar, se obtiene la probabilidad $P(C=1|X)$ de que no se disponga de información para una empresa en un año en concreto. Es decir, la probabilidad de que una empresa esté censurada en función de sus características observadas.

En la segunda etapa, se genera la función de pesos w_i y cada una de las empresas se pondera por el inverso de estas dos probabilidades. De esta forma se crea una "pseudopoblación" que consta de una serie de " w_i " réplicas de cada empresa de la base de datos. Los individuos que presentan una baja probabilidad de recibir tratamiento, $P(D=1)$, en el experimento de evaluación, reciben ponderaciones proporcionalmente más altas, mientras que las empresas que están muy representadas para recibir

¹⁰ Este peso es una estrategia que se ha utilizado durante mucho tiempo en el muestreo de encuestas (Horvitz y Thompson, 1952).

tratamiento tienen ponderaciones proporcionalmente más bajas. De esta forma se puede obtener una población “equilibrada” entre el grupo de tratamiento y el grupo de control. Se realiza la misma estrategia con las empresas que presentan una probabilidad de censura $P(C=1)$. Combinando ambas ponderaciones se genera una población comparable en términos de estabilidad, tiempo y factores de confusión cambiantes, y censura.

En la tercera etapa, utilizando esta “pseudopoblación” ponderada, se estima la relación de causalidad entre la dotación de la reserva de capitalización D y el resultado Y , corrigiendo los efectos de los factores de confusión y de la censura. Este enfoque elimina los sesgos debidos a factores de confusión cambiantes en el tiempo que se encuentran en la ruta entre el programa evaluado y el resultado, al utilizar la ponderación previa para abordar los factores de confusión y la pérdida de datos (Rosenbaum y Rubin, 1983, 1984).

5.3. Resultados de estimación

Primera etapa. Estimación de las probabilidades de ser beneficiario y censura

En la primera etapa de estimación del MEM se calcula el efecto de determinadas características de una empresa en la probabilidad de dotar la reserva de capitalización en un año t , considerando como variable dependiente la variable de tratamiento dicotómica especificada en (1), que indica si la empresa dota reserva de capitalización ($D_{it} = 1$) o no ($D_{it} = 0$).

El PS recoge la probabilidad de que una empresa utilice la reserva de capitalización ($D=1$) en función de sus características observadas (posibles factores de confusión, denominados X_j). Toda la información contenida en estos posibles factores de confusión se resume en una única variable que determina la probabilidad de utilizar el beneficio fiscal¹¹. Para el cálculo del PS se estima un modelo logit:

$$P(D_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{a}_{j-1})) = \frac{\exp(\beta_0 + \beta_1 \bar{X}_{ij}(\bar{a}_{j-1}))}{1 + \exp(\beta_0 + \beta_1 \bar{X}_{ij}(\bar{a}_{j-1}))} \quad (2)$$

$P(\cdot)$ es la probabilidad de que una empresa utilice la reserva de capitalización condicionada a una serie de características previas al tratamiento; D_{ij} indica si la entidad “ i ” ha utilizado la reserva de capitalización en el momento “ j ”; X_j son los factores de confusión, que pueden verse afectados por tratamientos previos; además, para cada empresa, se definen las variables $\bar{D}_{ij} = \{D_{i1}, D_{i2}, \dots, D_{ij}\}$ que recogen el histórico del tratamiento y $\bar{X}_{ij} = \{X_{i1}, X_{i2}, \dots, X_{ij}\}$ que recogen el histórico de las variables observadas hasta el momento j .

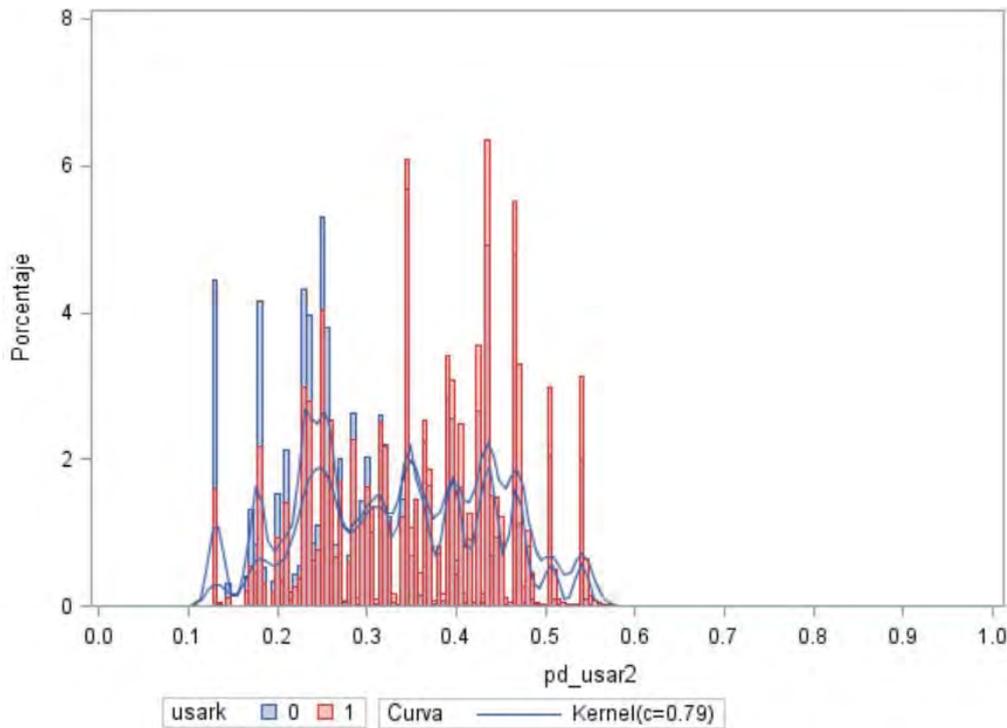
Con los valores de los parámetros estimados de la función (2) y las características de cada empresa se obtiene $\hat{P}(D_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{a}_{j-1}))$. A continuación, el gráfico 1.18 muestra el histograma de frecuencias, con la función de densidad kernel del porcentaje de las empresas existentes, en función de la probabili-

¹¹ Rosenbaum y Rubin (1983, 1985) indican que el PS es capaz de explicar el desequilibrio existente entre los grupos de tratamiento y control y puede reducir el sesgo al simular una especie de “aleatorización virtual” de sujetos en grupos de tratamiento.

dad que tiene cada empresa de dotar la reserva de capitalización de acuerdo con sus características observadas. El gráfico 1.18 diferencia entre las empresas del grupo de tratamiento y del grupo de control.

Gráfico 1.18

Histograma de frecuencia y función de densidad no paramétrica de la probabilidad de recibir tratamiento (dotar la reserva de capitalización), en función de si realmente dotaron la reserva de capitalización o no. Periodo 2010-2020



Al tratarse de un estudio longitudinal algunas empresas pueden desaparecer antes de que finalice el análisis, por lo que se las considera observaciones censuradas. Para tener en cuenta esta circunstancia se define la variable dicotómica C_{ij} :

$$C_{ij} = \begin{cases} 1 & \text{si la empresa abandona estudio en año "j"} \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (3)$$

C_{ij} toma el valor 1 si una empresa está censurada en el año j y 0 en caso contrario. De manera similar al tratamiento, \bar{c}_{j-1} denotará el histórico de censura (es decir, el vector de valores de C desde $k=0$ a $k=j-1$).

Para estimar el modelo de censura se emplea de nuevo el enfoque logit:

$$P\left(C_{ij} = 1 \mid \bar{X}_{ij}(\bar{c}_{j-1})\right) = \frac{\exp(\gamma_0 + \gamma_1 \bar{X}_{ij}(\bar{c}_{j-1}))}{1 + \exp(\gamma_0 + \gamma_1 \bar{X}_{ij}(\bar{c}_{j-1}))} \quad (4)$$

Siendo $P(\cdot)$ la probabilidad de que una empresa "i" abandone el estudio en el año "j", condicionada a una serie de características previas a la censura; C_{ij} indica si la entidad "i" presenta censura (abandona el estudio y no hay información de ella) en el momento "j"; y X_{ij} recoge los factores que pueden ser cambiantes en el tiempo.

Segunda etapa. Cálculo de la ponderación-IPTW

Mediante el valor de la predicción $\hat{P}(\cdot)$, generada previamente para formar una ponderación, el método IPTW permite calcular el efecto promedio de recibir el tratamiento en la distribución marginal de las variables explicativas observadas. De este modo se crea una pseudopoblación en la que las variables explicativas y la asignación al grupo de tratamiento y al grupo de control son independientes, al igual que ocurre en un diseño experimental aleatorizado. Es decir, se logra que exista un número semejante de empresas con características similares en el grupo de tratamiento y en el grupo de control.

Para calcular el IPTW, se obtiene la ponderación de tratamiento mediante el inverso de la probabilidad condicional de que una empresa sea beneficiaria:

$$w_{ij}^D = \frac{D_{ij}}{P(D_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{d}_{j-1}))} + \frac{1-D_{ij}}{1-P(D_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{d}_{j-1}))} \quad (5)$$

Para controlar por la posibilidad de censura, se define una ponderación que es la inversa de la probabilidad condicionada de abandonar el experimento de evaluación:

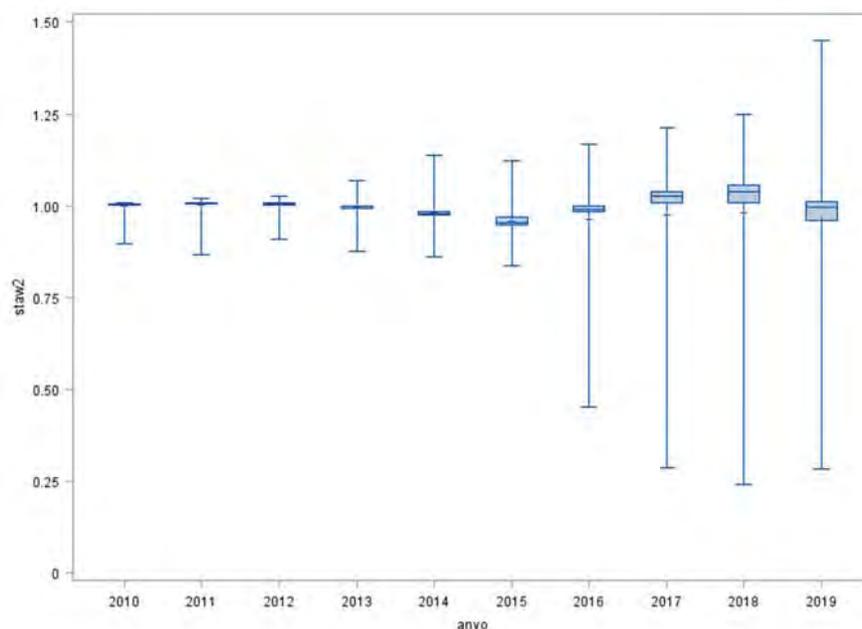
$$w_{ij}^C = \frac{C_{ij}}{P(C_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{c}_{j-1}))} + \frac{1-C_{ij}}{1-P(C_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{c}_{j-1}))} \quad (6)$$

A continuación, cada empresa observada se pondera por el IPTW, multiplicándola por el peso de la probabilidad inversa:

$$w_{ij} = w_{ij}^D \times w_{ij}^C \quad (7)$$

El gráfico 1.19 muestra los pesos w_{ij} en cada año del periodo que, como se puede observar, son bastante estables, aunque la evolución de la dispersión es creciente en el periodo analizado.

Gráfico 1.19
Evolución de los pesos de IPWT de las empresas consideradas en la evaluación



Tercera etapa. Estimación del impacto de utilizar la reserva de capitalización sobre la variable de resultado (fondos propios)

Por último, se utiliza la "pseudopoblación" ponderada para estimar la relación entre realizar una dotación a la reserva de capitalización (D_{it}) y el nivel de fondos propios de la empresa (Y_{it}):

$$Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_{it} + \beta_2 Z_{ijt} + U_{it} \tag{8}$$

El parámetro β_1 captura el efecto de utilizar el beneficio fiscal en los fondos propios (Y); D_{it} es la variable dicotómica que indica si la empresa utiliza la reserva de capitalización definida en (1); Z_j son los factores de las entidades completamente exógenos o invariantes en el tiempo, y U_{it} es un residuo aleatorio.

Al utilizar la función de ponderación w_{ij} de la etapa anterior se corrige el posible desequilibrio en los factores de confusión como consecuencia del histórico de haber sido beneficiario y, por tanto, se resuelve el problema de los factores de confusión sin necesidad de introducirlos simultáneamente en la ecuación. El cuadro 1.3 presenta el resultado de utilizar el beneficio fiscal en los fondos propios de la empresa.

Cuadro 1.3
Estimación del efecto del uso de reserva de capitalización sobre los fondos propios de las empresas

Utilizar la reserva de capitalización	Fondos propios
Estimador	21.134
(p-valor)	(0.0001)

Como se puede observar en el cuadro 1.3., la utilización del incentivo fiscal de la reserva de capitalización tiene un impacto estadísticamente significativo en el nivel de fondos propios de las empresas, con un p-valor asociado al parámetro muy bajo. El signo asociado a D_i es positivo, por lo que las empresas que realizan dotaciones a la reserva de capitalización presentan niveles de fondos propios superiores, en comparación con lo que hubieran tenido si no realizasen tales dotaciones.

6. CONCLUSIONES

Esta evaluación analiza el impacto de la reserva de capitalización de la LIS en la utilización de recursos propios como fuente de financiación de las empresas españolas. Tanto el número de beneficiarios como la cuantía del beneficio fiscal ha aumentado de forma progresiva desde su introducción en 2015, salvo en 2021. El número de beneficiarios, 105.021 empresas en 2021, es reducido, en comparación con el universo potencial de empresas españolas que podrían utilizar este beneficio fiscal. A pesar del reducido número de beneficiarios, el importe de este beneficio fiscal es relativamente elevado, 566,4 millones de euros en 2022 (1,3% del presupuesto total de beneficios fiscales de 2022, y 9,7% del presupuesto de beneficios fiscales del IS).

El análisis del marco institucional y económico muestra que el proceso de apalancamiento de las entidades españolas no financieras durante los años previos a la crisis de 2008 fue más intenso que la media europea y, tras ese año, su proceso de desapalancamiento y de aumento progresivo del uso de

recursos propios también ha sido más acelerado que la media europea. El año 2015 marca un punto de inflexión en el que las empresas españolas pasan a tener un mayor peso de recursos propios que la media de la UE 27, situación que se mantiene en la actualidad. En relación con las empresas financieras, la utilización de recursos propios es más limitada en España e inferior a la de la media europea. Esa diferencia se ha ido ampliando debido al gran peso relativo de la financiación del negocio bancario vía captación de depósitos.

La comparativa internacional muestra que en Europa únicamente España, Italia, Portugal, Bélgica, Malta y Chipre utilizan este tipo de incentivo fiscal. Existen cuatro enfoques distintos para incentivar el uso de fondos propios, y no hay un patrón homogéneo en su utilización. Así, se emplea una reducción en la base imponible según la remuneración de los fondos propios, de su coste de oportunidad o de la cuantía del incremento de fondos propios, o se incluye una deducción por reinversión de beneficios no distribuidos.

El análisis descriptivo muestra un creciente uso del beneficio fiscal, tanto en número de empresas como en la cuantía media de la dotación a la reserva, salvo en 2021. El uso del beneficio fiscal está concentrado en los sectores del comercio, la industria manufacturera, la construcción, las actividades inmobiliarias y las actividades profesionales, científicas y técnicas. No existe una correlación aparente entre el tamaño de la empresa y la cuantía de la dotación a la reserva de capitalización.

El análisis de impacto revela que las empresas que utilizan el beneficio fiscal tienen de media una cuantía de fondos propios muy superior. Mediante el uso de modelos MEM se puede concluir que el beneficio fiscal de la reserva de capitalización, ya que las empresas que lo usan tienen un mayor nivel de fondos propios en comparación con el que hubieran tenido si no realizasen dotaciones a dicha reserva. No obstante, el reducido número de empresas que lo utilizan es reducido.

Reducción de la base imponible por dotaciones a la reserva de nivelación

1. DESCRIPCIÓN

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos

El artículo 105 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que las entidades de reducida dimensión (ERD) que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de la LIS en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen general del 25% o el reducido del 15% para las entidades de nueva creación, pueden minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe, sin que se pueda superar el importe de 1 millón de euros anuales. Las cantidades minoradas se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo. El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades minoradas.

En el cuadro 2.1 se señalan las características de la reducción, que no han variado desde su implantación en 2015, consistentes en su ámbito subjetivo, el coeficiente con el que se calcula su importe, el límite relativo máximo a que está sujeta y las reglas de diferimiento.

Cuadro 2.1
Características de la reducción

Contribuyentes	Importe de la reducción	Límite	Diferimiento
ERD que tributen a cualquiera de los siguientes tipos de gravamen: <ul style="list-style-type: none">– General del 25%.– Reducido del 15% para las entidades de nueva creación.	El 10% de la base imponible.	1 millón de euros anuales. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la reducción no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.	Las cantidades aplicadas por las dotaciones a la reserva de nivelación en un período impositivo se adicionarán: <ul style="list-style-type: none">– A la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.– El importe que no haya podido adicionarse, bien por ausencia de bases imponibles negativas o bien por ser estas de insuficiente cuantía, se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del período de 5 años del párrafo anterior.

Las ERD que apliquen este beneficio fiscal deben dotar una reserva por el importe de la minoración practicada en la base imponible, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad. Dicha reserva debe dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio en que se efectúe la minoración en la base imponible y, si no fuera posible, con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

No obstante, no se considera que se ha dispuesto de la reserva en los siguientes casos:

- Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de reestructuración establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.
- Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

Las cantidades destinadas a la dotación de esta reserva no pueden aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la reserva para inversiones en Canarias.

La introducción de este beneficio fiscal tenía como *objetivo* favorecer la competitividad y la estabilidad de las ERD, permitiendo reducir el tipo de gravamen hasta el 22,5% mediante la anticipación de la compensación de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes o, de no generarse bases imponibles negativas, mediante su tributación efectiva en el quinto año, lo que supone en ambos casos un diferimiento de la tributación.

Asimismo, esta reserva incide en la equiparación del tratamiento fiscal de la financiación propia y ajena.

En tercer lugar, esta reducción trató de compensar la supresión del tipo reducido con el que las ERD tributaban sobre parte de su base imponible con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS, momento a partir del cual pasaron a quedar sujetas al tipo general de gravamen sobre la totalidad de su base imponible, con una norma transitoria para 2015.

1.2. Evolución normativa

La reserva de nivelación de bases imponibles, con destino exclusivo para las ERD, fue introducida por el artículo 105 de la LIS con efectos para los períodos impositivos que se hubieran iniciado a partir de 1 de enero de 2015. Desde su introducción, este beneficio fiscal no ha sido objeto de cambios normativos.

1.3. Cuantificación

Las series históricas, conteniendo el número de beneficiarios y los importes del beneficio fiscal generado por esta reducción durante el período 2016-2022, tanto los relativos a las cantidades presupuestadas como a las reales, se recogen en el Cuadro 2.2, pudiéndose destacar las siguientes características:

Reducción de la base imponible por dotaciones a la reserva de nivelación

- Una tendencia creciente del número de entidades que se beneficiaron de la reducción, de manera que, según los datos observados, pasó de 24.334 en 2016 a 41.531 en 2022, obteniéndose una tasa acumulada del 40,1% y una variación media anual del 9,7%.
- En 2021, a pesar del efecto de la pandemia de la COVID-19, continuó aumentando el número de beneficiarios de la reducción, con una tasa del 16%, y en 2022 volvió a crecer, con una tasa del 7,6%.
- También se advierte una línea ascendente del importe de los beneficios fiscales reales hasta 2020, la cual se quebró al año siguiente, por cuanto su tasa fue del -56,6%, lo que indudablemente se explica por la crisis económica que indujo la pandemia de la COVID-19, la cual ocasionó un empeoramiento de los resultados contables de las ERD, menores bases imponibles y capacidad para efectuar las dotaciones a esta reserva. A ello hay que añadir el retorno de la reducción para las ERD que obtuvieron pérdidas contables y bases imponibles negativas, circunstancia que se acentuó en las declaraciones anuales correspondientes al devengo del ejercicio 2020, lo que se reflejó en el beneficio fiscal de 2021. En 2022, se regresó a la tendencia creciente, registrándose una tasa del 9,7%.
- El importe del beneficio fiscal se movió en una estrecha horquilla, desde un mínimo de 48 millones de euros en 2021 hasta un máximo de 110 millones de euros en 2020.
- Las desviaciones presupuestarias respecto a los datos reales se debieron fundamentalmente al escaso horizonte temporal que dificultaba obtener una fiabilidad de las previsiones, máxime en el año 2016, para el que no se disponía de antecedente alguno sobre el incentivo, el cual fue completamente novedoso en la LIS.
- Todos los cálculos, tanto presupuestarios como reales, se han obtenido mediante técnicas de microsimulación sobre las bases de datos de las declaraciones anuales del IS de que se disponía en cada momento.

Cuadro 2.2
Número de beneficiarios e importes de los beneficios fiscales

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe ⁽¹⁾			
	Presupuesto		Real		Presupuesto		Real	
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)
2016	450.887	—	24.334	—	478,3	—	74,7	—
2017	27.652	-93,9	27.983	15,0	82,8	-82,7	79,5	6,5
2018	25.534	-7,7	28.837	3,1	81,4	-1,7	94,5	18,8
2019	28.814	12,8	29.280	1,5	86,9	6,7	94,8	0,4
2020	31.542	9,5	33.282	13,7	117,5	35,3	110,5	16,5
2021	27.007	-14,4	38.607	16,0	80,6	-31,4	48,0	-56,6
2022 ⁽²⁾	34.941	29,4	41.531	7,6	110,8	37,4	52,6	9,7
2023	45.684	30,7	n.d.	—	59,0	-46,8	n.d.	—

n.d.: no disponible.

Las estimaciones se refieren a residentes y no residentes con establecimiento permanente.

⁽¹⁾ El beneficio fiscal se cuantifica con criterio de caja, de manera que el presupuesto del año n mide el impacto de la reducción en la cuota líquida del impuesto devengado en el ejercicio n-1.

⁽²⁾ El importe real es una revisión de la previsión para 2022 a partir de los datos disponibles en septiembre de 2022.

En los gráficos 2.1 y 2.2 se representan las evoluciones del número de los beneficiarios y del importe de los beneficios fiscales de esta reducción durante el período 2016-2022, observándose los perfiles crecientes en las curvas de ambas magnitudes, salvo en el caso de la cuantía en 2021, que se contrajo de manera muy acusada, hasta el extremo de obtenerse el menor valor de la serie, como consecuencia de la crisis económica que ocasionó la pandemia de la COVID-19.

Gráfico 2.1
Evolución del número de beneficiarios

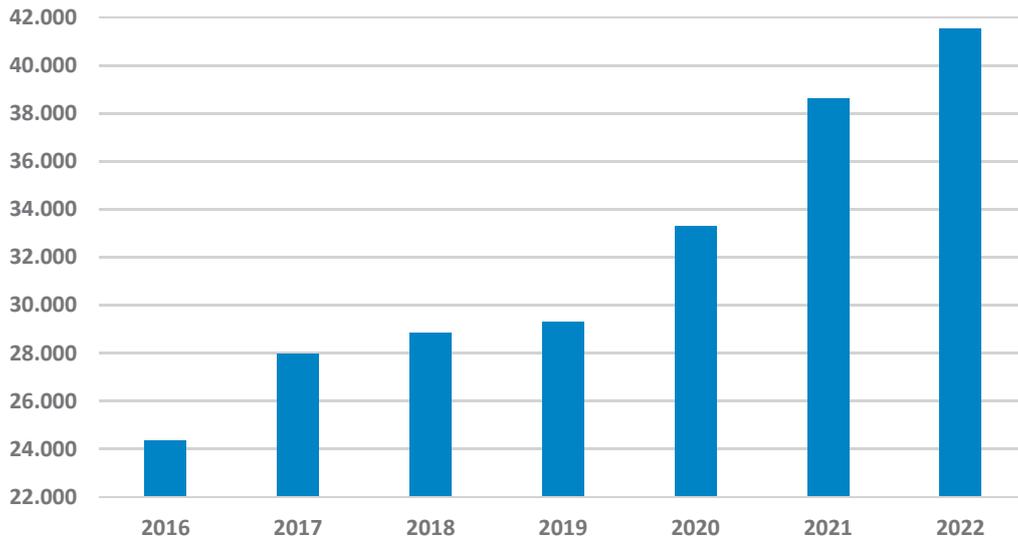
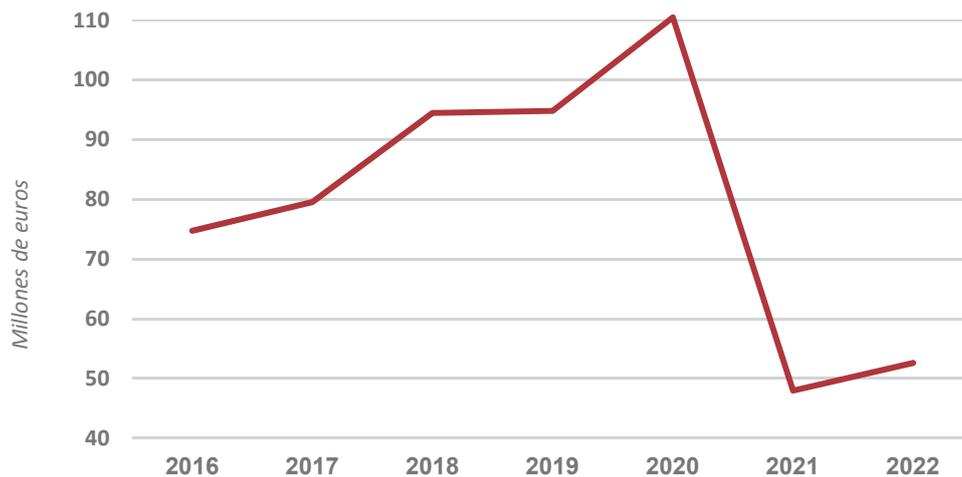


Gráfico 2.2
Evolución del importe de los beneficios fiscales reales



2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO

Las fuentes de financiación a las que pueden recurrir las empresas se pueden agrupar en cuatro categorías: patrimonio neto (recursos propios), deuda financiera (deuda que devenga intereses), acreedores

comerciales (crédito otorgado por los proveedores de la empresa) y otros pasivos. La participación del patrimonio neto en la estructura de financiación recoge la proporción de inversiones que se financian con recursos propios, mientras que el resto de inversiones se financian con deuda.

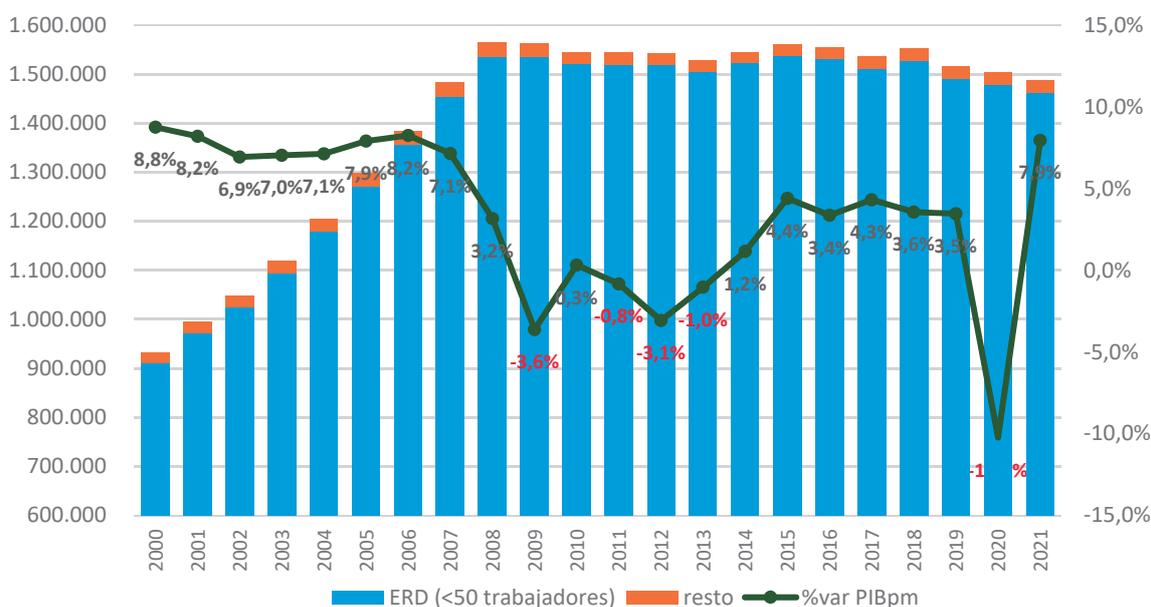
Para analizar la reserva de nivelación es necesario definir el concepto de ERD según la LIS. Sin embargo, para delimitar el tamaño empresarial las fuentes estadísticas y económicas habituales utilizan el concepto de Pequeña y Mediana Empresa (PYME) o el número de trabajadores. El cuadro 2.3 resume las características de las ERD y de las PYMEs. Las ERD son entidades cuya cifra de negocios es inferior a 10 millones de euros. Dado que las fuentes disponibles desglosan por número de trabajadores, equipararemos las ERD a aquellas empresas con menos de 50 trabajadores.

Cuadro 2.3
Equivalencia entre las definiciones económicas y fiscales de PYME y ERD

	Definición de PYME			Definición de ERD (LIS)
	Trabajadores	Volumen de negocio anual	Balance general anual	Cifra de negocio anual
Microempresas	<10	≤2 M. €	≤2 M. €	≤10 M. € se consideran reducida dimensión
Pequeñas	<50	≤10 M. €	≤10 M. €	
Medianas	<250	≤50 M. €	≤43 M. €	No son reducida dimensión

En 2021 existían 3.366.570 empresas activas en España, de las cuales 1.487.450 (el 44%) son empresas con personalidad jurídica, y el resto personas físicas. El análisis se centra en las personas jurídicas que son las que tributan por el IS (gráfico 2.3). Un 98,3% del total son empresas con menos de 50 trabajadores. Se observa un fuerte crecimiento del número de ERD durante la fase expansiva del ciclo económico hasta 2008, y una cierta estabilización desde entonces, con una tendencia ligeramente decreciente.

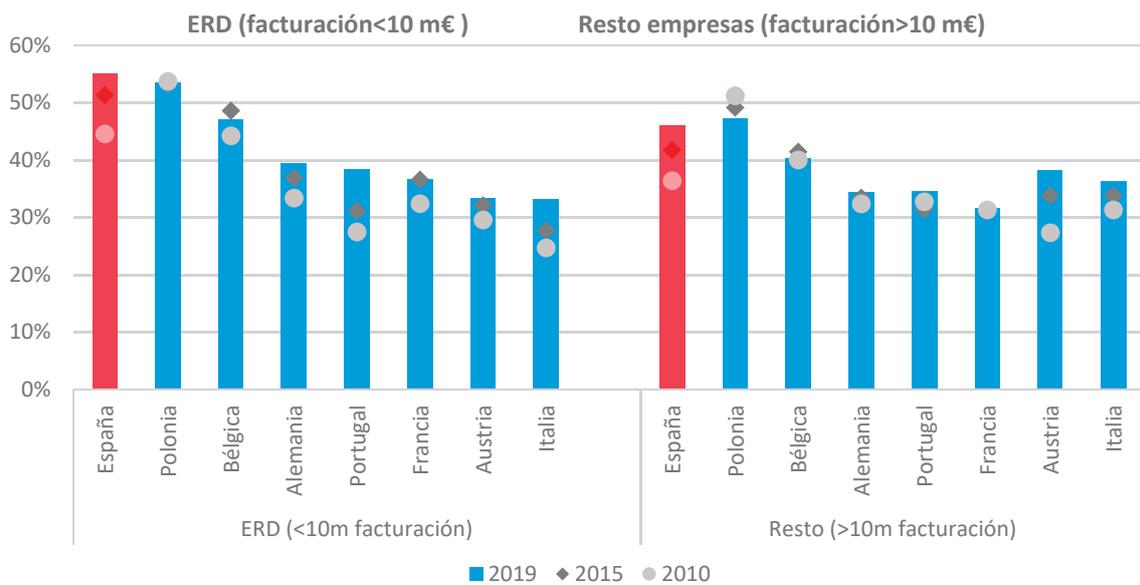
Gráfico 2.3
Evolución del número de empresas según su tamaño (número de asalariados) y crecimiento nominal del PIB a precios de mercado



Fuente: elaboración propia a partir de datos del INE: DIRCE y Contabilidad Nacional.

Es interesante comparar la estructura de financiación de las ERD, y del resto de empresas españolas, con las empresas europeas, antes y después de la introducción del beneficio fiscal en 2015. El gráfico 2.4 recoge el peso de los recursos propios, de las empresas no financieras, sobre el total de sus pasivos en 2010, 2015 y 2019 en 8 países en orden decreciente, según el porcentaje de recursos propios para las ERD (parte izquierda del gráfico) y se mantiene dicha ordenación para las empresas de facturación superior a 10 millones de euros (parte derecha del gráfico). En general, el uso de recursos propios es más intenso en las ERD, mientras que las empresas de mayor dimensión tienden a recurrir en mayor medida al endeudamiento. No obstante, existen excepciones en países, como Austria o Italia, en los que las empresas grandes se financian en mayor medida que las pequeñas con recursos propios. Las ERD españolas fueron las que más recurrieron a la financiación con cargo a recursos propios en 2019. Además, fueron las que mayor crecimiento experimentaron durante el periodo 2010-2019 en la financiación con cargo a recursos propios, con un aumento de diez puntos porcentuales. España es el país en el que la diferencia en la financiación con cargo a recursos propios entre las ERD y empresas grandes era mayor.

Gráfico 2.4
Uso de recursos propios (% sobre total pasivo) según el tamaño de empresa

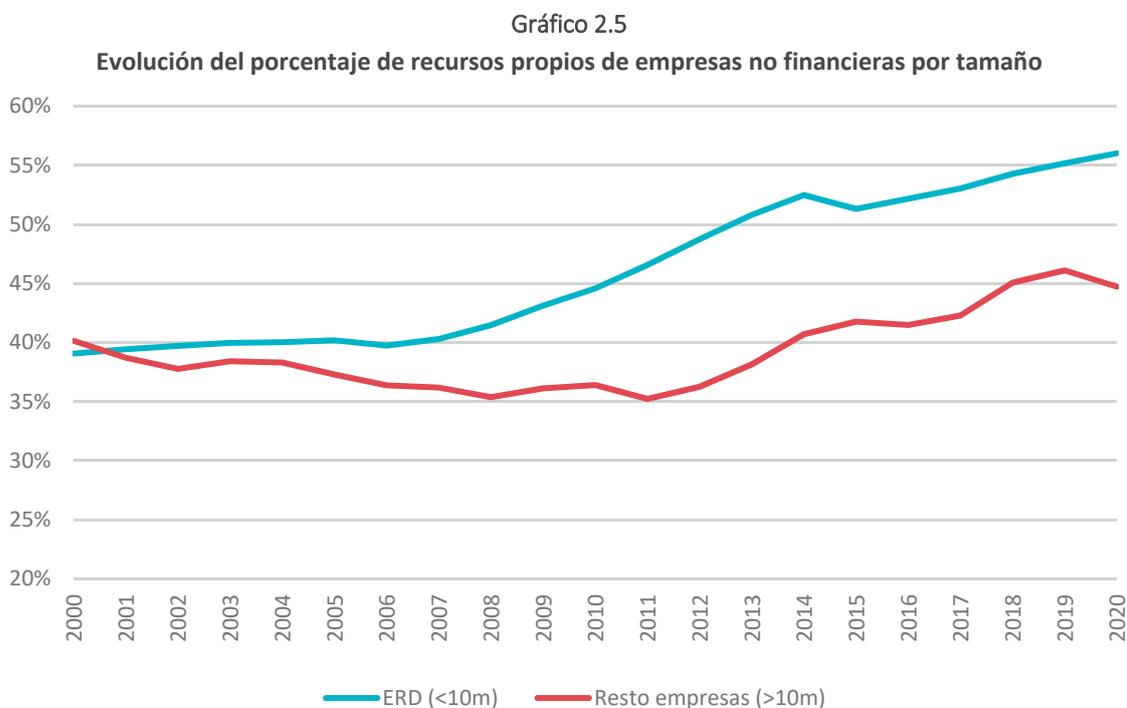


Fuente: elaboración propia a partir de datos BACH.

El gráfico 2.5¹² muestra una evolución temporal más amplia de la financiación con cargo a recursos propios de las empresas españolas no financieras en función de su tamaño. Entre 2006 y 2011 se observa un comportamiento desigual entre las empresas grandes y las pequeñas, mientras que las ERD comenzaron a financiarse en mayor medida con cargo a recursos propios, en las empresas de mayor tamaño la tendencia fue la contraria. Sin embargo, a partir de 2012 la evolución del porcentaje de financiación con

¹² La evolución temporal de la utilización de recursos no coincide exactamente con la evolución según los datos de balances de Eurostat recogidos en el gráfico 1.7, utilizada en el análisis del beneficio fiscal de la reserva de capitalización. Estas diferencias obedecen a que existen diferencias metodológicas entre ambas bases de datos. Según Eurostat, cuyos datos proceden de la Contabilidad Nacional, en 2015 las empresas no financieras aumentaron la financiación con cargo a recursos propios en cinco puntos. En todo caso, las tendencias generales son similares según ambas fuentes.

cargo a recursos propios fue parecida, con independencia del tamaño empresarial. La diferencia en la financiación con cargo a recursos propios entre las ERD y las empresas de mayor tamaño fue favorable a las ERD en diez puntos porcentuales.



Fuente: elaboración propia a partir de datos BACH.

Estos resultados coinciden con los que presenta BACH (2021) cuando compara las estructuras de capital de las empresas no financieras europeas en los periodos precrisis de 2007 y 2019. Una de las principales diferencias en la situación financiera de las empresas es que la ratio de recursos propios¹³ aumentó en 2019 respecto a 2007, especialmente en España con un aumento de 12 puntos. En todos los países mejoró el porcentaje de financiación con cargo a recursos propios en todos los sectores y para todas las empresas, con excepción de las de mayor tamaño, que no presentaron un patrón definido.

Además de incentivar el uso de recursos propios, la reserva de nivelación persigue favorecer la competitividad y la estabilidad de las ERD. Una forma de valorar la estabilidad de las empresas es analizar si la tasa de supervivencia mejoró como consecuencia de la introducción del beneficio fiscal.

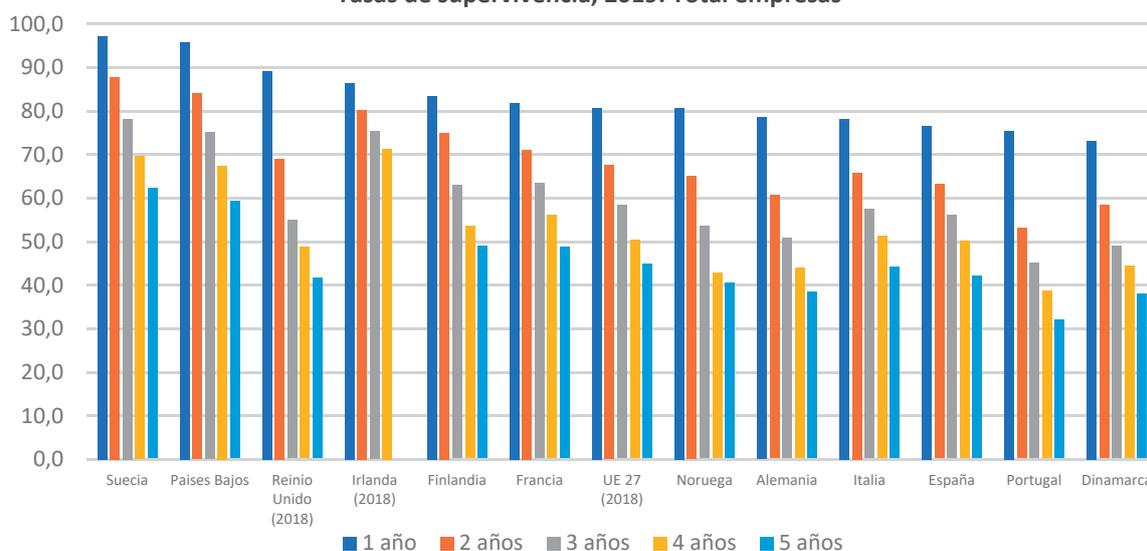
El gráfico 2.6 muestra las tasas de supervivencia del total de empresas en 2019 para distintos horizontes temporales, desde un año hasta cinco años, para un conjunto de países europeos. Los países se ordenan según su tasa de supervivencia a un año de forma decreciente. La tasa de supervivencia a un año se define como el porcentaje de empresas en el periodo de referencia “t” (2019 en este caso) nacidas un año antes y que han sobrevivido en el año “t”, dividido entre el total de empresas nacidas un año antes. Es decir, mide el porcentaje de todas las empresas nacidas en 2018 que han sobrevivido un año. La tasa de supervivencia a dos años en 2019 mide el porcentaje de empresas nacidas en 2017 que

¹³ La ratio de recursos propios muestra el porcentaje del total de activos que se financia con patrimonio neto (Patrimonio Neto/Activos).

siguen existiendo en 2019. Y la tasa de supervivencia a cinco años recoge el porcentaje de empresas nacidas en 2014 que continúan existiendo en 2019.

Suecia y Países Bajos presentaron tasas de supervivencia a un año superiores al 95%, notablemente por encima de la media europea, que se situó en el 81%. Los países con menores tasas de supervivencia a un año fueron Dinamarca (73%), Portugal (75%) y España (77%). Las tasas de supervivencia disminuyeron conforme aumentó el número de años. La tasa de supervivencia a cinco años en la UE (45%) fue superior a la de España (42%).

Gráfico 2.6
Tasas de supervivencia, 2019. Total empresas



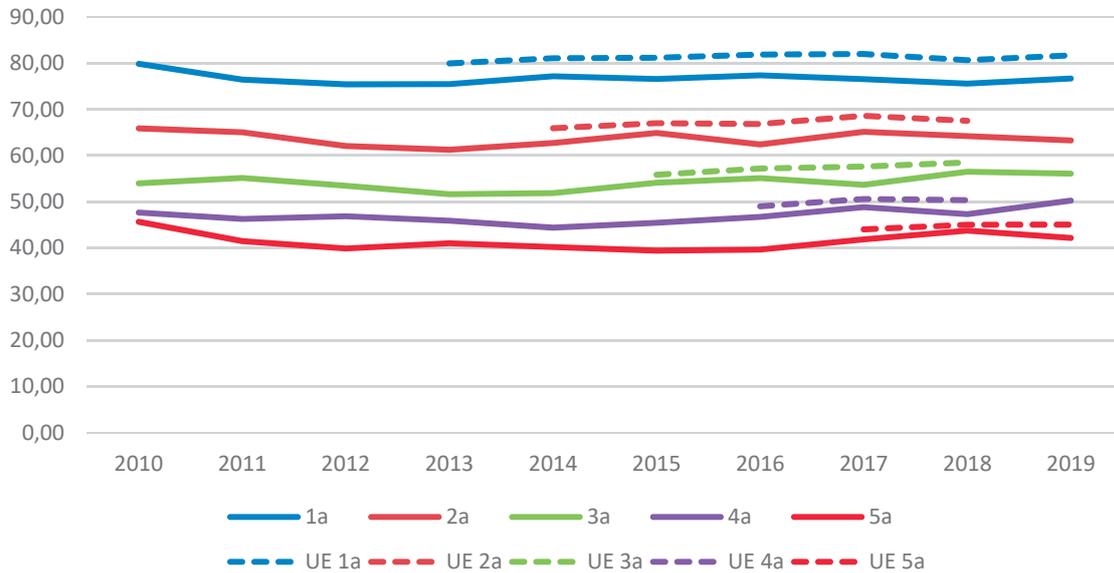
Fuente: elaboración propia a partir de datos Eurostat.

El gráfico 2.7 recoge la evolución temporal de las tasas de supervivencia de uno a cinco años para España entre 2010 y 2019 y para la media de la UE 27¹⁴. Como se puede observar, las tasas de supervivencia fueron relativamente estables durante el periodo analizado. La tasa de supervivencia de las empresas españolas era inferior a la media europea, con independencia del número de años utilizado para su cálculo. No obstante, las diferencias fueron más amplias para plazos de supervivencia cortos, de uno o dos años, y se redujeron conforme se analizan tasas de supervivencia más amplias. Es decir, las empresas españolas eran relativamente más frágiles que la media de los países europeos durante los dos primeros años de vida.

Por último, cuando se compara la evolución de las tasas de supervivencia durante la última década, se observa una tendencia diferencial entre España y la media europea. En España las tasas de supervivencia a uno, dos y cinco años se han reducido, mientras que en la media de la UE han aumentado. Cuando se compara la tasa de supervivencia, empleando solo los años para los que existe dato disponible para la UE 27, se confirma que la evolución de la tasa de supervivencia es más favorable en Europa que en España en todos los casos, pero especialmente para tasas de supervivencia a uno, cuatro y cinco años.

¹⁴ La media europea no siempre está disponible, especialmente para tasas de supervivencia más amplias.

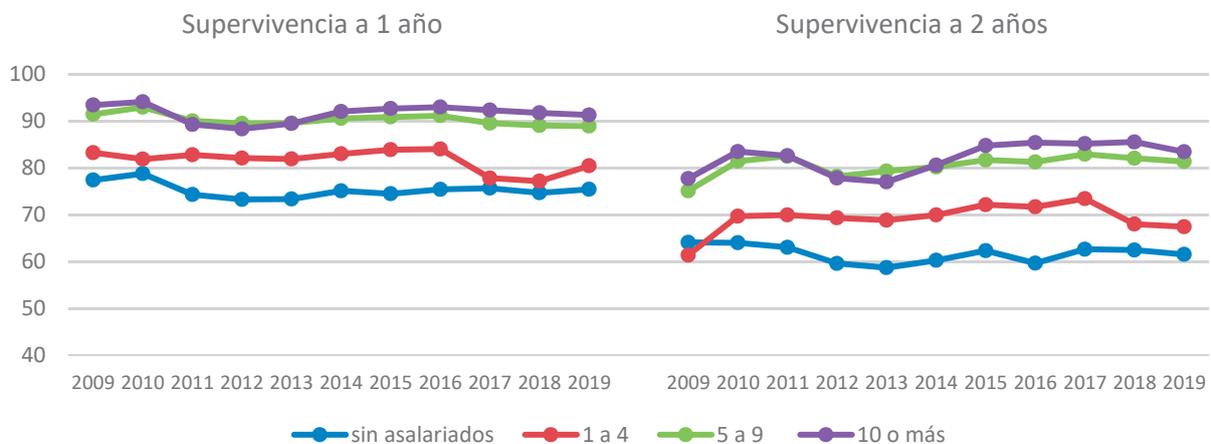
Gráfico 2.7
Evolución de la tasa de supervivencia a lo largo del tiempo. Total empresas.
España (líneas continuas) y media UE 27 (líneas discontinuas)



Fuente: elaboración propia a partir de datos Eurostat.

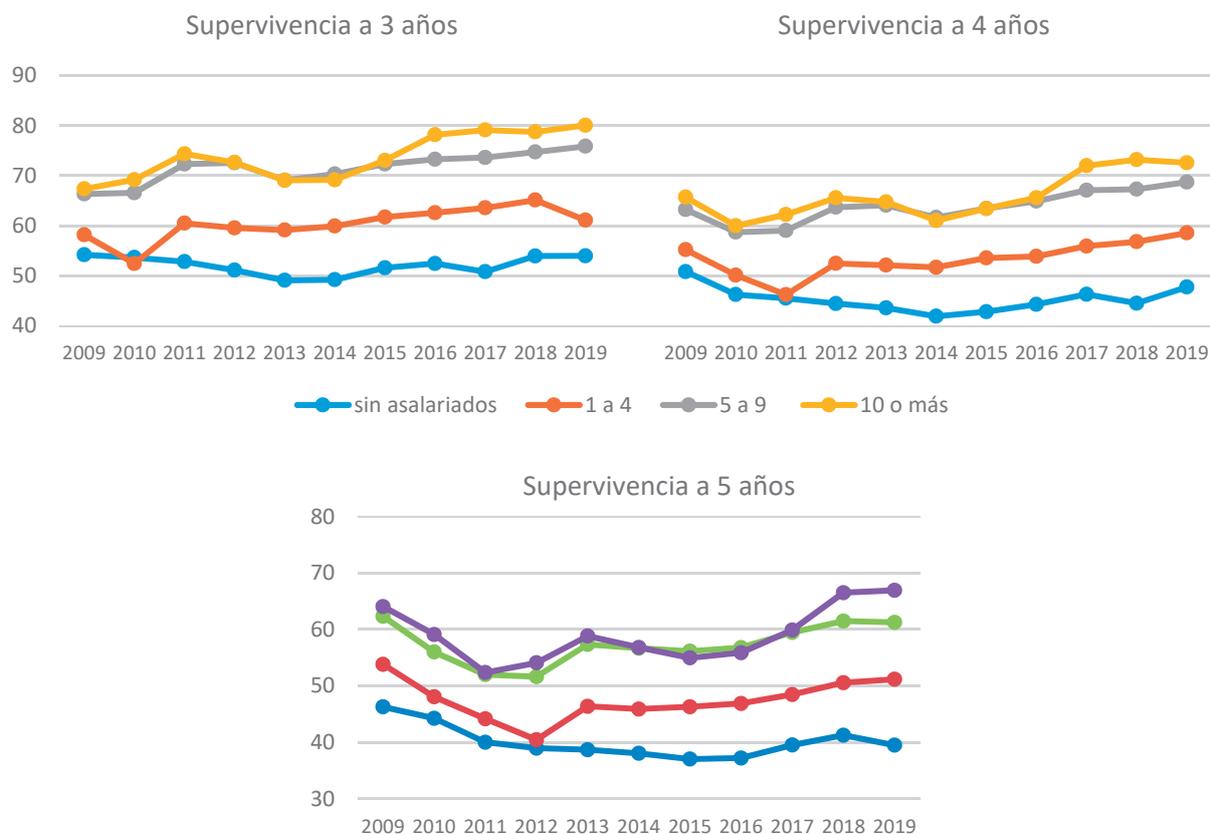
A continuación se analizan las tasas de supervivencia de las ERD. Las ERD son las mayoritarias en el universo de empresas en España, por tanto, los resultados son parecidos al del conjunto de empresas. El gráfico 2.8 recoge la evolución de la tasa de supervivencia de un año hasta cinco años de las entidades españolas con el desglose de tamaño de Eurostat¹⁵. Por regla general, la supervivencia es mayor para entidades de mayor tamaño. En los últimos años no se observa una mejora clara de la supervivencia a corto plazo (uno o dos años) en las entidades con menos de 10 trabajadores. Sin embargo, se aprecian mejoras a más largo plazo (tres, cuatro y cinco años). Las tasas de supervivencia mejoran para todos los tamaños empresariales y son mayores para las entidades con 10 o más trabajadores.

Gráfico 2.8
Evolución de la tasa de supervivencia de las entidades españolas según tamaño



¹⁵ La clasificación del tamaño empresarial que ofrece Eurostat no coincide con la definición de ERD. El desglose ofrecido es el siguiente: total empresas, empresas sin asalariados, de 1 a 4 empleados, de 5 a 9 empleados, y más de 10.

(Continuación.)



3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL

En la comparativa internacional no existe un beneficio fiscal con el mismo diseño que el del art. 105 de la LIS. No obstante, la reserva de nivelación se asimila a un sistema de compensación de bases imponibles negativas semejante al sistema denominado *carry back*¹⁶: se compensan pérdidas futuras con el importe de la minoración de la base imponible obtenida en el periodo, de forma que la compensación se practicará entre bases imponibles negativas futuras y la base imponible positiva ya realizada, es decir, se adelanta la compensación de las bases imponibles negativas que pueden generarse en periodos futuros. Pese a que se condiciona su aplicación a la dotación de una reserva indisponible, el cálculo de la minoración es un porcentaje sobre base imponible –y no sobre el importe de los fondos propios del ejercicio como en la reserva de capitalización– y la dotación puede aplazarse hasta el ejercicio en el que

¹⁶ Existen dos sistemas de compensación de pérdidas fiscales ya realizadas:

- Compensación de pérdidas “hacia atrás” o *carry back*: consiste en la compensación de pérdidas fiscales con beneficios obtenidos por la entidad en ejercicios pasados. En este caso, se le da una eficacia retroactiva a las bases imponibles negativas, practicándose la devolución del impuesto ya pagado mediante una rectificación de la declaración presentada.
- Compensación de pérdidas “hacia adelante” o *carry forward*: consiste en la compensación de pérdidas fiscales con beneficios obtenidos por la entidad en ejercicios futuros. Es un sistema muy habitual del que disponen todos los países.

la entidad tenga resultados positivos a lo largo del periodo de compensación –5 años–, por lo que el efecto de capitalización de la medida es limitado¹⁷.

Por esta razón, el análisis de derecho comparado debe realizarse con relación a medidas que amplíen el ámbito temporal de compensación de bases imponibles negativas según la modalidad de pérdidas *carry back*. En este sentido, son dos los países de la relación de países seleccionados en los que se reconoce esta posibilidad: Alemania y Francia. En ambos países se establece el derecho a la compensación de pérdidas “hacia atrás” o *carry back*, con un límite temporal de un año y por un importe máximo de 1 millón de euros –en Alemania, excepcionalmente, de 5 millones para las pérdidas incurridas en 2020 y 2021–.

Por último, debe hacerse mención al sistema de retroacción de pérdidas (*carry back*) que ha propuesto la Comisión Europea para las PYME en la Recomendación de 18 de mayo de 2021, con el objeto de superar los problemas de liquidez que ha ocasionado la crisis de la COVID. La Recomendación establece la posibilidad de trasladar a los ejercicios 2017, 2018 y 2019 las pérdidas generadas en los ejercicios 2020 y 2021, compensándolas con los beneficios totales de estos ejercicios, dando lugar a la devolución de impuestos pagados con anterioridad. Para evitar repercusiones excesivas en los presupuestos nacionales, se limita su alcance a un máximo de 3 millones de euros por ejercicio fiscal.

4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO

4.1. Bases de datos

En esta evaluación se utiliza información de una muestra representativa de las empresas dadas de alta en el registro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el periodo 2010-2020. La base de datos contiene información de las siguientes variables para cada empresa:

- Identificador anonimizado.
- Año de información.
- Sector de actividad-CNAE (desagregación a 10 sectores).
- Variables de las casillas de la declaración tributaria:
 - Cifra de negocios.
 - Gasto de personal.
 - Reserva de capitalización.
 - Reserva de nivelación.

¹⁷ En *El Libro Blanco para la reforma tributaria* (Madrid 2022) se afirma que el artículo 105 de la LIS regula un sistema de compensación de bases imponibles negativas (reserva de nivelación) aplicable solo a ERD, en su modalidad de *carry back*, que permite en la práctica que se anticipe el impacto fiscal de las pérdidas en que se pueda incurrir en los cinco años sucesivos.

- Pasivo corriente.
- Total activo.
- Reservas.
- Fondos propios.
- Patrimonio neto.
- Pasivo no corriente.
- Total patrimonio neto y pasivo.
- Capital.

Se dispone de un panel de datos no completo de 460.000 empresas para cada año, porque es posible que para alguna empresa no se disponga de información en algún(os) año(s). A continuación, se realiza un análisis descriptivo de las variables objeto de análisis.

4.2. Análisis descriptivo de la información

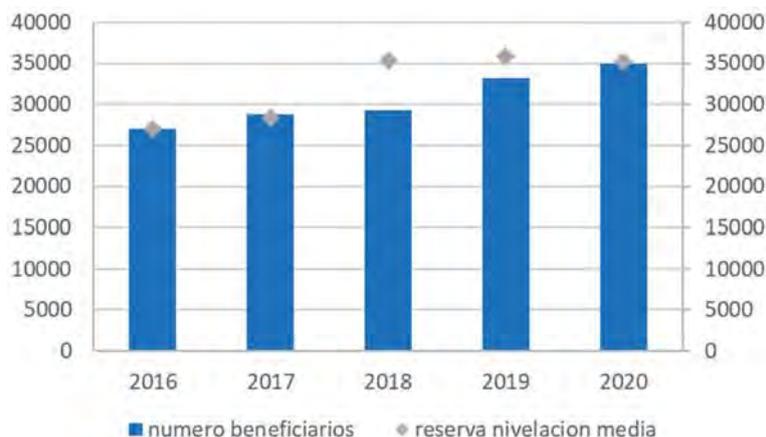
A partir de la variable “Reserva de nivelación dotada en el año” se genera una nueva variable dicotómica:

$$UsaRN_{it} = \begin{cases} 1 & \text{si } Reserva\ nivelación_{it} > 0 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (1)$$

Donde la variable $Reserva\ nivelación_{it}$ recoge la cuantía de la reserva de nivelación dotada por la empresa i en el año t ; $UsaRN_{it}$ indica si la empresa ha utilizado la reserva de nivelación en un determinado año.

En primer lugar, se analiza el número de empresas que utilizan la reserva de nivelación y la cuantía o intensidad de uso.

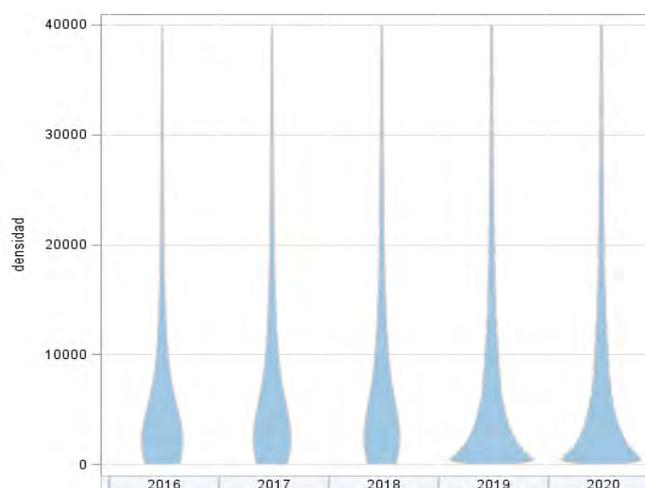
Gráfico 2.9
Evolución del número empresas que utilizan la reserva de nivelación –eje izqda.– y la cuantía media dotada –eje dcha–. Periodo 2016-2020



En el gráfico 2.9 se muestra la evolución del número de beneficiarios y la cuantía media anual dotada a la reserva de nivelación¹⁸. Como se puede observar, la evolución del número de empresas que utilizan la reserva de nivelación fue creciente, de manera que en 2016 el número de beneficiarios se sitúa en torno a 27.000, mientras que en 2020 ascienden a 35.000. La cuantía media dotada también aumentó de manera continuada en el periodo analizado, pasando de 27.000€ anuales, en 2016, a los 35.000€ en 2020, lo que supone un aumento del 30%.

El gráfico 2.10 presenta la evolución de la reserva de nivelación dotada entre las empresas analizadas mostrando la distribución del número de empresas que utilizaron la reserva de nivelación cada año, así como la cuantía dotada¹⁹.

Gráfico 2.10
Gráfico de violín de la reserva de nivelación dotada en las empresas por año

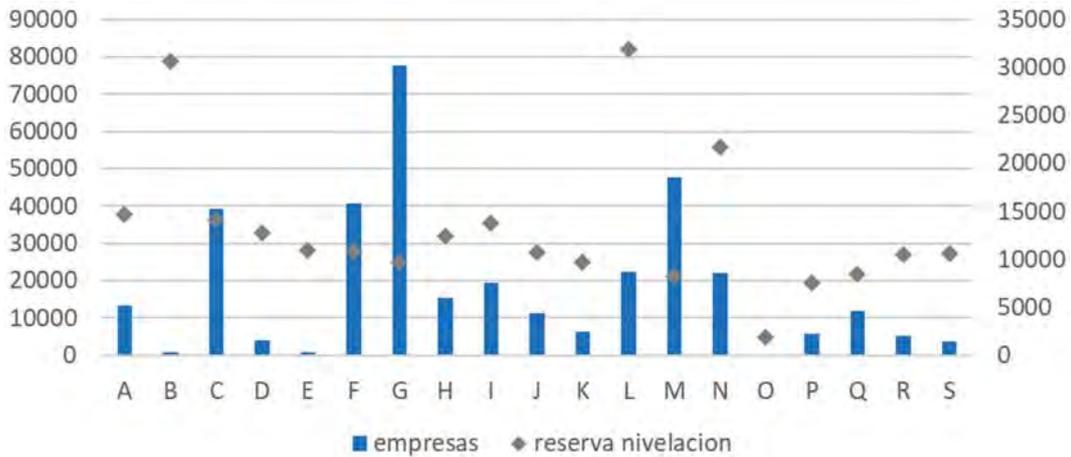


Como se puede observar, se produjo cierto cambio en la distribución a lo largo de los años. En los primeros, la distribución fue más uniforme entre los usuarios de la reserva, con la mayoría de valores por debajo de 10.000 € anuales, mientras que en los ejercicios 2019 y 2020 las dotaciones a la reserva de nivelación fueron mucho menores, aunque también se observa que un número reducido de empresas realizaron dotaciones elevadas a la reserva de nivelación.

¹⁸ Nótese que los datos se presentan utilizando el criterio de devengo (el dato del año n se refiere al impuesto devengado en el año n), mientras que en el apartado 1.3 de cuantificación se ha empleado el criterio de caja.

¹⁹ No se incluye el año 2015 por las pocas observaciones disponibles.

Gráfico 2.11
Número de empresas al año que utilizaron la reserva de nivelación –eje dcha.– y cuantía declarada –eje izqda.– por sector de actividad. Promedio periodo 2010 -2020

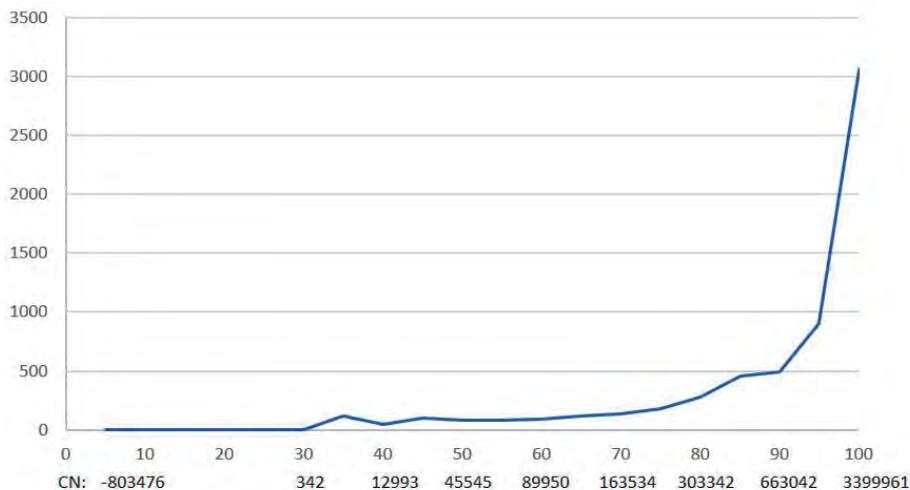


Nota: para la clasificación de actividades consultar https://www.ine.es/daco/daco42/clasificaciones/cnae09/notalsex_cnae_09.pdf.

El gráfico 2.11 recoge el número de empresas que utilizaron este beneficio fiscal por sector de actividad. Como se puede observar, existe gran heterogeneidad, tanto en su utilización como en su cuantía. Los sectores de actividad que la utilizaron con mayor asiduidad fueron el comercio al por mayor y al por menor (G), las actividades profesionales, científicas y técnicas (M), la construcción (F) y la industria manufacturera (C). Las empresas de estos cuatro sectores contenían al 66% del total de beneficiarios. Los sectores en los que la cuantía de la reserva de nivelación fue más alta eran las actividades inmobiliarias (L), las industrias extractivas (B), las actividades administrativas y servicios auxiliares (N) y la agricultura, ganadería y pesca (A), con promedios de los valores anuales de la reserva entre 37.000 € y 80.000 €.

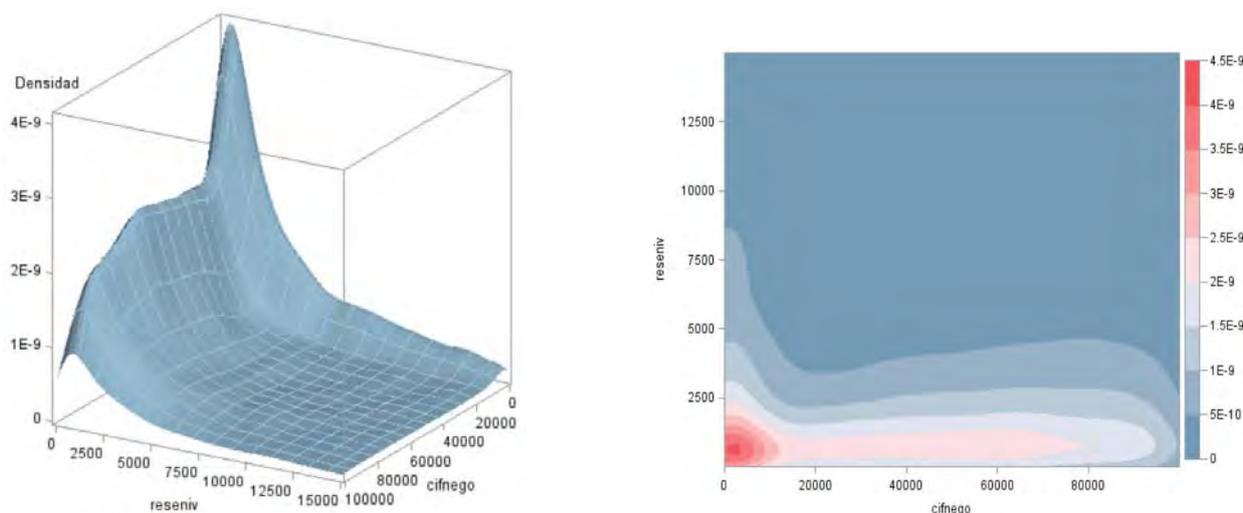
Gráfico 2.12

Distribución del promedio de reserva de nivelación en función del ventíl de la cifra de negocios de la empresa



Para analizar la relación entre la utilización del beneficio fiscal y el tamaño empresarial, en el gráfico 2.12 se ha clasificado el conjunto de empresas por ventiles en función de su cifra de negocios. Se observa que la reserva de nivelación se utilizó de forma intensa en las empresas con elevadas cifras de negocios (más de 600.000 euros), sobre todo en el 15% de las empresas con mayor cifra de negocios.

Gráfico 2.13
Densidad bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) de las variables: cuantías de la reserva de nivelación (resecap) y de la cifra de negocios (cifnego). Periodo 2010-2020



El gráfico 2.13 presenta la función de densidad bidimensional de la cuantía de la reserva de nivelación y de la cifra de negocios declarada por las empresas en el periodo 2010-2020. Cuanto mayor es la altura de la función de densidad y cuanto más intenso sea el color del gráfico de superficie, mayor es la concentración de empresas para esos valores de las variables analizadas. Como se puede observar, la mayoría de empresas se sitúan cerca del origen de coordenadas, con valores de cifra de negocios inferiores a 10.000 € anuales y una dotación a la reserva de nivelación inferior a 2.000€ anuales. También se observa una relación en forma de “L” entre ambas variables. Es decir, el valor de la cifra de negocios no estaba correlacionado con la realización de dotaciones a la reserva de nivelación, que solieron ser reducidas, en torno a 1.000 € anuales.

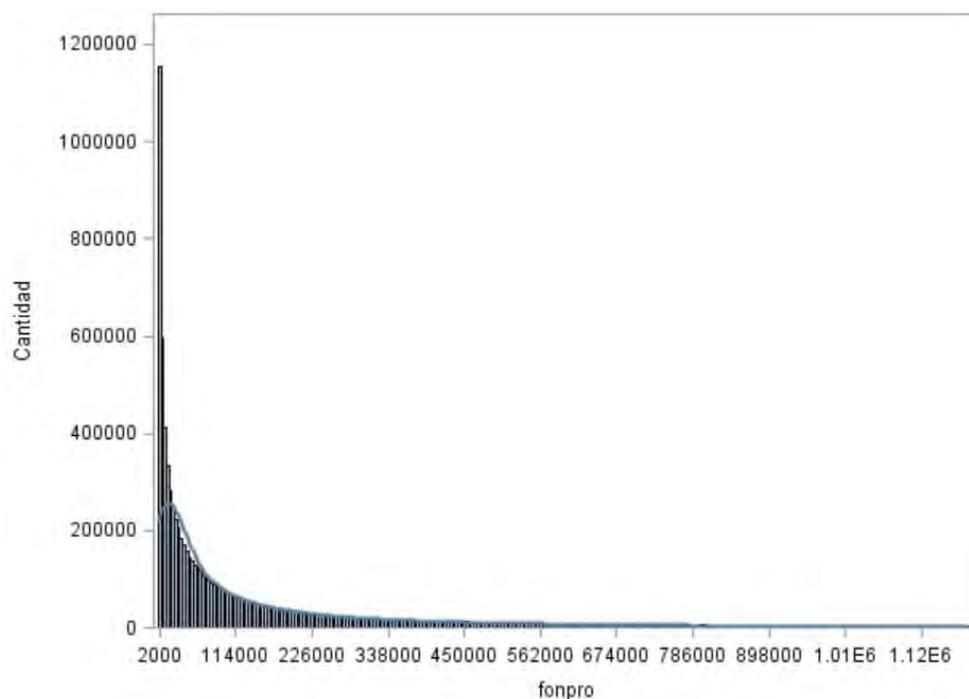
5. EVALUACIÓN

Esta sección evalúa el impacto de la utilización de la reserva de nivelación en los fondos propios de las empresas españolas.

En el gráfico 2.14 se muestra el histograma de frecuencias del nivel de los fondos propios de las empresas. Como se puede observar, existe una gran concentración de empresas con fondos propios inferiores a 2.500 €. La asimetría de la distribución indica la existencia de pocas empresas con niveles de fondos propios superiores a un millón de euros.

Gráfico 2.14

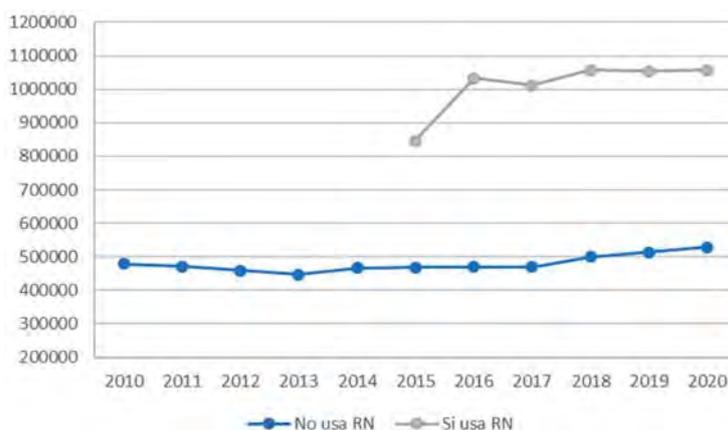
Histograma de frecuencias y densidad de los fondos propios (fonpro). Periodo 2010-2020



A continuación, en el gráfico 2.15 se realiza un análisis de la evolución de la contribución del nivel de los fondos propios de las empresas, diferenciando entre las empresas que utilizaron la reserva de nivelación (grupo de tratamiento) y las que no emplearon el beneficio fiscal (grupo de control), de acuerdo con la ecuación (1). Durante el periodo analizado las empresas que formaron parte del grupo de control presentaron un nivel de fondos propios cercanos a 0,5 millones de €, mostrando una tendencia estable a lo largo del periodo analizado. Sin embargo, en el grupo de empresas que realizaron dotaciones a la reserva de nivelación se observa una cuantía de fondos propios muy superior, salvo el primer año, en el resto de ejercicios superó un millón de euros. Es decir, las empresas del grupo de tratamiento duplican el nivel de fondos propios de las empresas del grupo de control.

Gráfico 2.15

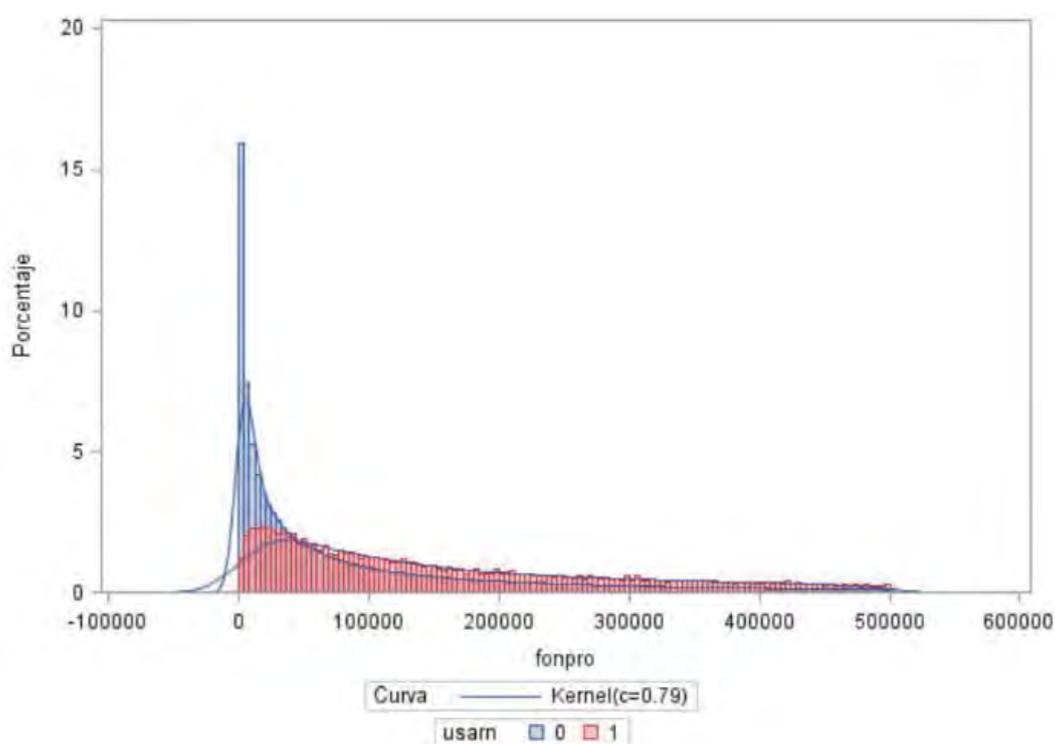
Evolución de los fondos propios de las empresas, en función de la utilización de la reserva de nivelación. Periodo 2015-2020



Para analizar en profundidad este diferencial entre el nivel de fondos propios de las empresas del grupo de tratamiento y del grupo de control, en el gráfico 2.16 se presenta el histograma de frecuencias del nivel de fondos propios en el año 2019, previo a la crisis COVID. Las densidades entre tratados y controles presentan un gran diferencial en las empresas con niveles de fondos propios inferiores a 50.000 €, donde las empresas del grupo de control son mayoría respecto a las del grupo de tratamiento. Una vez superado este umbral de fondos propios existe una mayor proporción de empresas del grupo de tratamiento (utilizan la reserva de nivelación) que en el grupo de control, lo que influye en el valor promedio de fondos propios que refleja la gráfico 2.15.

Gráfico 2.16

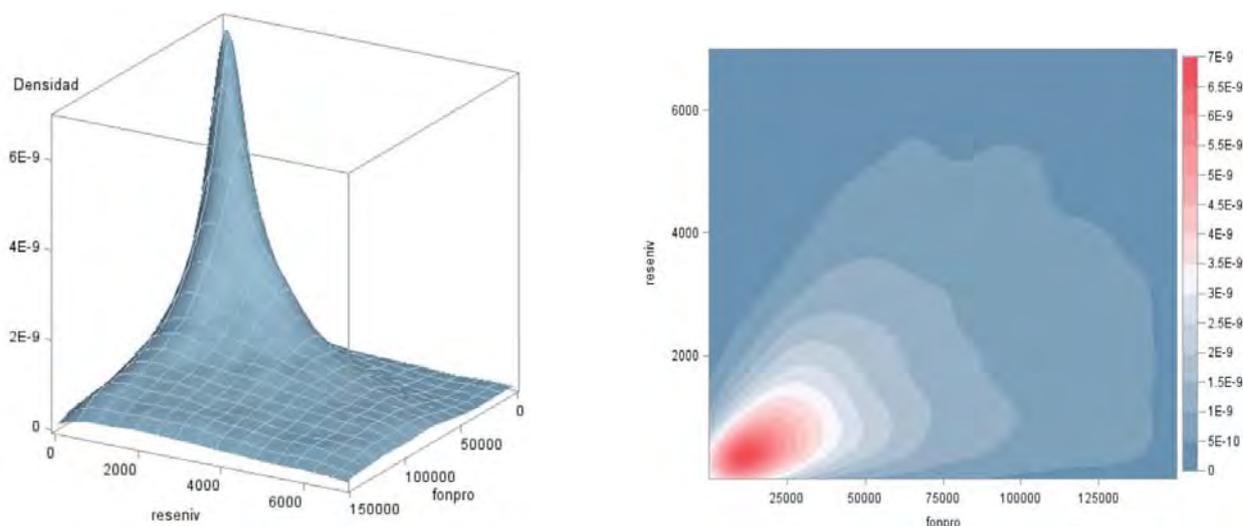
Histograma de frecuencias y densidad de los fondos propios de las empresas en 2019, en función de si realizan dotaciones a la reserva nivelación (usar=1) o no (usar=0)



El gráfico 2.17 presenta la función de densidad bidimensional de la cuantía de la reserva de nivelación y el nivel de fondos propios de las empresas en el periodo 2010-2020. Cuanto mayor es la altura de la función de densidad y más intenso el color del gráfico de superficie, mayor es la concentración de empresas para esos valores de las variables analizadas. Como se puede observar, la mayoría de empresas presenta niveles de las reservas anuales por debajo de 2.000 € y un nivel de fondos propios inferior a los 35.000 €, con una cola hacia la derecha en el gráfico de superficie para dotaciones bajas de reserva de nivelación. En el gráfico 2.17 no parece observarse una correlación claramente positiva entre ambas variables.

Gráfico 2.17

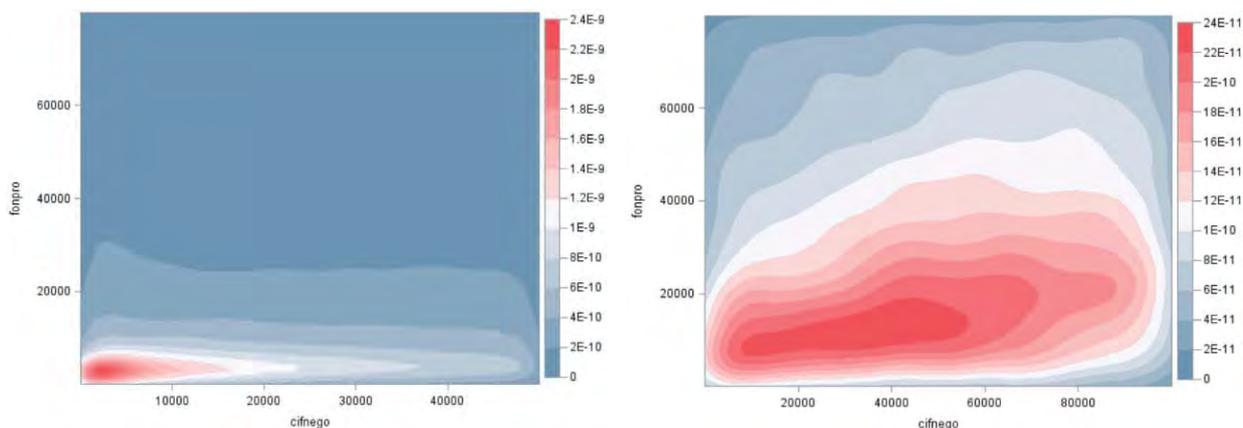
Densidad bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) de las variables: cuantías de la reserva de nivelación (reseniv) y de los fondos propios (fonpro). 2010-2020



Para finalizar el análisis de contribución de la reserva de nivelación, el gráfico 2.18 presenta la estructura del balance en comparación con la cifra de negocios de las empresas del grupo de tratamiento y del grupo de control. Como se puede observar, las empresas que utilizan este beneficio fiscal presentan niveles de fondos propios más elevados, un gran número de empresas tiene fondos propios de hasta 40.000€, mientras que las empresas del grupo de control en su mayoría presentan niveles de fondos inferiores a 10.000€. En relación con la cifra de negocios, las empresas que realizan dotaciones a la reserva de nivelación presentan cifras de negocio de hasta 100.000€ anuales. Sin embargo, para la gran mayoría de las empresas del grupo de control no superan los 20.000€ anuales, y un porcentaje muy pequeño de las empresas con niveles de fondos propios inferiores a 10.000 € presentan cifras de negocios superiores a 35.000 € anuales.

Gráfico 2.18

Gráfico de superficie del nivel de fondos propios (fonpro) y cifra de negocios anual (cifnego) de las empresas. Izqda.: control (usar=0) dcha.: tratadas (usar=1)



5.1. Diagrama de causalidad de la evaluación

Esta evaluación analiza el efecto a lo largo del tiempo de la dotación de la reserva de nivelación en los fondos propios de la empresa (Y). El diagrama básico de análisis de evaluación de impacto es:

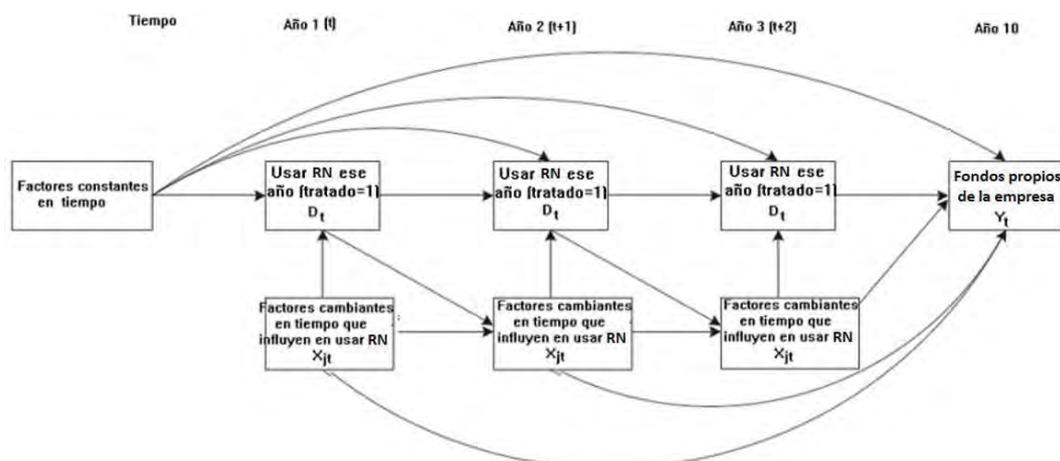
Figura 1
Diagrama de evaluación de impacto simplificado



Donde X son un conjunto de características de las empresas, como el sector de actividad, su resultado contable, sus gastos de personal, etc.; D indica si la empresa ha dotado la reserva de nivelación; y la variable Y captura los fondos propios de la empresa.

Se dispone de información para el periodo 2010-2020, por lo que es posible que las empresas pertenezcan al grupo de tratamiento (utilizan la reserva de nivelación) en más de un ejercicio, lo que tiene consecuencias en la estimación del impacto de D sobre Y. Para contemplar esta contingencia el diagrama de evaluación correcto es el que representa la figura 2.

Figura 2
Diagrama de evaluación con tratamiento dinámico



Donde X_j son un conjunto de factores de confusión (variables) que se producen en el ejercicio t (por ejemplo, gastos de personal o activos de la empresa) y D_t indica si la empresa ha dotado la reserva de nivelación en el ejercicio t. Considerando el diagrama de la figura 2, en el ejercicio 2, X_{j2} se ve afectado por la exposición al programa $D_{1,t}$, es decir, utilizar la reserva de nivelación en el ejercicio "1" puede influir en el volumen de activos de la empresa en el siguiente ejercicio, X_{j2} . Al mismo tiempo, X_2 es un factor de confusión que contamina la relación existente entre D_2 e Y, es decir, el activo de la empresa puede estar relacionado con dotar la reserva de nivelación (D_2) y, además, también estará afectado por el nivel de fondos propios de la empresa (Y_2). En el método tradicional que ajusta por variables observadas, si se condiciona tanto en D_1 como en X_2 , se está "sobre ajustando" para una variable en el diagrama causal, eliminando la variabilidad asociada con el tratamiento que cambia en el tiempo. Si no se

controla por X_2 , se estará ignorando un potencial sesgo de confusión y la estimación del impacto de D sobre Y estará sesgada.

Por otro lado, al disponer de un fichero longitudinal de empresas con información anual para el periodo 2010-2020 puede aparecer un nuevo sesgo de selección, que se produce cuando hay empresas que desaparecen del fichero tributario de la AEAT. Este fenómeno se conoce como el problema de “censura” o “atricción” de los datos y afecta a los cálculos finales, porque pueden existir algunas características de las empresas que influyan en la probabilidad de desaparición con el paso del tiempo, es decir, que no se trate de una “pérdida aleatoria”. Además, solo aquellas empresas que están en el fichero de información durante un periodo largo pueden ser beneficiarias del programa más veces.

Para estimar el impacto de un programa que varía en el tiempo se pueden emplear los Modelos Estructurales Marginales (MEM), que permiten tener en cuenta los sesgos debido a los factores de confusión, que también pueden ser endógenos a lo largo del tiempo, y que corrigen el posible sesgo debido a la desaparición de empresas durante el periodo analizado.

5.2. Método de estimación

Los MEM estiman el efecto del tratamiento sobre la variable de resultado en tres etapas, utilizando como ponderación de las observaciones disponibles la probabilidad inversa de recibir tratamiento (*Inverse Probability Treatment Weight*, en adelante, IPTW):

En la primera etapa se calculan dos probabilidades. En primer lugar, la probabilidad $P(D=1|X)$ (*Propensity Score*, en adelante, PS) de que una empresa realice una dotación a la reserva de nivelación ($D=1$) en función de sus características observadas²⁰, X . En segundo lugar, se obtiene la probabilidad $P(C=1|X)$ de que no se disponga de información para una empresa en un año en concreto. Es decir, la probabilidad de que una empresa esté censurada en función de sus características observadas.

En la segunda etapa, se genera la función de pesos y cada una de las empresas se pondera por el inverso de estas dos probabilidades. De esta forma se crea una "pseudopoblación" que consta de una serie de réplicas de cada empresa de la base de datos. Los individuos que presentan una baja probabilidad de recibir tratamiento, $P(D=1)$, en el experimento de evaluación, reciben ponderaciones proporcionalmente más altas, mientras que las empresas que están muy representadas para recibir tratamiento tienen ponderaciones proporcionalmente más bajas. De esta forma se puede obtener una población “equilibrada” entre el grupo de tratamiento y el grupo de control. Se realiza la misma estrategia con las empresas que presentan una probabilidad de censura $P(C=1)$. Combinando ambas ponderaciones se genera una población comparable en términos de estabilidad, tiempo y factores de confusión cambiantes, y censura.

En la tercera etapa, utilizando esta "pseudopoblación" ponderada, se estima la relación de causalidad entre la dotación de la reserva de nivelación D y el resultado Y, corrigiendo los efectos de los factores

²⁰ Este peso es una estrategia que se ha utilizado durante mucho tiempo en el muestreo de encuestas (Horvitz y Thompson, 1952).

de confusión y de la censura. Este enfoque elimina los sesgos debidos a factores de confusión cambiantes en el tiempo que se encuentran en la ruta entre el programa evaluado y el resultado, al utilizar la ponderación previa para abordar los factores de confusión y la pérdida de datos (Rosenbaum y Rubin, 1983, 1984).

5.3. Resultados de estimación

Primera etapa. Estimación de las probabilidades de ser beneficiario y censura

En la primera etapa de estimación del MEM se calcula el efecto de determinadas características de una empresa en la probabilidad de dotar la reserva de nivelación en un año t , considerando como variable dependiente la variable de tratamiento dicotómica especificada en (1), que indica si la empresa dota la reserva de nivelación ($D_{it} = 1$) o no ($D_{it} = 0$).

El PS recoge la probabilidad de que una empresa utilice la reserva de nivelación ($D=1$) en función de sus características observadas (posibles factores de confusión, denominados X_j). Toda la información contenida en estos posibles factores de confusión se resume en una única variable que determina la probabilidad de utilizar el beneficio fiscal²¹. Para el cálculo del PS se estima un modelo logit:

$$P(D_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{d}_{j-1})) = \frac{\exp(\beta_0 + \beta_1 \bar{X}_{ij}(\bar{d}_{j-1}))}{1 + \exp(\beta_0 + \beta_1 \bar{X}_{ij}(\bar{d}_{j-1}))} \quad (2)$$

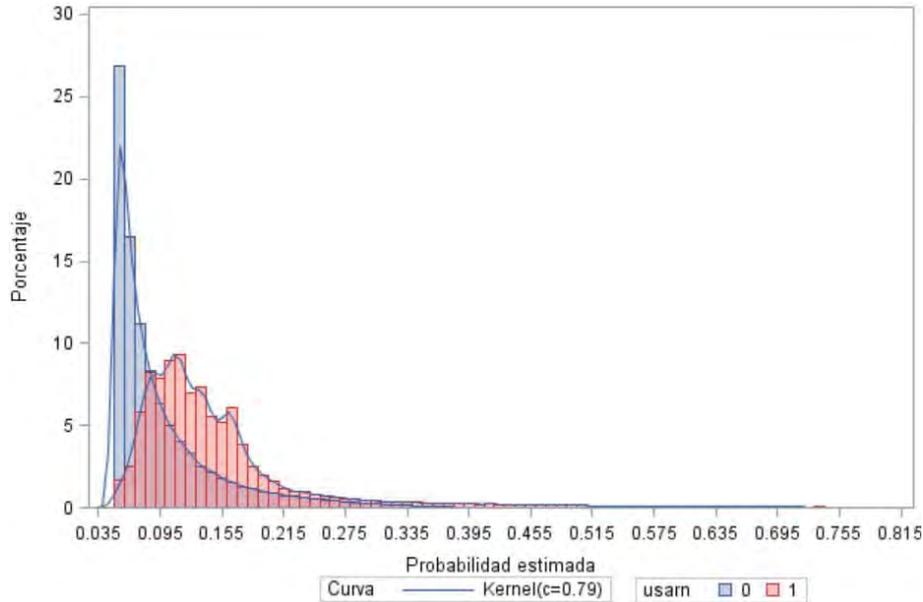
$P(\cdot)$ es la probabilidad de que una empresa utilice la reserva de nivelación condicionada a una serie de características previas al tratamiento; D_{ij} indica si la entidad “i” ha utilizado la reserva de nivelación en el momento “j”; X_{ij} son los factores de confusión, que pueden verse afectados por tratamientos previos; además, para cada empresa, se definen las variables $\bar{D}_{ij} = \{D_{i1}, D_{i2}, \dots, D_{ij}\}$ que recogen el histórico del tratamiento y $\bar{X}_{ij} = \{X_{i1}, X_{i2}, \dots, X_{ij}\}$ que recogen el histórico de las variables observadas hasta el momento j .

Con los valores de los parámetros estimados de la función (2) y las características de cada empresa se obtiene $\hat{P}(D_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{d}_{j-1}))$. A continuación, el gráfico 2.19 muestra el histograma de frecuencias, con la función de densidad kernel del porcentaje de las empresas existentes, en función de la probabilidad que tiene cada empresa de dotar la reserva de nivelación, de acuerdo con sus características observadas. El gráfico 2.19 diferencia entre empresas del grupo de tratamiento y del grupo de control.

²¹ Rosenbaum y Rubin (1983, 1985) indican que el PS es capaz de explicar el desequilibrio existente entre los grupos de tratamiento y control, y puede reducir el sesgo al simular una especie de “aleatorización virtual” de sujetos en grupos de tratamiento.

Gráfico 2.19

Histograma de frecuencias y función de densidad no paramétrica de la probabilidad de recibir tratamiento (dotar la reserva de nivelación), en función de si realmente dotaron la reserva de nivelación o no. Periodo 2010-2020



Al tratarse de un estudio longitudinal algunas empresas pueden desaparecer antes de que finalice el análisis, por lo que se las considera observaciones censuradas. Para tener en cuenta esta circunstancia se define la variable dicotómica C_{ij} :

$$C_{ij} = \begin{cases} 1 & \text{si la empresa abandona estudio en año "j"} \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (3)$$

C_{ij} toma el valor 1 si una empresa está censurada en el año j y 0 en caso contrario. De manera similar al tratamiento, \bar{c}_{j-1} denotará el histórico de censura (es decir, el vector de valores de C desde $k=0$ a $k=j-1$).

Para estimar el modelo de censura se emplea de nuevo el enfoque logit:

$$P\left(C_{ij} = 1 \mid \bar{X}_{ij}(\bar{c}_{j-1})\right) = \frac{\exp(\gamma_0 + \gamma_1 \bar{X}_{ij}(\bar{c}_{j-1}))}{1 + \exp(\gamma_0 + \gamma_1 \bar{X}_{ij}(\bar{c}_{j-1}))} \quad (4)$$

Siendo $P(\cdot)$ la probabilidad de que una empresa "i" abandone el estudio en el año "j", condicionada a una serie de características previas a la censura; C_{ij} indica si la entidad "i" presenta censura (abandone el estudio y no hay información de ella) en el momento "j"; y X_{ij} recoge los factores que pueden ser cambiantes en el tiempo.

Segunda etapa. Cálculo de la ponderación IPTW

Mediante el valor de la predicción $\hat{P}(\cdot)$, generada previamente para formar una ponderación, el método IPTW permite calcular el efecto promedio de recibir el tratamiento en la distribución marginal de las variables explicativas observadas. De este modo, se crea una pseudopoblación en la que las variables

explicativas y la asignación al grupo de tratamiento y al grupo de control son independientes, al igual que ocurre en un diseño experimental aleatorizado. Es decir, se logra que exista un número semejante de empresas con características similares en el grupo de tratamiento y en el grupo de control.

Para calcular el IPTW, se obtiene la ponderación de tratamiento mediante el inverso de la probabilidad condicional de que una empresa sea beneficiaria:

$$w_{ij}^D = \frac{D_{ij}}{P(D_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{d}_{j-1}))} + \frac{1-D_{ij}}{1-P(D_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{d}_{j-1}))} \quad (5)$$

Para controlar por la posibilidad de censura, se define una ponderación que es la inversa de la probabilidad condicionada de abandonar el experimento de evaluación:

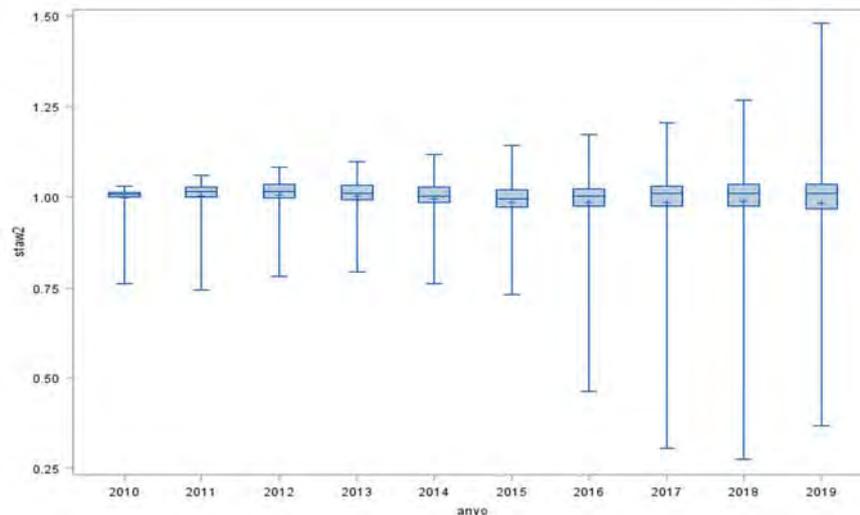
$$w_{ij}^C = \frac{C_{ij}}{P(C_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{c}_{j-1}))} + \frac{1-C_{ij}}{1-P(C_{ij} = 1 | \bar{X}_{ij}(\bar{c}_{j-1}))} \quad (6)$$

A continuación, cada empresa observada se pondera por el IPTW, multiplicándola por el peso de probabilidad inversa:

$$w_{ij} = w_{ij}^D \times w_{ij}^C \quad (7)$$

El gráfico 2.20 muestra los pesos w_{ij} en cada año del periodo que, como se puede observar, son bastante estables, aunque la evolución de la dispersión es creciente en el periodo analizado.

Gráfico 2.20
Evolución de los pesos de IPWT de las empresas consideradas en la evaluación



Tercera etapa. Estimación del impacto de utilizar la reserva de nivelación sobre la variable de resultado (fondos propios)

Por último, se utiliza la "pseudopoblación" ponderada para estimar la correlación entre realizar una dotación a la reserva de nivelación (D_{it}) y el nivel de los fondos propios de la empresa (Y_{it}):

$$Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_{it} + \beta_2 Z_{ijt} + U_{it} \quad (8)$$

El parámetro β_1 captura el efecto de utilizar el beneficio fiscal en los fondos propios (Y); D_{it} es la variable dicotómica que indica si la empresa utiliza la reserva de nivelación definida en (1); Z_j son los factores de las entidades completamente exógenos o invariantes en el tiempo, y U_{it} es un residuo aleatorio.

Al utilizar la función de ponderación w_{ij} de la etapa anterior se corrige el posible desequilibrio en los factores de confusión, como consecuencia del histórico de haber sido beneficiario, y, por tanto, se resuelve el problema de los factores de confusión sin necesidad de introducirlos simultáneamente en la ecuación. El cuadro 2.4 presenta el resultado de utilizar el beneficio fiscal en los fondos propios de la empresa.

Cuadro 2.4
Estimación del efecto del uso de reserva de nivelación sobre los fondos propios de las empresas

Utilizar reserva de nivelación	Fondos propios
Estimador	0.178
(p-valor)	(0.0001)

Como se puede observar en el cuadro 2.4, la utilización del incentivo fiscal de la reserva de nivelación tiene un impacto estadísticamente significativo en el nivel de fondos propios de las empresas, con un p-valor asociado al parámetro muy bajo. El signo asociado a D_i es positivo, por lo que las empresas que realizan dotaciones a la reserva de nivelación presentan niveles de fondos propios superiores, en comparación con lo que hubieran tenido si no realizasen tales dotaciones.

6. CONCLUSIONES

Esta evaluación analiza el impacto de la utilización del beneficio fiscal de la reserva de nivelación del artículo 105 de la LIS, que permite diferir el pago del impuesto hasta cinco años con el objetivo de favorecer la competitividad y la estabilidad de las ERD.

El 98,3% de las empresas españolas se califican como ERD. Sin embargo, menos del 3% de las mismas utilizan este beneficio fiscal. Desde su introducción en 2015, la pérdida de recaudación que supone este beneficio fiscal se ha movido en una estrecha horquilla entre 48 y 110 millones de euros.

Las ERD tienden a financiarse con cargo a fondos propios en mayor medida que las empresas de mayor dimensión. Por otro lado, las ERD españolas se financian con cargo a fondos propios en mayor medida que las empresas europeas del mismo tamaño.

En general, las tasas de supervivencia a uno o dos años de las empresas españolas son menores que la media europea. Las tasas de supervivencia a tres, cuatro y cinco años, también son inferiores, aunque la diferencia con la UE es menor en términos relativos.

En los últimos años no se observa una mejora clara de la supervivencia a corto plazo (uno o dos años) en las entidades con menos de 10 trabajadores. Sin embargo, se aprecian mejoras en la tasa de supervivencia a más largo plazo (tres, cuatro y cinco años). Las tasas de supervivencia mejoran para todos los tamaños empresariales y son mayores para las entidades con 10 o más trabajadores.

La comparativa internacional muestra que este beneficio fiscal no existe en Europa. No obstante, dado que puede asimilarse a la compensación de bases imponibles hacia futuro, se ha realizado la comparativa de este tipo de compensaciones. De los países analizados, únicamente Alemania y Francia disponen de este tipo de beneficio fiscal. En estos países su aplicación temporal es más restrictiva que la de España, ya que se establece un límite temporal de un año. Las cuantías máximas son iguales en los tres países, si bien Alemania ha aumentado excepcionalmente el límite a 5 millones de euros para las pérdidas incurridas en 2020 y 2021.

El análisis descriptivo muestra una creciente utilización del beneficio fiscal, tanto en el número de empresas como en la cuantía media de dotación a la reserva de nivelación. La utilización de este beneficio fiscal se concentra en los sectores de comercio, industria manufacturera, construcción, y actividades profesionales, científicas y técnicas. No existe una correlación aparente entre el tamaño de la empresa y la cuantía de las dotaciones a la reserva de nivelación, que suelen ser reducidas, en torno a 1.000 € anuales.

La evaluación de impacto revela que las empresas que utilizan el beneficio fiscal se financian en mayor medida con cargo a fondos propios que el resto de empresas. La estimación del modelo MEM parece determinar que el beneficio fiscal de la reserva de nivelación cumple con uno de los objetivos para el que fue diseñado. Los niveles de fondos propios de las empresas que realizan dotaciones a la reserva de nivelación son mayores de lo que hubieran sido si no hubiesen realizado dotaciones a dicha reserva.

En definitiva, la reserva de nivelación es un beneficio fiscal que incide positivamente sobre la estabilidad de las ERD al contribuir positivamente al uso de fondos propios como fuente de financiación, pero su uso está poco extendido entre las entidades españolas. El coste de este beneficio fiscal es relativamente reducido y no supone en la práctica una pérdida de recaudación, sino simplemente un diferimiento del impuesto en el tiempo.

Como posibles líneas de mejora para una futura revisión de este beneficio fiscal estaría el análisis de la efectividad de este incentivo fiscal sobre la supervivencia de las empresas beneficiarias, así como el análisis de los otros objetivos que persigue el beneficio fiscal.

Deducción en el Impuesto sobre Sociedades por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

1. DESCRIPCIÓN

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos

La regulación vigente de la deducción se recoge en los artículos 36 y 39 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en lo sucesivo, LIS, y en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE de 11 de julio), en adelante, RIS.

Definición

Esta deducción está compuesta por las tres modalidades que se indican a continuación:

1. Inversiones en *producciones españolas* de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental: deducción del 30% respecto del primer millón de base de la deducción y del 25% sobre el exceso de dicho importe.

La base de la deducción está constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción. Al menos el 50% de la base de la deducción debe corresponderse con gastos realizados en territorio español.

El importe de esta deducción no puede ser superior a 20 millones de euros, excepto en el caso de series audiovisuales cuyo límite es de 10 millones de euros por cada episodio producido y, además,

conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no puede exceder del 50% del coste de producción, salvo en determinados supuestos en los que se incrementa.

También puede aplicar esta modalidad de deducción el contribuyente que participe en la financiación de las producciones para sufragar la totalidad o parte de sus costes, así como los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30% de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole. El importe máximo de la deducción generada por el productor que el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar será el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades que este último haya aportado para financiar los citados costes de producción o los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.

El importe de la deducción, junto con el resto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades que se regulan en el Capítulo IV del Título VI de la LIS, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se eleva al 50% cuando el importe de la deducción que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

2. Gastos en *producciones extranjeras* de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales: deducción del 30% respecto del primer millón de base de la deducción y del 25% sobre el exceso de dicho importe, siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de 1 millón de euros, en general, o de 200.000 euros en el supuesto de producciones de animación.

La base de la deducción está constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

- a) Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo.
- b) Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 20 millones de euros por cada producción realizada, salvo en el caso de series audiovisuales cuyo límite es de 10 millones de euros por cada episodio producido y, además, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50% del coste de producción.

Cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros, la deducción será del 30%.

Esta deducción no está sometida al límite previsto en el último párrafo del artículo 39.1 de la LIS y, en caso de insuficiencia de cuota, se puede solicitar su abono a la Administración tributaria.

3. Gastos realizados en la *producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales*: deducción del 20%.

La deducción generada en cada período impositivo no puede superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.

La base de la deducción, constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en tales actividades, se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma. El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no puede superar el 80% de dichos gastos.

También puede aplicar esta modalidad de deducción el contribuyente que participe en la financiación de las producciones para sufragar la totalidad o parte de sus costes, así como los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30% de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole. El importe máximo de la deducción generada por el productor que el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar será el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades que este último haya aportado para financiar los citados costes de producción o los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.

Esta deducción está sometida a los mismos límites que la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y series audiovisuales de ficción, animación o documental.

En el cuadro 3.1 se resumen las características de la deducción en sus tres modalidades, especificando las reglas para determinar la base de la deducción, los porcentajes con los que se calcula y los límites a que está sujeta.

Cuadro 3.1
Características de la deducción

Modalidades	Base de la deducción	Porcentajes de la deducción	Límites en la generación	Límites en la aplicación
Inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales ^(*)	<ul style="list-style-type: none"> – El coste total de la producción, así como los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción. – Al menos el 50% de la base de la deducción debe corresponderse con gastos realizados en territorio español. – La base se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción. 	<ul style="list-style-type: none"> – Del 30% sobre el primer millón de euros de base de la deducción. – Del 25% sobre el exceso de dicho importe. 	<ul style="list-style-type: none"> – Importe máximo de la deducción: 20 millones de euros por cada producción realizada; o 10 millones de euros por episodio en el caso de series audiovisuales. – El importe de la deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no puede superar el 50% del coste de producción, salvo en determinados casos^(**) 	<ul style="list-style-type: none"> – El importe de esta deducción, junto con el resto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el período impositivo, no puede exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. – El límite es del 50% cuando la deducción supere el 10% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

(Continuación.)

Modalidades	Base de la deducción	Porcentajes de la deducción	Límites en la generación	Límites en la aplicación
Gastos en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales	<p>Siempre que se trate de gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Gastos de personal creativo que tengan residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo. – Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores. 	<ul style="list-style-type: none"> – Del 30% sobre el primer millón de base de la deducción y del 25% sobre el exceso de dicho importe. – Del 30% de la base de la deducción, cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros. 	<ul style="list-style-type: none"> – Importe máximo de la deducción: 20 millones de euros por cada producción realizada; o 10 millones de euros por episodio en el caso de series audiovisuales – El importe de la deducción, junto con el resto de ayudas percibidas, no puede superar el 50% del coste de producción. – La base de la deducción no podrá superar el 80% del coste total de la producción – La deducción correspondiente al productor que se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros no podrá superar el importe que establece el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013. 	<ul style="list-style-type: none"> – No sometida a los límites de la anterior modalidad. – Con derecho a solicitar su abono en caso de insuficiencia de cuota.
Gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales ^(*)	<ul style="list-style-type: none"> – Costes directos de carácter artístico, técnico y promocional. – La base se minora en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la deducción. 	<ul style="list-style-type: none"> – Del 20% de la base de deducción. 	<ul style="list-style-type: none"> – Importe máximo de la deducción generada en cada periodo impositivo: 500.000 euros por contribuyente. – El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80% de los gastos que generen el derecho a la deducción. 	Sometida a idénticos límites que la modalidad de la deducción por producciones españolas.

^(*) También puede aplicar esta modalidad de deducción el contribuyente que participe en la financiación de las producciones para sufragar la totalidad o parte de sus costes, así como los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30% de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole. El importe máximo de la deducción generada por el productor que el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar será el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades que este último haya aportado para financiar los citados costes de producción o los gastos para la obtención de

copias, publicidad y promoción a cargo del productor. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.

(**) El 85% para los cortometrajes; el 80% para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000 de euros; el 80% para las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtítulo; el 80% para las producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33% reconocido por el órgano competente; el 75% para las producciones realizadas exclusivamente por directoras; el 75% para las producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante Orden Ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas; el 75% para los documentales; el 75% para las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 de euros; el 60% para las producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro; y el 60% para las coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

Requisitos para su aplicación

La aplicación de esta deducción exige el cumplimiento de determinados requisitos, distintos según cada modalidad.

1. Deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental:
 - Que al menos el 50% de la base de deducción se corresponda con gastos realizados en territorio español.
 - Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (en adelante, ICAA), o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia.
 - Que se entregue una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma.
2. Deducción por gastos en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales:
 - Que los productores estén registrados en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del ICAA.
 - Que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de 1 millón de euros. No obstante, en el supuesto de producciones de animación tales gastos serán, al menos, de 200.000 euros.
 - Que las producciones que generen el derecho a la deducción tengan un coste mínimo de 2 millones de euros, de acuerdo con el artículo 45 del RIS.
 - Que la producción obtenga el correspondiente certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido o su vinculación con la realidad cultural española o europea, emitido por el ICAA, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia. Este requisito no es exigible para la aplicación de la deducción por el productor que se en-

cargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros.

- Que se incorpore en los títulos de crédito finales de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal; la colaboración, en su caso, del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, las *Film Commissions* o las *Film Offices* que hayan intervenido de forma directa en la realización del rodaje u otros procesos de producción desarrollados en España, así como, en su caso, los lugares específicos de rodaje en España y, para el caso de obras audiovisuales de animación, el lugar donde radique el estudio al que se le ha encargado el servicio de producción.
 - Que los titulares de los derechos autoricen el uso del título de la obra y de material gráfico y audiovisual de prensa que incluya de forma expresa lugares específicos del rodaje o de cualquier otro proceso de producción realizado en España, para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que puedan llevar a cabo las entidades estatales, autonómicas o locales con competencias en materia de cultura, turismo y economía, así como por las *Film Commissions* o *Film Offices* que hayan intervenido en la realización del rodaje o producción.
3. Deducción por los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales:
- Que el contribuyente haya obtenido un certificado al efecto, en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.
 - Que, de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine al menos el 50% a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de esta deducción, dentro del plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

Como se ha señalado, también tiene acceso a las modalidades 1 y 3 el contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizada por otro contribuyente, cuando aporte cantidades en concepto de financiación, para sufragar la totalidad o parte de los costes de producción, así como los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30% de los costes de producción, sin adquirir los derechos de propiedad intelectual o de otra índole, exigiéndose los siguientes requisitos:

- Que tanto el productor como el contribuyente que participen en la financiación de la producción suscriban un contrato de financiación en el que se precisen, entre otros, la identidad de los contribuyentes que participan en la producción y en la financiación, la descripción de la producción, el presupuesto de la producción con descripción detallada de los gastos, incluidos los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor y, en particular, de los que se

vayan a realizar en territorio español, y la forma de financiación de la producción y de los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor, especificando separadamente las cantidades que aporte el productor, las que aporte el contribuyente que participe en la financiación y las que correspondan a subvenciones y otras medidas de apoyo.

- El contribuyente que pretenda acogerse a la deducción debe presentar el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos a' y b' del apartado 1 o del requisito a' del apartado 3 del artículo 36 de la LIS, según corresponda, en una comunicación a la Administración tributaria, suscrita tanto por el productor como por el contribuyente que participa en la financiación de la producción, con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que el productor tenga derecho a aplicar la deducción.

Objetivo principal

El *objetivo* de este beneficio fiscal es potenciar la competitividad del sector cinematográfico y audiovisual español en el entorno nacional e internacional, así como incrementar la atracción de producciones y rodajes internacionales y la actividad económica del sector audiovisual en España, junto con el desarrollo de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

1.2. Evolución normativa

Este beneficio fiscal se introdujo, con efectos para los ejercicios que se hubieran iniciado en 1986, por el artículo cuarenta y seis de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 (BOE de 28 de diciembre).

El cuadro 3.2 contiene las modificaciones normativas que se han llevado a cabo desde el año 2000, con indicación de las que afectan al ámbito de las distintas modalidades de deducción, el contenido de la base de deducción, los coeficientes de deducción y los límites aplicables.

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre), modificó este beneficio fiscal, con efectos exclusivos para los períodos impositivos que se hubieran iniciado en los años 1999 y 2000. Así, en el año 2000, el incentivo consistía en una deducción del 20% para el productor por las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitiesen la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada. La base deducción estaba constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero. Asimismo, el coproductor financiero que participase en la producción tenía derecho a una deducción del 5% sobre el importe de la inversión que hubiera financiado.

La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 30 de diciembre), consolidó el régimen de deducción al que se ha hecho referencia en el párrafo anterior. Esta configuración se mantuvo hasta 2014. No obstante, debe tenerse en cuenta que el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas

dirigidas a la reducción del déficit público (BOE de 31 de marzo), estableció para los periodos impositivos que se hubieran iniciado dentro del año 2012, 2013, 2014 o 2015, que el importe de esta deducción, junto con el resto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el período impositivo, no podía exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, frente al 35% anterior. Este límite continúa vigente.

Con efectos para los periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir de 1 de enero de 2014, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 30 de octubre), amplió la base de deducción en los gastos para la obtención de copias y gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción, y redujo el coeficiente de deducción del 20% al 18%.

Por su parte, la LIS, con efectos para los periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir de 1 de enero de 2015, suprimió la deducción aplicable por el coproductor financiero, modificó la base, coeficientes y límites de la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, y amplió el ámbito de aplicación mediante la incorporación de nuevas modalidades de deducción.

En concreto, en la modalidad de deducción por inversiones en producciones españolas la base de deducción se minoraba en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generasen derecho a deducción; en los coeficientes de deducción se aplicaba el 20% respecto del primer millón de euros de base de deducción y el 18% sobre el exceso de dicho importe, frente al coeficiente único del 18% anterior; y, por último, la deducción se limitó a 3 millones de euros, y, además, junto con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podía superar el 50% del coste de producción.

La nueva modalidad de deducción por gastos en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales tenía las siguientes características: la base de deducción estaba formada por los gastos de personal creativo que tuvieran residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona, y por los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores, siempre que estuvieran realizados en territorio español y directamente relacionados con la producción; se aplicaba un coeficiente único del 15%; tenía un límite de 2,5 millones de euros por cada producción realizada; no podía superar, junto con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, el 50% del coste de producción; y la base de la deducción no podía superar el 80% del coste total de la producción, de acuerdo con el artículo 45 del RIS. Esta deducción no estaba sometida al límite previsto en el último párrafo del artículo 39.1 de la LIS.

Por último, los elementos de la deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales eran los siguientes: la base de deducción estaba constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las actividades, minorados en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción; se aplicaba un coeficiente del 20%; y, por último, el importe máximo de la deducción generada en cada periodo impositivo no podía exceder de 500.000 euros por contribuyente y, además, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podía superar el 80% de los gastos con

derecho a deducción. Esta deducción estaba sometida al límite previsto en el último párrafo del artículo 39.1 de la LIS.

Con efectos para los periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir de 1 de enero de 2017, la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE de 28 de junio), modificó la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, estableciendo un coeficiente del 25% respecto del primer millón de euros de base de deducción, y del 20% sobre el exceso de dicho importe. Asimismo, se mantuvo el límite relativo a que el importe de la deducción, junto con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podría superar el 50% del coste de producción, salvo en determinados casos en los que se elevó.

En la deducción por gastos en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, la Ley 3/2017 aumentó el coeficiente del 15 al 20%, incrementó de 50.000 a 100.000 euros por persona los gastos en personal creativo que formasen parte de la base de deducción, y elevó de 2,5 a 3 millones de euros el importe máximo de la deducción por producción realizada.

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), estableció, con efectos desde el 5 de julio de 2018, una serie de obligaciones a los productores que se acogiesen a la deducción por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales. No obstante, dichas obligaciones fueron derogadas por el Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía (BOE de 29 de diciembre), con efectos desde la citada fecha, con la finalidad de evitar consecuencias indeseadas sobre proyectos de rodaje en curso en España que afectarían a la política cultural del cine y las artes audiovisuales y que suponían un riesgo cierto para la efectiva realización de producciones extranjeras en España.

El Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE de 6 de mayo), mejoró, con efectos para los periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir de 1 de enero de 2020, la deducción por inversiones en producciones españolas y la deducción por gastos en producciones extranjeras.

En la deducción por inversiones en producciones españolas se amplió el ámbito de la deducción, siendo aplicable también a los cortometrajes. Se elevaron los coeficientes de deducción, pasando a ser del 30% sobre el primer millón de euros de base de deducción y del 25% sobre el exceso de dicho importe, frente al 25% y 20%, respectivamente, que se aplicaban hasta entonces. El límite máximo absoluto de la deducción se aumentó de 3 a 10 millones de euros y se ampliaron los supuestos en los que el límite relativo consistente en que el importe de la deducción, junto con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, podía superar el 50% del coste de producción.

En la deducción por gastos en producciones extranjeras se fijó el coeficiente de deducción en el 30% sobre el primer millón de euros de base de deducción y en el 25% sobre el exceso de dicho importe, frente al coeficiente único anterior del 20%. El importe máximo de la deducción por cada producción realizada pasó de 3 a 10 millones de euros.

Con efectos para los periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir de 1 de enero de 2020, el Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria (BOE de 18 de noviembre), modificó la deducción por gastos en producciones extranjeras. El cambio consistió en la incorporación de los gastos incurridos en España durante la fase de producción para la aplicación del incentivo en las producciones de animación, siempre que estos alcanzasen una cuantía mínima de 200.000 €. También se estableció un coeficiente de deducción del 30%, cuando el productor se encargase de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español fuesen inferiores a 1 millón de €. En este caso, la deducción correspondiente al productor no podía superar el importe que establece el Reglamento (UE) nº 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de “minimis” (DOUE de 24 de diciembre).

Con efectos desde el 1 de enero de 2021, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE de 31 de diciembre), por una parte, modificó el artículo 39 de la LIS para aplicar el límite incrementado de la deducción del 50% a las deducciones de producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, cuando estas deducciones superasen el 10% de la cuota íntegra reducida en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones y, por otra parte, añadió un apartado 7 al citado artículo 39 en el que se dispuso que la aplicación de las deducciones por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental y por los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales se extendía a los contribuyentes que participasen en la financiación de dichas producciones.

En relación con la deducción aplicable a los contribuyentes que participasen en la financiación, debe tenerse en cuenta que la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 28 de diciembre), modificó, con efectos para los periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir de 1 de enero de 2021, ciertos aspectos de la citada deducción. Entre otras cuestiones, se estableció que el contribuyente que participe en la financiación también tendría derecho a la deducción cuando financie gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30% de los costes de producción; se reguló que las aportaciones efectuadas por el inversor para la financiación de las producciones se podrían efectuar en cualquier momento durante la fase de producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los costes de producción, hasta la obtención de los certificados de nacionalidad de la obra o de los certificados emitidos por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música; se estableció que la deducción no sería aplicable cuando el contribuyente que participe en la financiación esté vinculado con el contribuyente que genere el derecho a la deducción; y se incorporó que el importe de la deducción debería tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 25% establecido en el apartado 1 del artículo 39 de la LIS, elevándose dicho límite al 50% cuando el importe de la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la LIS, que corresponda al contribuyente que participa

en la financiación, fuese igual o superior al 25% de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

Asimismo, la citada Ley 11/2020 modificó el artículo 36.1.a') de la LIS, estableciendo que, en relación con la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, el certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el ICAA, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia, serían vinculantes para la Administración tributaria competente en materia de acreditación y aplicación de los anteriores incentivos fiscales e identificación del productor beneficiario, con independencia del momento de emisión de los mismos.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio), modificó, con efectos para los periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir de 1 de enero de 2021, la deducción por gastos en producciones extranjeras estableciendo los siguientes requisitos para su aplicación:

- Que la producción obtenga el correspondiente certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido o su vinculación con la realidad cultural española o europea, emitido por el ICAA, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia. Este requisito no es exigible para la aplicación de la deducción derivada de la ejecución de servicios de efectos visuales.
- Que se incorpore en los títulos de crédito finales de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal; la colaboración, en su caso, del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, las *Film Commissions* o las *Film Offices* que hayan intervenido de forma directa en la realización del rodaje u otros procesos de producción desarrollados en España, así como, en su caso, los lugares específicos de rodaje en España y, para el caso de obras audiovisuales de animación, el lugar donde radique el estudio al que se le ha encargado el servicio de producción.
- Que los titulares de los derechos autoricen el uso del título de la obra y de material gráfico y audiovisual de prensa que incluya de forma expresa lugares específicos del rodaje o de cualquier otro proceso de producción realizado en España, para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que puedan llevar a cabo las entidades estatales, autonómicas o locales con competencias en materia de cultura, turismo y economía, así como por las *Film Commissions* o *Film Offices* que hayan intervenido en la realización del rodaje o producción.
- Por último, la mencionada Ley 38/2022 ha modificado, con efectos para los periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir de 1 de enero de 2023, la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de fic-

ción, animación o documental, así como la deducción por gastos en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, elevando en ambos casos el importe máximo de la deducción a 20 millones de euros, excepto en el caso de series audiovisuales en el que el límite se estableció en 10 millones de euros por cada episodio producido. Por su parte, en la deducción por producciones extranjeras se eliminó el límite de 100.000 euros relativo a los gastos de personal creativo siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo.

Cuadro 3.2
Principales cambios normativos desde el año 2000

Año	Modalidades	Base de deducción	Coefficiente de deducción	Límites en la generación	Limites en la aplicación
2000	Las inversiones en <i>producciones españolas</i> de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al <i>productor</i> a una deducción	El coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero	20%	—	El importe de esta deducción, junto con el resto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el período impositivo, no podía exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones ⁽⁵⁾
	<i>El coproductor financiero</i> ⁽¹⁾ que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción	El importe de la inversión que financie	5%	Del 5% de la renta del período derivada de dichas inversiones	
2014	Las inversiones en <i>producciones españolas</i> de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al <i>productor</i> a una deducción	El coste de producción, así como los gastos para la obtención de copias y gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción, minorados todos ellos en la parte financiada por el coproductor financiero	18%	Sin cambios	El importe de esta deducción, junto con el resto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el período impositivo, no podía exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones ⁽⁵⁾
	<i>El coproductor financiero</i> ⁽¹⁾ que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios	
2015	Las inversiones en <i>producciones españolas</i> de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al <i>productor</i> a una deducción	El coste de producción, así como los gastos para la obtención de copias y gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción	20% respecto del primer millón de euros de base de deducción	Importe máximo de deducción: 3 millones de euros	Sin cambios
	Se elimina la deducción del coproductor financiero	La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción	18% sobre el exceso de dicho importe	El importe de la deducción, junto con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no puede superar el 50% del coste de producción	

(Continuación.)

Año	Modalidades	Base de deducción	Coefficiente de deducción	Límites en la generación	Limites en la aplicación
2015	Deducción por gastos en <i>producciones extranjeras</i> de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales	Los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción: Gastos de personal creativo que tengan residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros/persona Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores	15%	Importe máximo de deducción: 2,5 millones de euros, por cada producción realizada El importe de la deducción, junto con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no puede superar el 50% del coste de producción La base de la deducción no podrá superar el 80% del coste total de la producción	No sometida al límite Con derecho a solicitar abono en caso de insuficiencia de cuota
	Deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de <i>espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales</i>	Costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción	20%	Importe máximo de la deducción generada en cada periodo impositivo: 500.000 euros por contribuyente El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80% de los gastos con derecho a deducción	Sometida al mismo límite que la deducción por producciones españolas
2017	Las inversiones en <i>producciones españolas</i> de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción	Sin cambios	25% respecto del primer millón de euros de base de deducción 20% sobre el exceso de dicho importe	Importe máximo de deducción: sin cambios El importe de la deducción, junto con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no puede superar el 50% del coste de producción, salvo en determinados casos ⁽²⁾	Sin cambios
	Deducción por gastos en <i>producciones extranjeras</i> de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales	Los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción: Gastos de personal creativo que tengan residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 100.000 euros/persona Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores	20%	Importe máximo de deducción: 3 millones de euros, por cada producción realizada El importe de la deducción, junto con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no puede superar el 50% del coste de producción La base de la deducción no podrá superar el 80% del coste total de la producción	Sin cambios

Revisión de beneficios fiscales 2022

Deducción en el Impuesto sobre Sociedades por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo...

(Continuación.)

Año	Modalidades	Base de deducción	Coefficiente de deducción	Límites en la generación	Límites en la aplicación
2017	Deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de <i>espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales</i>	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios
2020	Las inversiones en <i>producciones españolas</i> de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción	Sin cambios	Del 30% sobre el primer millón de euros de base de deducción Del 25% sobre el exceso de dicho importe	Importe máximo de deducción: 10 millones de euros El importe de la deducción, junto con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no puede superar el 50% del coste de producción, salvo en determinados casos ⁽³⁾	Sin cambios
	Deducción por gastos en <i>producciones extranjeras</i> de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales	Sin cambios	Del 30% sobre el primer millón de euros de base de deducción Del 25% sobre el exceso de dicho importe Del 30% de la base de la deducción, cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros	Importe máximo de deducción: 10 millones de euros, por cada producción realizada El importe de la deducción, junto con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no puede superar el 50% del coste de producción La base de la deducción no podrá superar el 80% del coste total de la producción La deducción correspondiente al productor que se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros no podrá superar el importe que establece el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013	Sin cambios
	Deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de <i>espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales</i>	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios
2021	Las inversiones en <i>producciones españolas</i> de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción ⁽⁴⁾	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios	El límite pasa del 25 al 50% cuando estas deducciones superasen el 10% de la cuota íntegra reducida en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones

(Continuación.)

Año	Modalidades	Base de deducción	Coefficiente de deducción	Límites en la generación	Limites en la aplicación
2021	Deducción por gastos en <i>producciones extranjeras</i> de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios
	Deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de <i>espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales</i> ⁽⁴⁾	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios	Sometida al mismo límite que la deducción por producciones españolas
2023	Las inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción	Sin cambios	Sin cambios	Importe máximo de deducción: 20 millones de euros, por cada producción realizada; o 10 millones de euros por episodio en el caso de series audiovisuales El resto igual	Sin cambios
	Deducción por gastos en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales	Sin cambios	Sin cambios	Importe máximo de deducción: 20 millones de euros, por cada producción realizada; o 10 millones de euros por episodio en el caso de series audiovisuales El resto igual	Sin cambios
	Deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios

⁽¹⁾ Se consideraba coproductor financiero la entidad que participase en la producción de las películas exclusivamente mediante la aportación de recursos financieros en cuantía que no fuese inferior al 10% ni superior al 25% del coste total de la producción, a cambio del derecho a participar en los ingresos derivados de su explotación

⁽²⁾ El 60% en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro; el 70% en el caso de las producciones dirigidas por un nuevo realizador cuyo presupuesto de producción no supere 1 millón de euros.

⁽³⁾ El 85% para los cortometrajes; el 80% para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000 de euros; el 80% en el caso de las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtítulo; el 80% en el caso de producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33% reconocido por el órgano competente; el 75% en el caso de producciones realizadas exclusivamente por directoras; el 75% en el caso de producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante Orden Ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas; el 75% en el caso de los documentales; el 75% en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 de euros; el 60% en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro; el 60% en el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

⁽⁴⁾ De acuerdo con apartado 7 del artículo 39 de la LIS, también puede aplicar esta modalidad de deducción el contribuyente que participe en la financiación de las producciones para sufragar la totalidad o parte de sus costes, así como los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30% de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole. El importe máximo de la deducción generada por el productor que el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar será el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades que este último haya aportado para financiar los citados costes de producción o los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.

⁽⁵⁾ Téngase en cuenta que este límite fue del 25% a partir de los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012, en adelante.

1.3. Cuantificación

Los datos del cuadro 3.3 ponen de manifiesto que la deducción ha tenido tres etapas bien diferenciadas. La primera de ellas abarca hasta 2011, mostrando una notable estabilidad en el número de beneficiarios (en una franja entre 28 y 47, si bien hasta 2009 osciló entre 36 y la citada cifra máxima) y oscilaciones continuas en su importe (desde 9 hasta 32 millones de euros). En la segunda fase, desde 2012 hasta 2014, tanto el número de contribuyentes que la aplicaron como su importe tendieron a decrecer, de manera más acusada en este último caso, situándose en 27 contribuyentes y 1,3 millones de euros, respectivamente, al final de dicho trienio, recuperándose su cuantía en 2015, situándose en 6,3 millones de euros. La última etapa se inicia en 2016 y se extiende hasta 2023, durante la cual su expansión ha sido intensa y muy rápida, situándose en dicho año en 414 contribuyentes y 91 millones de euros, según las cifras presupuestadas, como consecuencia de la creación en 2015, cuyo efecto se produjo por primera vez al año siguiente, de las dos modalidades relativas a las producciones extranjeras cinematográficas o de series audiovisuales, y los espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, así como las posteriores mejoras que se fueron introduciendo en su regulación normativa, hasta el extremo de llegar a rebasar en importancia a la modalidad primigenia correspondiente exclusivamente a las inversiones en producciones españolas de cinematografía y series audiovisuales. A ello ha contribuido sobremanera la doble ventaja de la modalidad de gastos en producciones extranjeras, ya que, además de no estar sujeta al límite relativo sobre la cuota íntegra, opera a modo de un impuesto negativo, al poderse solicitar su abono en caso de insuficiencia de cuota.

Este incentivo ha sido sensible a la influencia de diversos factores, como los cambios normativos comentados en el anterior apartado, la propia evolución del tributo y, en particular, de la cuota íntegra, debido al límite relativo al que están sujetas las dos modalidades de la deducción distintas de la debida a los gastos en producciones extranjeras, y, por supuesto, a la coyuntura económica y a la evolución en España de los gastos e inversiones realizados en producciones cinematográficas, en series audiovisuales y en espectáculos en vivo de artes escénicas y audiovisuales, así como su competitividad en comparación con los incentivos existentes para esos sectores económicos en otros países de nuestro entorno.

Conviene resaltar que los datos se refieren exclusivamente a las cantidades consignadas en las casillas de las modalidades de la deducción aplicada de las declaraciones anuales del IS correspondientes al ejercicio del que se trate, que se generaron en ejercicios anteriores, y que proceden de las dos modalidades de la deducción por inversiones en producciones españolas cinematográficas y de series audiovisuales, así como por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, al figurar en las declaraciones anuales de forma agregada, sin distinguir cada uno de los conceptos de los que provienen. Esto es relevante para el análisis del beneficio fiscal, ya que, dado que el plazo vigente para aplicar las deducciones pendientes es muy amplio, 15 años, cabe esperar que la deducción generada cada año acabe siendo aplicada casi por completo a lo largo del tiempo y, por tanto, el beneficio fiscal cuantificado quede muy por debajo del que finalmente ocasione esta deducción. Por consiguiente, para este incentivo sería más aconsejable realizar un análisis longitudinal que uno de carácter transversal, así como tener en cuenta las deducciones generadas a lo largo del período y no solo las cantidades aplicadas correspondientes a los gastos e inversiones de cada ejercicio.

Cuadro 3.3
 Beneficiarios e importes

Año ⁽¹⁾	Modalidad	Beneficiarios				Importe ⁽¹⁾			
		Presupuesto		Real		Presupuesto		Real	
		Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)
2000	Producciones españolas	—	—	43	—	18,0	—	27,7	—
2001	Producciones españolas	—	—	39	-9,3	35,2	95,7	12,9	-53,4
2002	Producciones españolas	—	—	40	2,6	34,3	-2,5	22,6	75,3
2003	Producciones españolas	—	—	46	15,0	8,1	-76,5	11,8	-48,0
2004	Producciones españolas	—	—	47	2,2	16,5	104,0	11,2	-5,2
2005	Producciones españolas	—	—	38	-19,1	12,2	-25,9	17,6	57,8
2006	Producciones españolas	44	—	36	-5,3	11,4	-7,0	16,2	-7,7
2007	Producciones españolas	46	4,5	40	11,1	20,2	78,1	25,6	57,7
2008	Producciones españolas	36	-21,7	36	-10,0	18,1	-10,3	16,2	-36,6
2009	Producciones españolas	45	25,0	39	8,3	18,9	4,4	32,2	98,6
2010	Producciones españolas	37	-17,8	28	-28,2	23,9	26,3	9,1	-71,7
2011	Producciones españolas	42	13,5	33	17,9	31,2	30,6	10,3	13,2
2012	Producciones españolas	34	-19,0	33	0,0	10,5	-66,4	5,8	-44,3
2013	Producciones españolas	33	-2,9	28	-15,2	8,0	-23,6	3,1	-45,6
2014	Producciones españolas	32	-3,0	27	-3,6	5,9	-25,9	1,3	-58,5
2015	Producciones españolas	25	-21,7	36	33,3	2,7	-55,2	6,3	385,4
2016	Total	58	131,6	131	263,9	3,0	14,3	20,5	224,1
	Producciones españolas	n.d.	—	65	—	n.d.	—	9,0	—
	Producciones extranjeras	n.d.	—	22	—	n.d.	—	10,0	—
	Espectáculos en vivo	n.d.	—	44	—	n.d.	—	1,4	—
2017	Total	113	94,8	151	15,3	20,7	580,6	29,5	44,1
	Producciones españolas	46	—	85	30,8	9,2	—	11,1	23,3
	Producciones extranjeras	23	—	23	4,5	10,5	—	16,0	59,2
	Espectáculos en vivo	44	—	43	-2,3	1,1	—	2,4	69,1
2018	Total	184	62,8	163	7,9	30,9	49,4	33,6	14,1
	Producciones españolas	100	117,4	66	-22,4	14,1	54,4	12,5	12,6
	Producciones extranjeras	30	30,4	23	0,0	15,0	43,3	15,3	-4,0
	Espectáculos en vivo	54	22,7	74	72,1	1,8	67,0	5,8	140,6
2019	Total	167	-9,2	285	74,8	34,1	10,3	45,9	36,5
	Producciones españolas	96	-4,0	103	56,1	12,5	-11,7	9,0	-28,2
	Producciones extranjeras	25	-16,7	37	60,9	18,8	25,0	31,1	103,0
	Espectáculos en vivo	46	-14,8	145	95,9	2,9	61,6	5,8	0,2

Revisión de beneficios fiscales 2022

Deducción en el Impuesto sobre Sociedades por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo...

(Continuación.)

Año ⁽¹⁾	Modalidad	Beneficiarios				Importe ⁽¹⁾			
		Presupuesto		Real		Presupuesto		Real	
		Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)
2020	Total	190	13,8	400	40,4	40,0	17,3	72,3	57,6
	Producciones españolas	81	-15,6	98	-4,9	16,0	28,3	6,1	-31,9
	Producciones extranjeras	25	0,0	59	59,5	16,3	-13,3	52,8	69,8
	Espectáculos en vivo	84	82,6	243	67,6	7,7	170,3	13,4	130,8
2021	Total	248	30,5	298	-25,5	91,0	127,4	65,8	-8,9
	Producciones españolas	86	6,2	113	15,3	12,0	-25,3	9,5	54,9
	Producciones extranjeras	48	92,0	44	-25,4	72,7	347,4	50,4	-4,5
	Espectáculos en vivo	114	35,7	153	-37,0	6,3	-18,6	7,0	-47,6
2022 ⁽²⁾	Total	608	145,2	344	15,4	153,0	68,2	78,9	19,9
	Producciones españolas	121	40,7	119	5,3	11,6	-2,7	10,5	10,9
	Producciones extranjeras	100	108,3	52	18,2	119,8	64,7	60,1	19,1
	Espectáculos en vivo	387	239,5	173	13,1	21,6	243,7	8,3	19,2
2023	Total	414	-31,9	n.d.	—	90,5	-40,9	n.d.	—
	Producciones españolas	124	2,5	n.d.	—	11,0	-5,9	n.d.	—
	Producciones extranjeras	60	-40,0	n.d.	—	68,4	-42,9	n.d.	—
	Espectáculos en vivo	230	-40,6	n.d.	—	11,2	-48,2	n.d.	—

n.d.: no disponible.

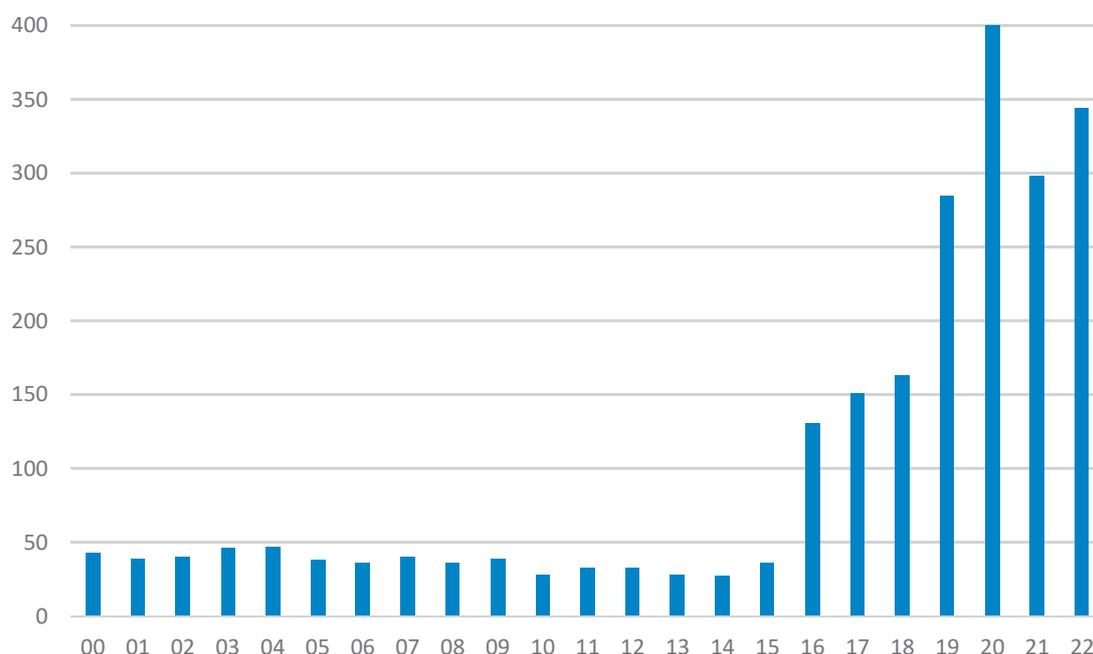
Las estimaciones se refieren a residentes y no residentes con establecimiento permanente.

⁽¹⁾ El beneficio fiscal se cuantifica con criterio de caja, de manera que el presupuesto del año n mide el impacto de la reducción en la cuota líquida del impuesto devengado en el ejercicio n-1.

⁽²⁾ El importe real es una revisión de la previsión para 2022 a partir de los datos disponibles en septiembre de 2022.

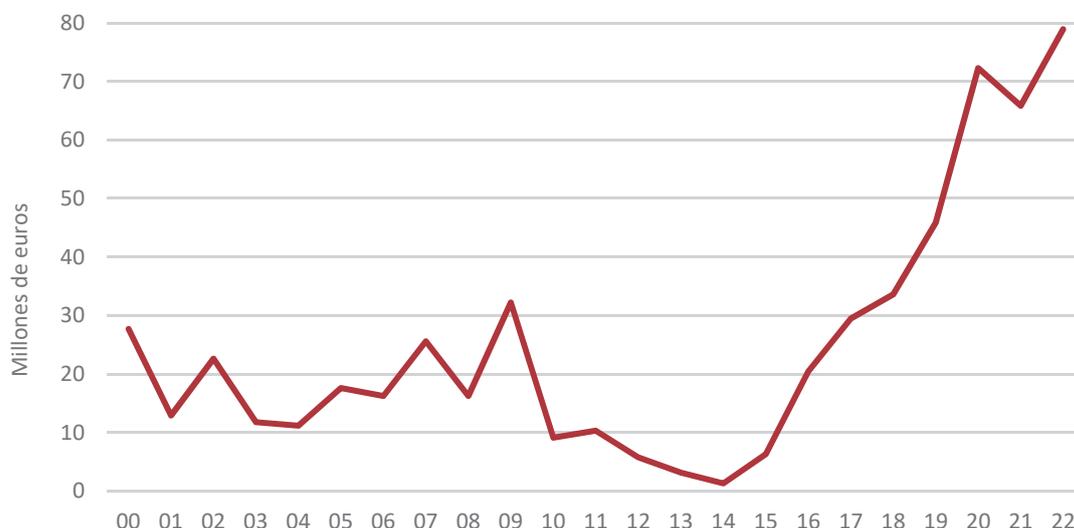
En el gráfico 3.1 se representa la evolución del número de beneficiarios de la deducción durante el período 2000-2022, observándose su escasa variación hasta 2015, oscilando en una franja comprendida entre 27 y 47, el notable crecimiento de 2016, casi con su cuadruplicación hasta situarse en 131, un ritmo ascendente de gran intensidad durante el periodo 2017-2020, de forma que se alcanzó un número máximo de 400 al concluir este, y en los dos años posteriores osciló, como consecuencia de las medidas restrictivas que afectaron al sector cinematográfico durante la pandemia de la COVID-19.

Gráfico 3.1
Evolución del número de beneficiarios

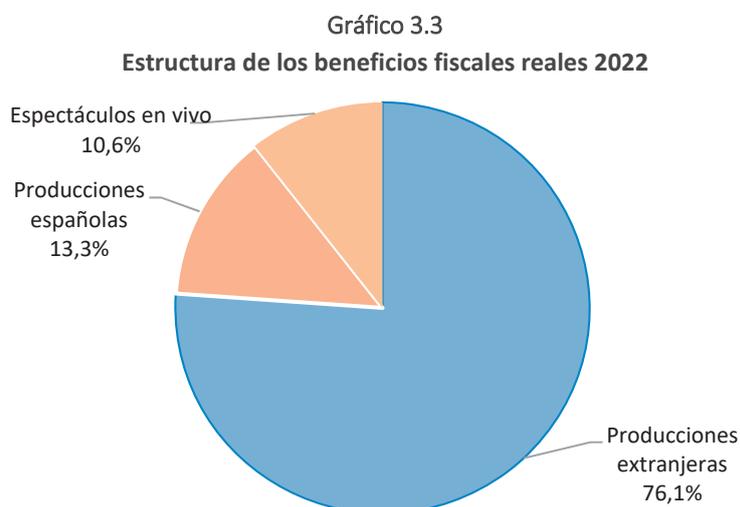


En el gráfico 3.2 se presenta la evolución del importe total de los beneficios fiscales que originó la deducción durante el período 2000-2022. El perfil es similar al comentado en relación con el número de beneficiarios, pero con algunas peculiaridades. Así, hasta 2009 no se aprecia una tendencia clara ya que la curva contiene numerosos dientes de sierra, a partir de 2010 el importe fue decayendo hasta un mínimo de 1,3 millones de euros en 2014 y desde el año siguiente y, especialmente, en el bienio 2019-2020 y en 2022, fue expandiéndose de forma gradual hasta alcanzar un máximo de 78,9 millones de euros en 2022, lo que se explica por el auge de la deducción por producciones extranjeras. En 2021 se produjo una contracción del 8,9%, lo que posiblemente se debiera al impacto de la pandemia sobre el sector cinematográfico.

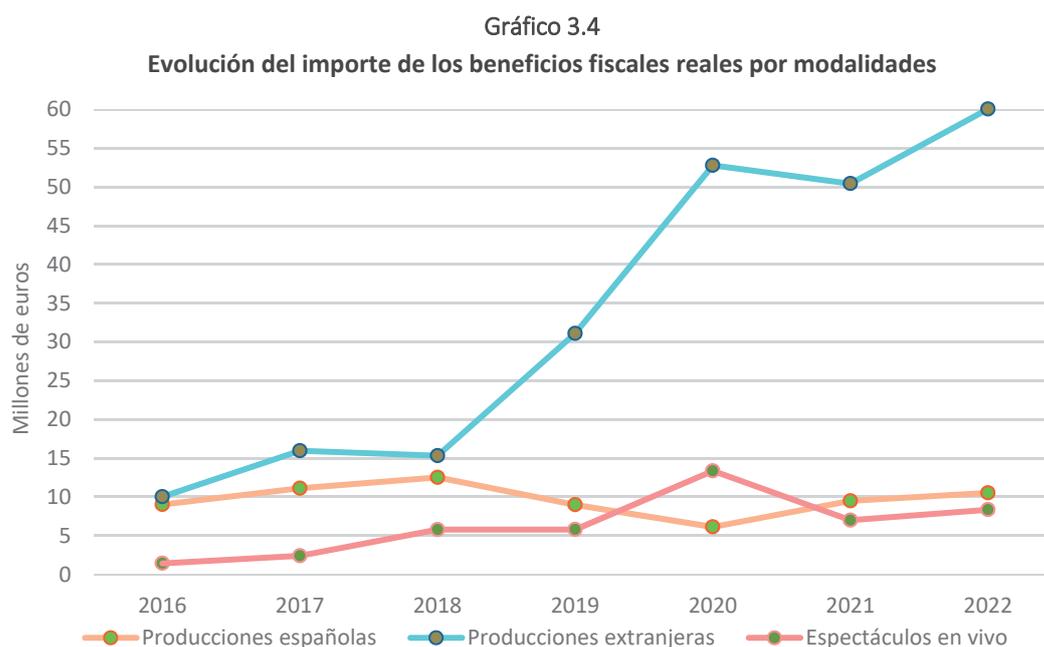
Gráfico 3.2
Evolución del importe de los beneficios fiscales reales



El gráfico 3.3 recoge la estructura porcentual del importe total de los beneficios fiscales reales por modalidades de la deducción en 2022. Resalta el gran peso de las producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, que acaparaba el 76,1%, y la menor importancia de las producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos o de series audiovisuales (13,3%), y de las producciones y exhibiciones de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (10,6%).



Por último, en el gráfico 3.4 se representan las evoluciones, durante el último septenio del que se dispone de datos desglosados, de los importes de los beneficios fiscales reales asociados a cada una de las modalidades de la deducción. Se advierte una acusada pendiente de la curva de la deducción por gastos en producciones extranjeras durante el bienio 2019-2020 y 2022, que se interrumpió en 2021. La deducción por inversiones en producciones españolas se recuperó en 2021 y 2022, y se observa una tendencia creciente de la deducción por gastos en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales durante el quinquenio 2016-2020, que llegaron incluso a superar a la anterior modalidad al finalizar dicho período. La caída observada en 2021 fue consecuencia de la paralización del sector durante la pandemia.



2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO

2.1. Situación del sector cinematográfico, series audiovisuales y espectáculos en vivo en España

El Ministerio de Cultura y Deporte ofrece información estadística de ámbito cultural en CULTURABase²². Las cuentas-satélite de las actividades culturales del cuadro 3.4 permiten identificar la aportación al PIB de los sectores de las artes escénicas y del sector audiovisual y multimedia. En el período 2015-2020 las artes escénicas representaron entre un 0,15 y 0,27% del PIB, y el sector audiovisual entre el 0,65 y 0,69% del PIB. En términos absolutos supusieron entre 1.651 y 3.151 millones de euros en el sector de las artes escénicas y entre 6.989 y 8.608 millones de euros en el sector audiovisual y multimedia. En comparación con el resto de actividades culturales, las artes escénicas presentaron un peso del 10% sobre el total (si bien en 2020 el peso descendió al 6,7%), y el sector audiovisual y multimedia alrededor del 27% (si bien en 2020 el peso aumenta hasta 30,7% por la fuerte caída de las artes escénicas asociada a las restricciones sanitarias durante la pandemia).

Cuadro 3.4

Aportación al PIB de los sectores de las artes escénicas, audiovisual y multimedia en cantidades absolutas, en porcentajes del total de la economía y de las actividades culturales. 2015-2020

	Aportación al PIB					
	2015	2016	2017	2018	2019	2020 (p)
VALORES ABSOLUTOS (millones de euros)						
Artes escénicas	2.578	2.668	3.087	3.148	3.151	1.651
Audiovisual y multimedia	6.989	7.456	7.866	8.245	8.389	7.569
EN PORCENTAJE DEL TOTAL						
Artes escénicas	0,24	0,24	0,27	0,26	0,25	0,15
Audiovisual y multimedia	0,65	0,67	0,68	0,69	0,67	0,68
EN PORCENTAJE DEL TOTAL CULTURAL						
Artes escénicas	9,7	9,8	10,9	10,6	10,6	6,7
Audiovisual y multimedia	26,4	27,4	27,7	27,8	28,2	30,7

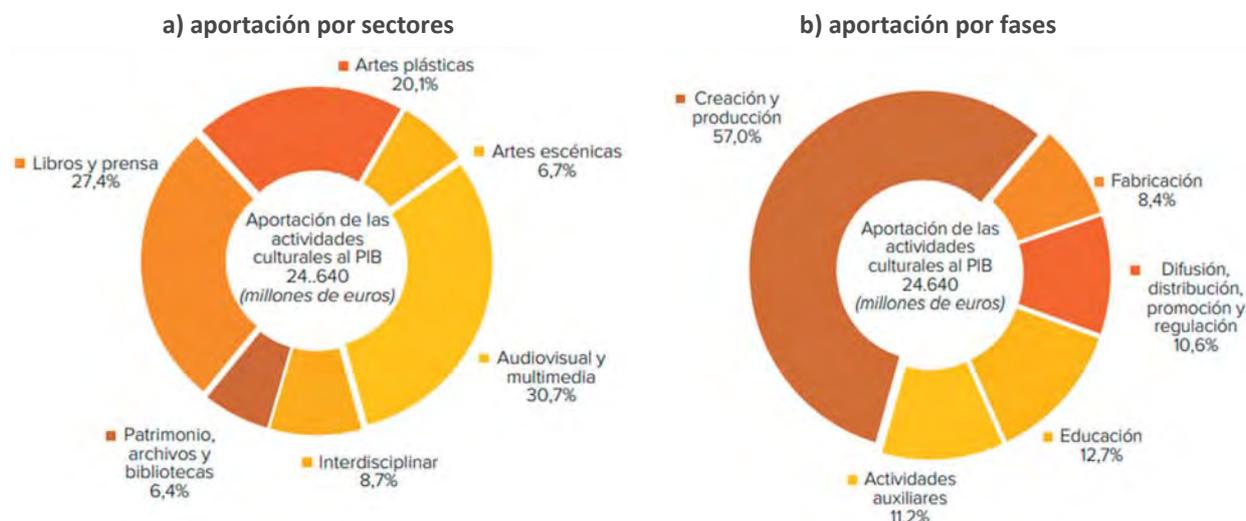
Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase.

Los siguientes gráficos ofrecen una idea del peso de las artes escénicas (10,2%) y el entorno audiovisual y multimedia (28,5%) en comparación con el total de actividades culturales (gráfico 3.5) en 2020, último año disponible. El 60% de la aportación al PIB se produce en la fase de creación y producción. Destaca el peso creciente del sector audiovisual dentro de la cultura, y su comportamiento relativamente más estable en 2020.

²² <https://www.culturaydeporte.gob.es/servicios-al-ciudadano/estadisticas/cultura/mc/culturabase/portada.html>

Gráfico 3.5

Aportación al PIB de las actividades culturales por sectores, en porcentaje. 2020

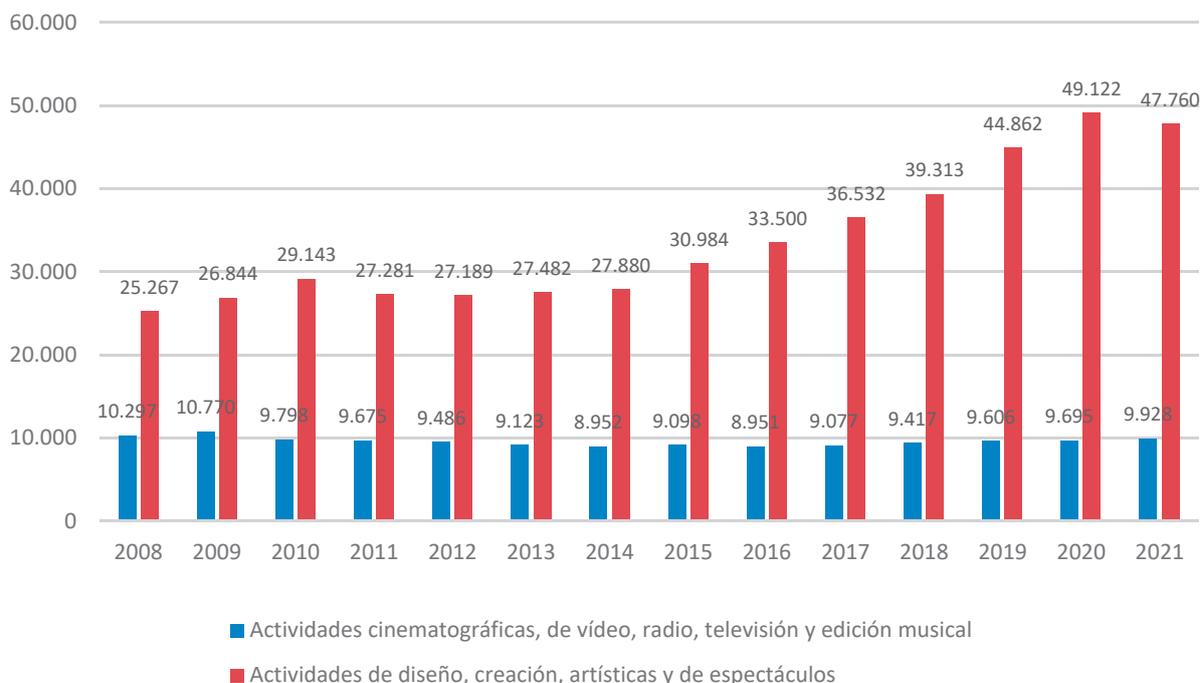


Fuente: anuario de estadísticas culturales 2022. Ministerio de Cultura y Deporte.

Si se atiende al número de empresas que operan en el sector (gráfico 3.6), la tendencia indica un crecimiento en el número de empresas dedicadas a espectáculos y cierta estabilidad, con tendencia a la baja, en el número de empresas dedicadas a actividades cinematográficas, vídeo, radio, TV y edición musical.

Gráfico 3.6

Número de empresas culturales por actividad. Año 2008-2021



Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase.

Gráfico 3.7

Número de empleados de las empresas de actividades cinematográficas, de vídeo, radio, TV y edición músicas y actividades de diseño, creación artística y de espectáculos. Años 2021 y 2008



El 88% de las empresas que desarrollan estos dos tipos de actividades cuentan en la actualidad con menos de cinco empleados, y el 55% de ellas no tienen asalariados (gráfico 3.7). En comparación con 2008, en 2021 existe una mayor proporción de empresas sin asalariados (autónomos), en detrimento de empresas con menos de 10 asalariados.

El cuadro 3.5. recoge el gasto total de las familias en millones de euros en diferentes actividades, su peso porcentual en el conjunto de gastos culturales y el gasto medio por hogar en euros en el periodo 2016-2020.

Cuadro 3.5
Gasto total de las familias en millones de euros. 2016-2021

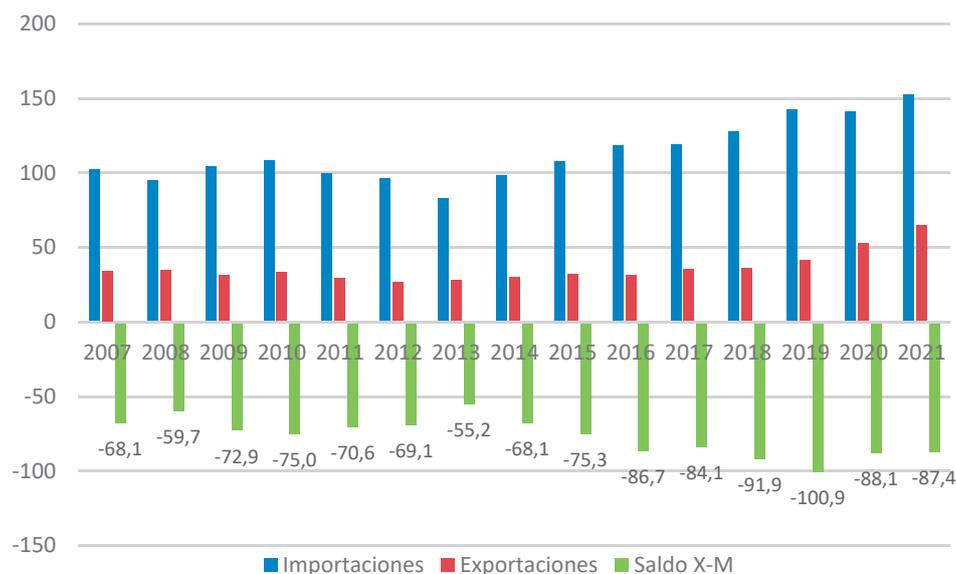
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
TOTAL (Millones de euros)						
2.1. Espectáculos (Cines, teatros y otros)	1.752	1.679	1.625	1.993	496	715
2.3. Cuotas y alquileres de radio y televisión	269	209	188	180	197	228
2.3.1. Cuotas y suscripciones de radio y televisión	251	197	173	172	193	223
PORCENTAJE						
2.1. Espectáculos (Cines, teatros y otros)	12,4	12,6	12,8	16,0	4,7	6,6
2.3. Cuotas y alquileres de radio y televisión	1,9	1,6	1,5	1,4	1,9	2,1
2.3.1. Cuotas y suscripciones de radio y televisión	1,8	1,5	1,4	1,4	1,8	2,1
GASTO MEDIO POR HOGAR (Euros)						
2.1. Espectáculos (Cines, teatros y otros)	95	90,7	87,2	106,3	26,3	37,9
2.3. Cuotas y alquileres de radio y televisión	14,6	11,3	10,1	9,6	10,5	12,1
2.3.1. Cuotas y suscripciones de radio y televisión	13,6	10,6	9,3	9,2	10,3	11,8

Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase..

El gasto medio por hogar en espectáculos (cines, teatros y otros) entre 2016 y 2019 presentó valores cercanos a los 90 euros anuales, sufriendo una abrupta caída en 2020 (26,3 euros anuales) y 2021 (37,9 euros anuales), como consecuencia de la pandemia. Sin embargo, las cuotas, alquileres y suscripciones de radio y TV experimentaron un repunte.

Los gráficos 3.8 y 3.9 presentan las evoluciones durante el período 2007-2021 de las cifras del comercio exterior, de importaciones y exportaciones, y revela unos saldos deficitarios en los sectores analizados. En el caso de las artes escénicas (gráfico 3.8), la tendencia durante dicho período fue de ensanchamiento de la brecha entre las exportaciones y las importaciones (crecimiento del saldo negativo), y una relativa estabilización del déficit exterior en 2020 y 2021 gracias al aumento de las exportaciones.

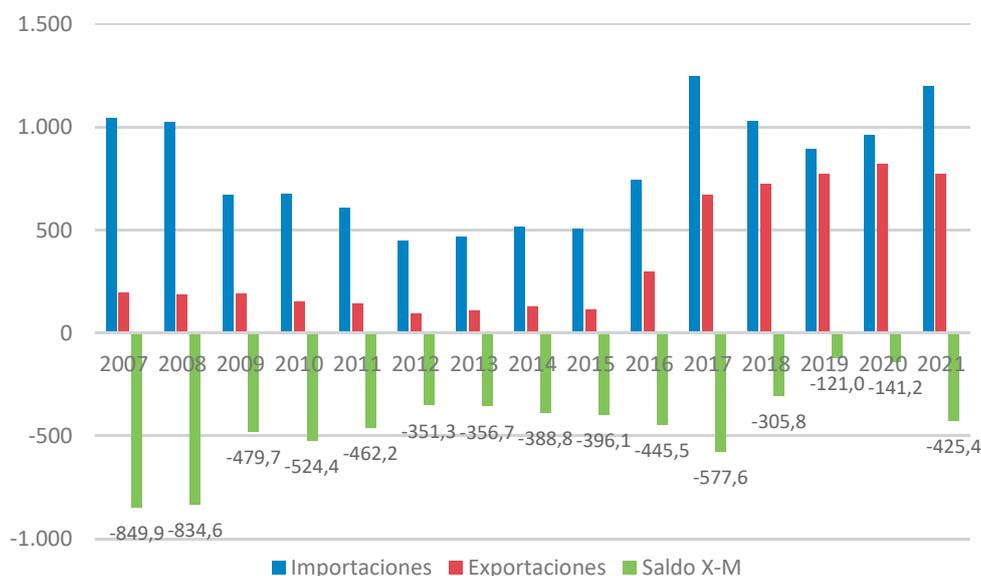
Gráfico 3.8
Artes escénicas. Importaciones, exportaciones y saldo exterior en millones de euros. 2007-2021



Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase..

En el sector audiovisual (gráfico 3.9) se produjo una aproximación de las importaciones y exportaciones a lo largo del tiempo, acortándose progresivamente la brecha y minorando el saldo deficitario, si bien en 2021 ha repuntado el déficit exterior debido al aumento de las importaciones y a un ligero descenso de las exportaciones.

Gráfico 3.9
Audiovisuales. Importaciones, exportaciones y saldo exterior en millones de euros. 2007-2021

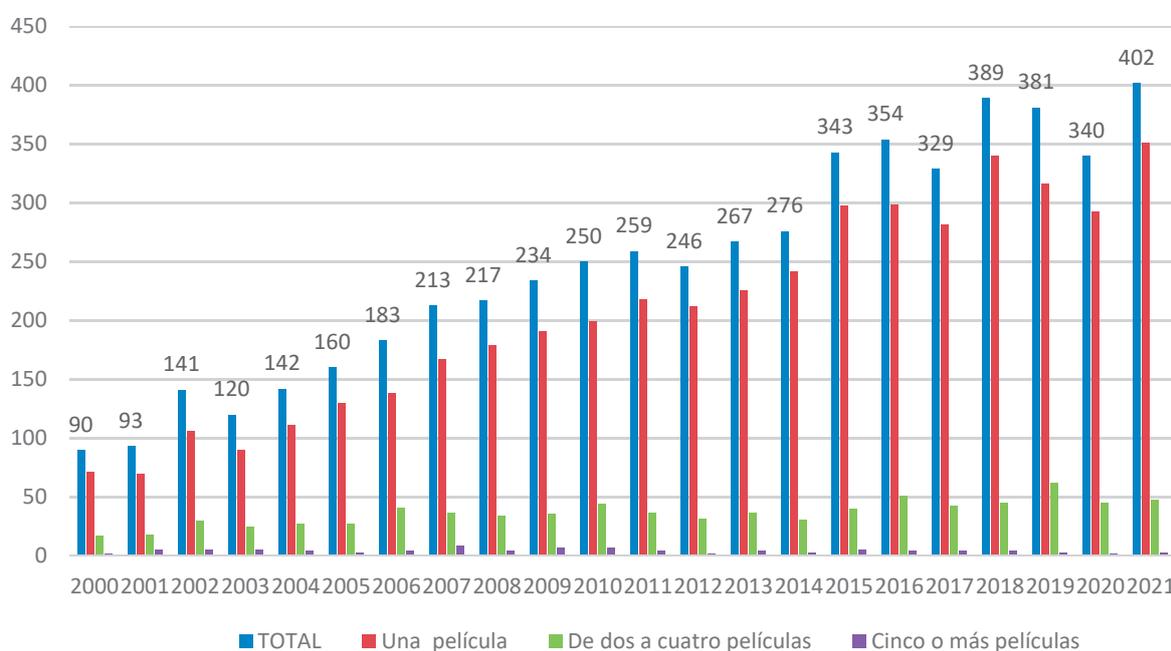


Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase.

2.2. Evolución temporal de indicadores de actividad: producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

Una vez descritas la contribución del sector al PIB, su relevancia en el tejido empresarial, en la cesta de los consumidores y en la balanza de pagos, el presente apartado presenta una serie de indicadores de actividad del sector audiovisual. El primer hecho que se constata es el crecimiento continuado de las empresas productoras de cine a lo largo del período 2000-2021 (gráfico 3.10).

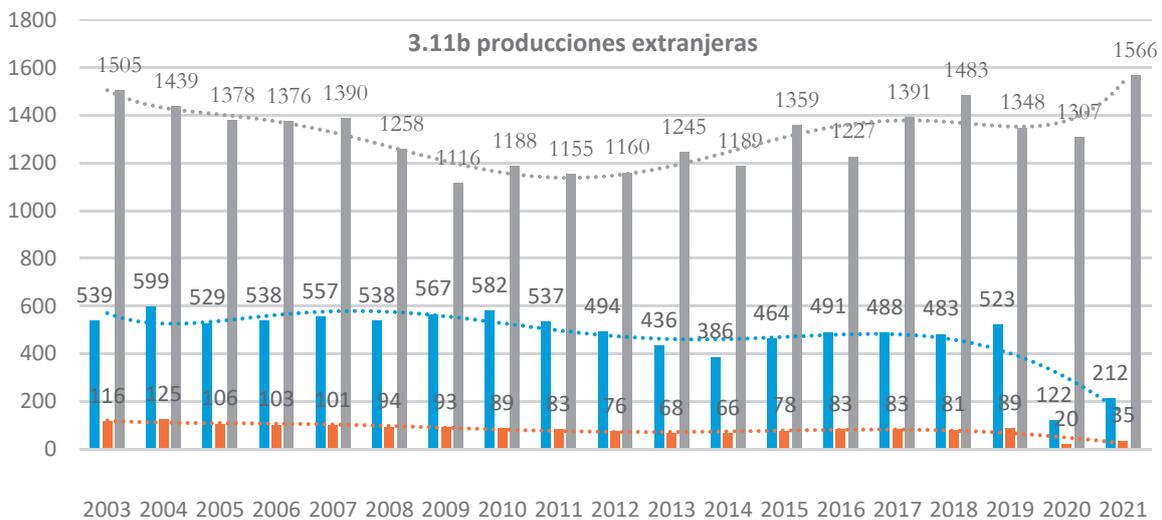
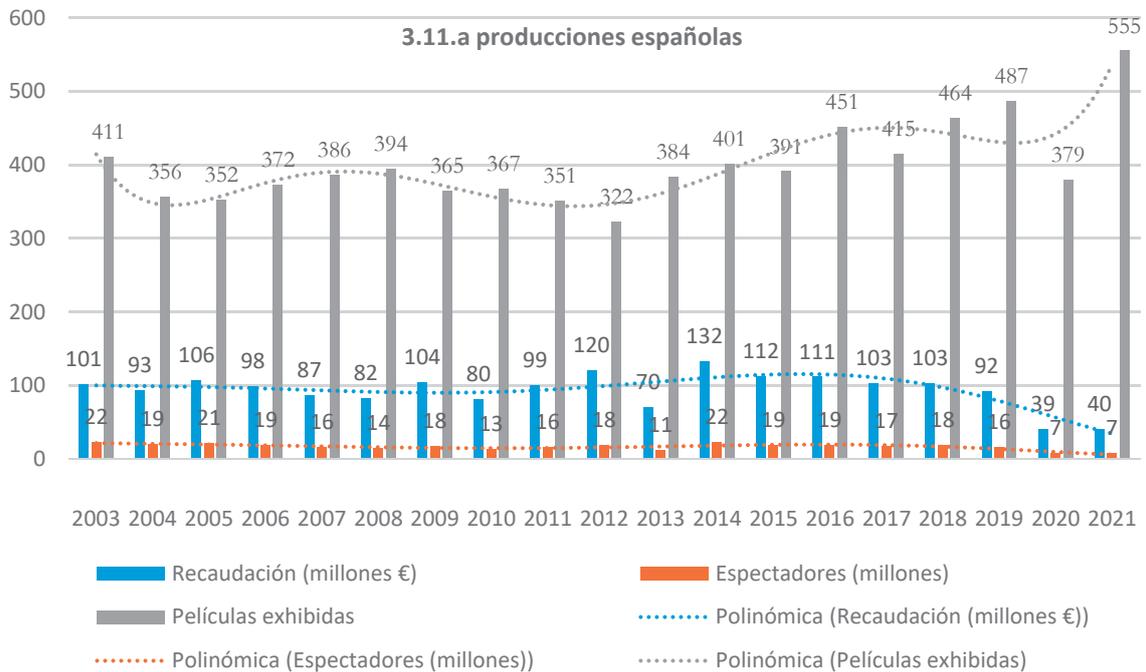
Gráfico 3.10
Empresas productoras de cine en España por nº de películas producidas. 2000-2021



Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase.

El gráfico 3.11 recoge los indicadores de actividad de producciones cinematográficas, desglosando por producciones españolas (gráfico 3.11.a) y extranjeras (gráfico 3.11.b). Si bien el número de películas exhibidas en España sigue siendo mayoritariamente de origen extranjero, el porcentaje de películas españolas va en aumento. Tanto las producciones nacionales como extranjeras han experimentado un fuerte descenso en espectadores y recaudación en 2020 y 2021. La recaudación media por película de las producciones españolas se situó en un rango entre 70 y 372 millones de euros a lo largo del período analizado, mientras que la recaudación media de las producciones extranjeras osciló entre 93 y 507 millones de euros.

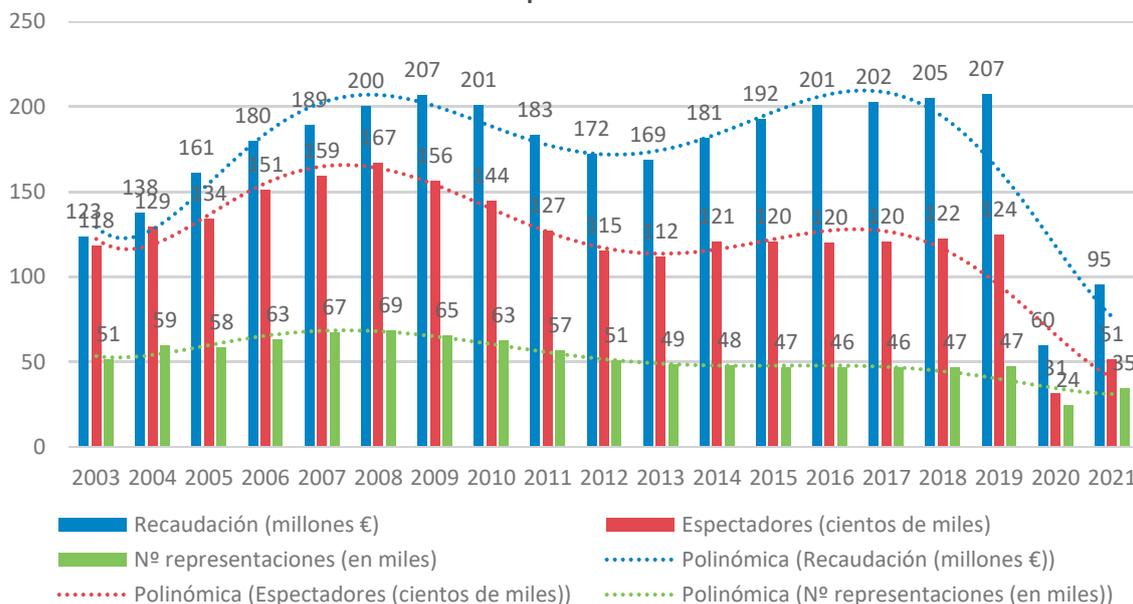
Gráfico 3.11
Indicadores de actividad. Producciones cinematográficas. 2003-2021



Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase.

A continuación, se presentan los indicadores de actividad de las artes escénicas y musicales separados por teatro, música (clásica y popular), representaciones de género lírico y danza, conciertos y macro festivales.

Gráfico 3.12
Indicadores de actividad. Representaciones teatrales. 2003-2021

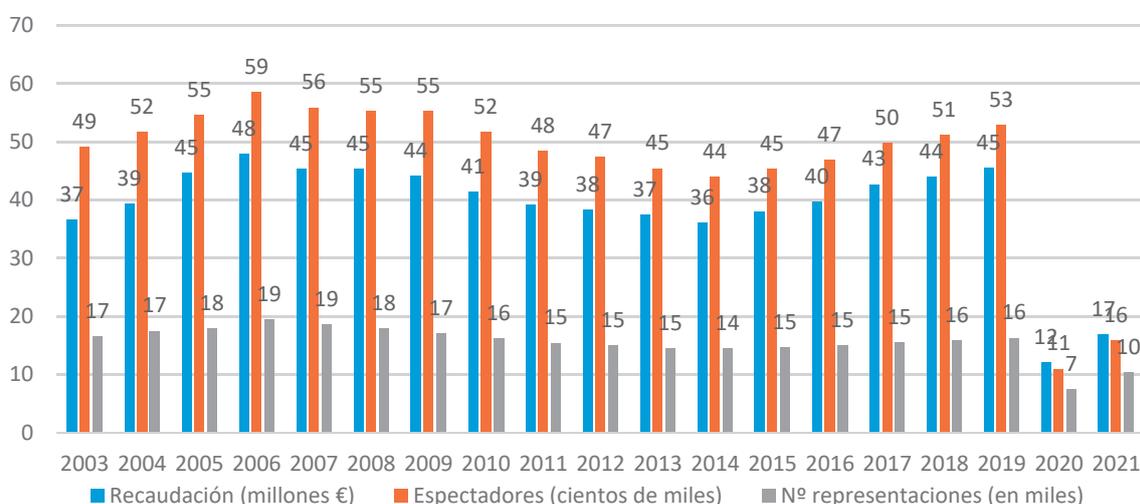


Fuente: elaboración propia a partir de datos de CulturaBASE.

La evolución temporal de las representaciones teatrales muestra una tendencia creciente hasta 2008-2009, decayó en los años posteriores y volvió a repuntar en 2015, si bien los efectos de la pandemia causaron una caída abrupta en 2020. Aunque en 2021 se observó cierta recuperación, no se alcanzaron los niveles prepandemia. El gasto medio por espectador se movió en un rango comprendido entre 10 y 20 euros en los años considerados.

En relación con los conciertos de música clásica se aprecia una tendencia similar a la descrita para representaciones teatrales. La afluencia de espectadores fue mayor que la del teatro, mientras que el número de representaciones fue menor, lo que produjo una menor recaudación de conciertos de música clásica. El gasto medio por espectador pasó de 7,5 a 11 euros en los años considerados.

Gráfico 3.13
Indicadores de actividad. Conciertos de música clásica. 2003-2021

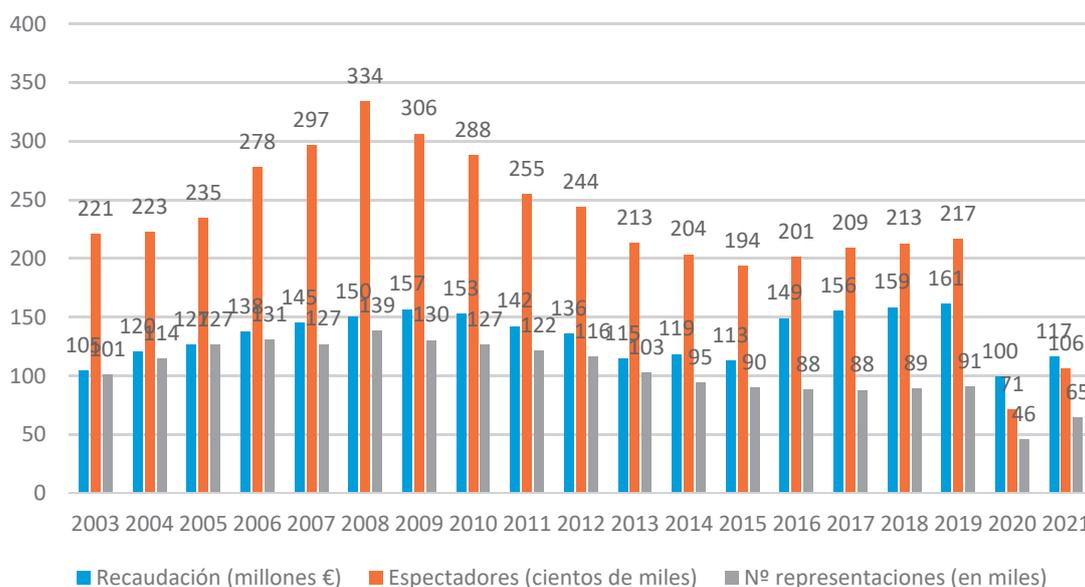


Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase.

En relación con los festivales de música popular, se pueden subdividir en conciertos y macro conciertos. Los conciertos (gráfico 3.14) presentan los mismos patrones evolutivos descritos para los espectáculos previos. Suponen la máxima afluencia de espectadores, pero no de recaudación, con una evolución del gasto medio por espectador que osciló entre 4,7 y 14 euros.

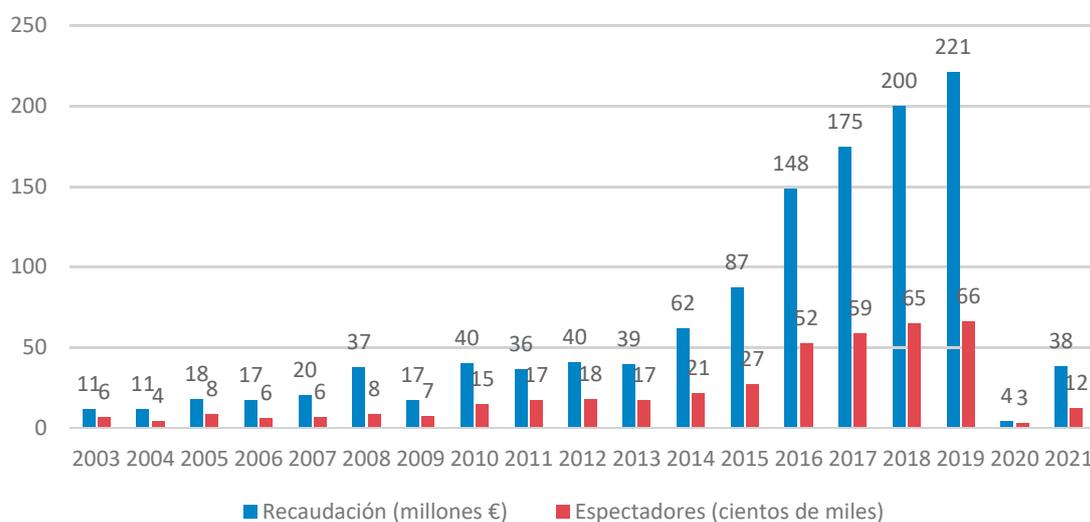
Los macro conciertos (gráfico 3.15) experimentaron un crecimiento continuado desde el año 2003 hasta la pandemia, con un gasto medio por espectador entre 17 y 44 euros.

Gráfico 3.14
Indicadores. Conciertos de música popular. 2003-2021



Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase.

Gráfico 3.15
Macro conciertos de música popular. Recaudación y espectadores.

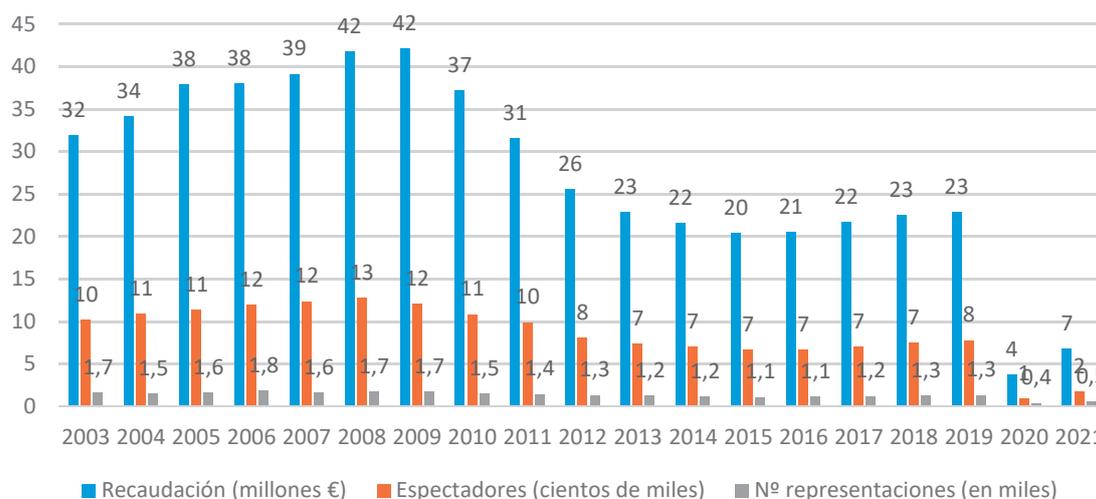


Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase.

Por último, los gráficos 3.16 y 3.17 muestran los indicadores del género lírico y de la danza, respectivamente. El género lírico presentó el gasto medio por espectador más elevado (además de los macro conciertos), que osciló entre 29 y 39 euros durante el período considerado, mientras que el gasto medio por espectador en los espectáculos de danza se movió en un intervalo entre 9 y 13 euros. Tanto el género lírico como la danza muestran un patrón de menor demanda en la década de 2010 en comparación con los años precedentes.

Gráfico 3.16

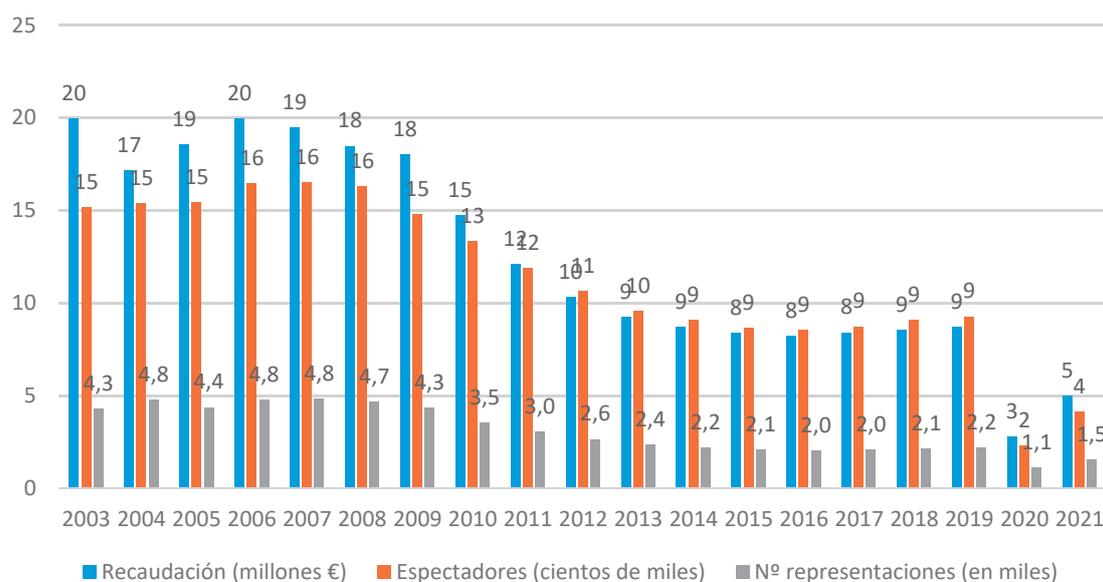
Indicadores de actividad. Género lírico. 2003-2021



Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase.

Gráfico 3.17

Indicadores de actividad. Danza. 2013-2021



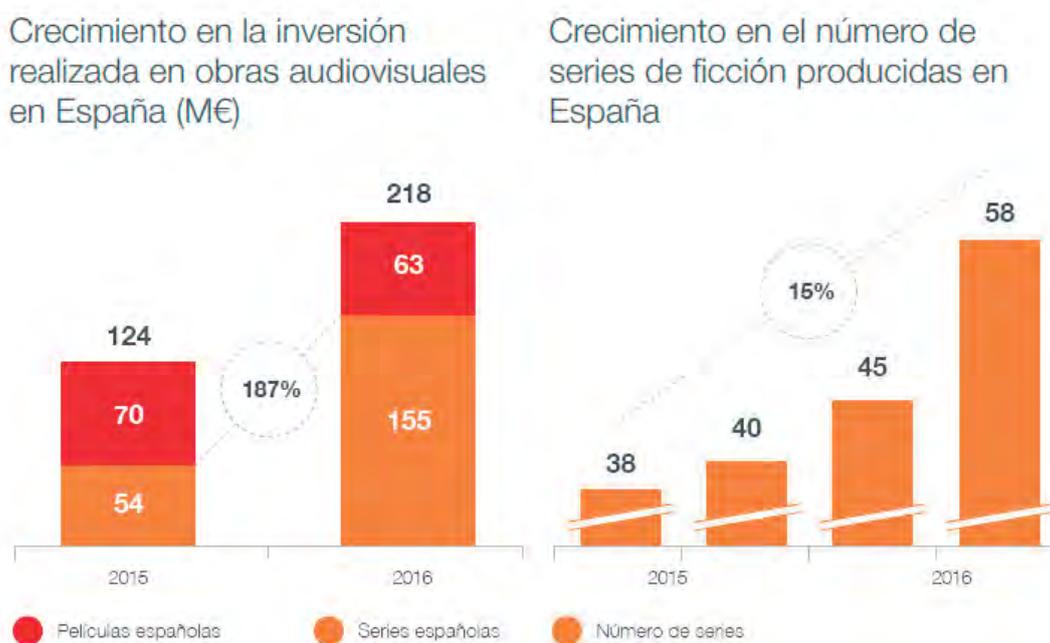
Fuente: elaboración propia a partir de datos de CULTURABase.

2.3. Comparación con el entorno europeo

Según el informe del ICEX sobre la situación de la industria audiovisual en España²³, esta juega un papel clave en nuestro país. España es el sexto país de la Unión Europea (UE) en número de títulos producidos (por detrás de Alemania, Francia, Reino Unido, Holanda e Italia) y el quinto en número de horas de producción (por detrás de Alemania, Reino Unido, Francia e Italia). España es uno de los cinco principales países exportadores de títulos de películas en pago por visión (TVOD o PPV), junto con el Reino Unido, Alemania, Francia e Italia (Observatorio Audiovisual Europeo, 2020).

Gráfico 3.18

Crecimiento de las inversiones en obras audiovisuales y series de ficción producidas en España.
2015-2016

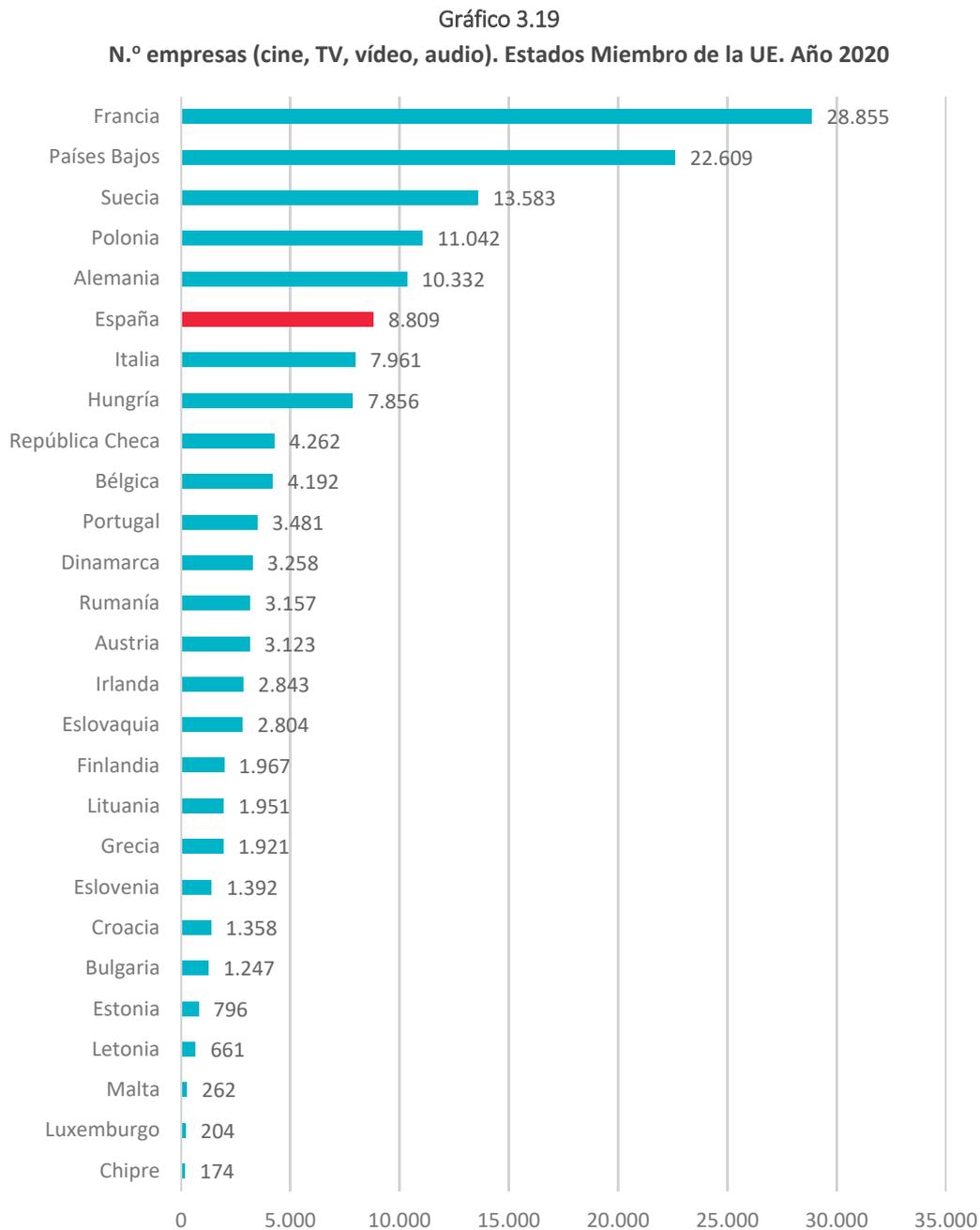


Fuente: Informe “La oportunidad de los contenidos de ficción en España”, PwC.

Para realizar comparaciones se utiliza la información cultural contenida en EUROSTAT. El número de empresas dedicadas a la producción de películas de cine, vídeo, programas de TV y grabación de audio sitúan a España en las primeras posiciones. El gráfico 3.19 muestra los datos de 2020 para los Estados Miembro de la UE²⁴.

²³ España, Hub Audiovisual de Europa.

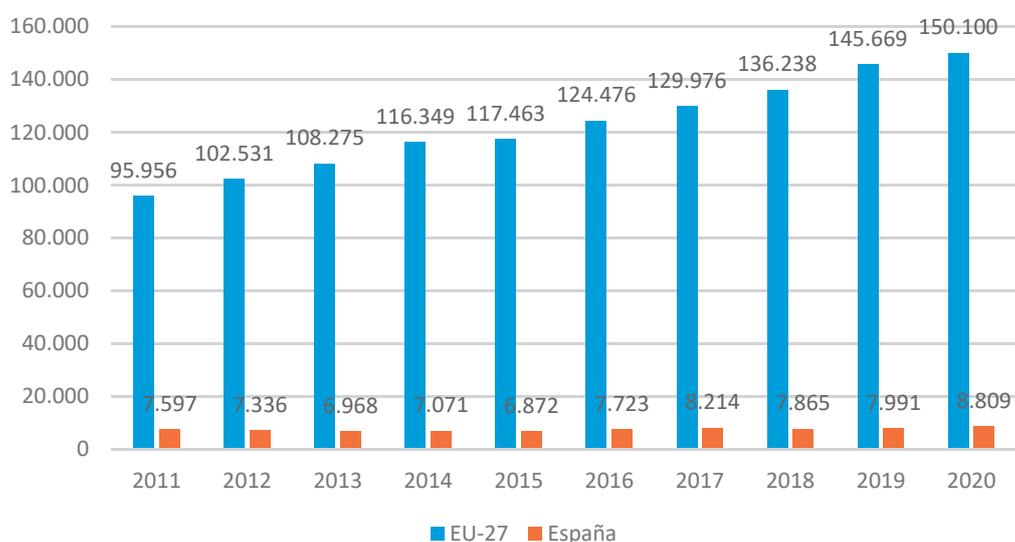
²⁴ No se incluye al Reino Unido porque Eurostat no ofrece datos de dicho país a partir de 2018 debido al Brexit. En 2018, Reino Unido, fue el país de la UE con mayor número de empresas en el sector (27.285 empresas).



Fuente: elaboración propia a partir de datos EUROSTAT.

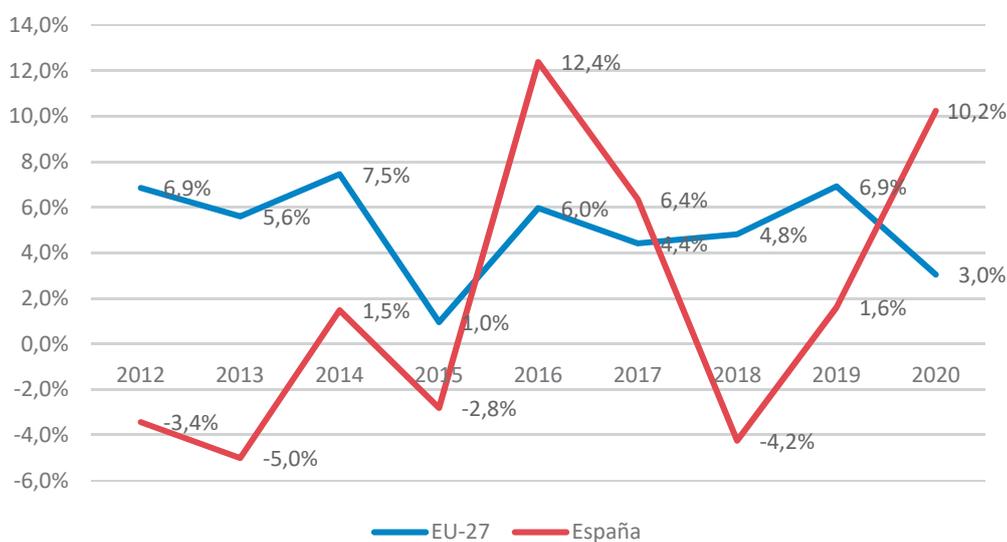
El gráfico 3.20 compara la evolución, en el periodo 2011-2020, del número de empresas de cine, TV, vídeo y audio en España con la del conjunto de la UE-27. Esta experimentó un crecimiento continuado, mientras que las tasas de variación muestran un perfil más fluctuante en España, con años de un gran crecimiento, como 2016, y otros de decrecimiento, como 2013, 2015 y 2018, aunque en 2018 hay que tener en cuenta que se produce un cambio metodológico en la serie.

Gráfico 3.20
N.º empresas (cine, video, TV, audio). España y UE 27. 2011-2020



Fuente: elaboración propia a partir de datos EUROSTAT.

Gráfico 3.21
Variación interanual del número de empresas (cine, video, TV audio). España y UE-27. 2012-2020



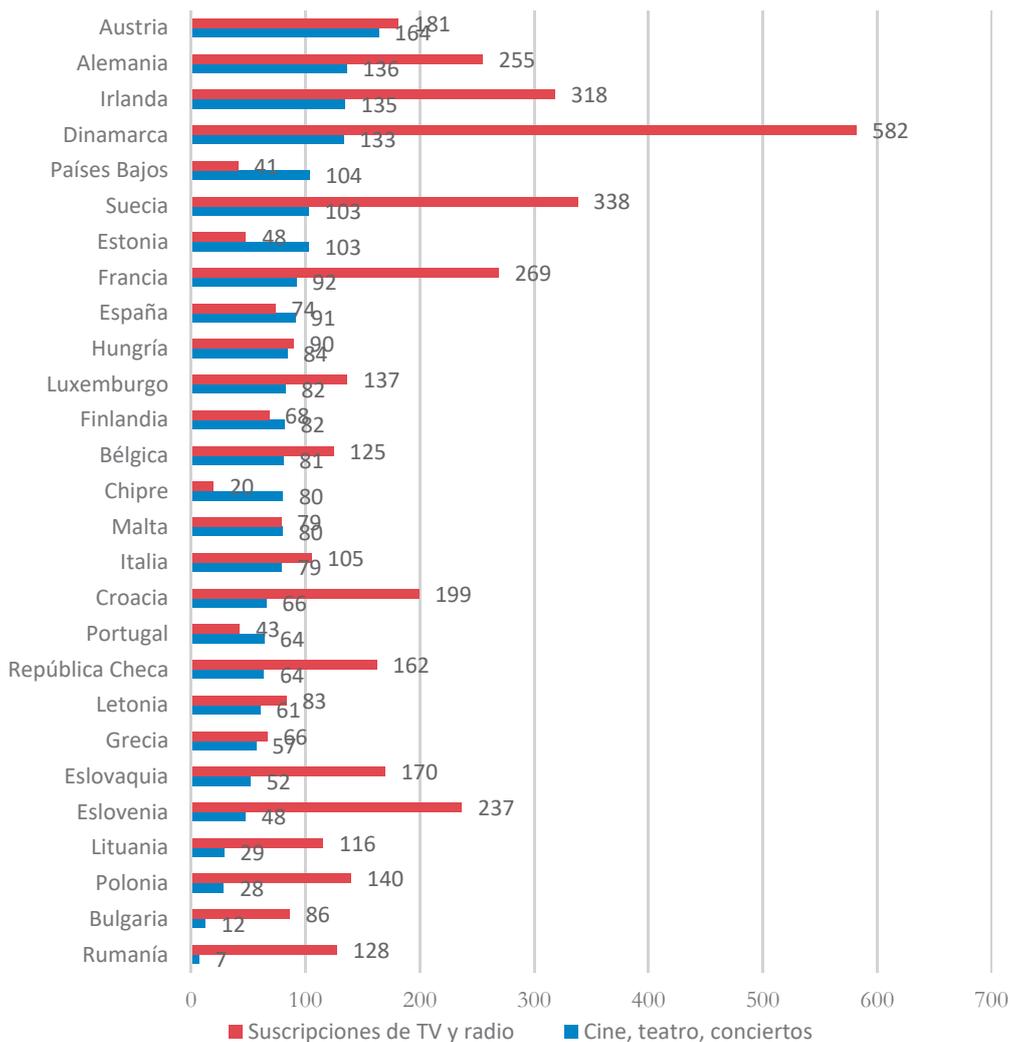
Fuente: elaboración propia a partir de datos EUROSTAT.

Las encuestas del gasto de los hogares permiten identificar el gasto de las familias, tanto en suscripciones a plataformas de cine, TV y radio, alquiler de películas, como en la asistencia a cines, conciertos y teatros. Los datos anteriores se referían únicamente a la producción de cine y TV, pero la información del gasto de los hogares permite analizar las diferencias entre países de las actividades y espectáculos que se disfrutaban fuera del hogar.

En términos del gasto anual por hogar, los datos de EUROSTAT más recientes se refieren a 2015. El gráfico 3.22 ordena los países de menor a mayor gasto en cine, teatros y conciertos. Como se puede ob-

servar, Austria presentó el mayor nivel de gasto con 164 euros anuales, mientras que Rumanía es el país con menor gasto, con 7 euros anuales. En el mismo gráfico se añade el valor del gasto en suscripciones de TV y radio. En este caso, Dinamarca presentó el mayor nivel de gasto, con 582 euros anuales en suscripciones, frente a los 74 euros de gasto medio por hogar que presentó España en 2015.

Gráfico 3.22
Gastos medios de los hogares en cine, teatro, conciertos y en suscripciones de TV y radio.
Países miembros de la UE 27. Año 2015



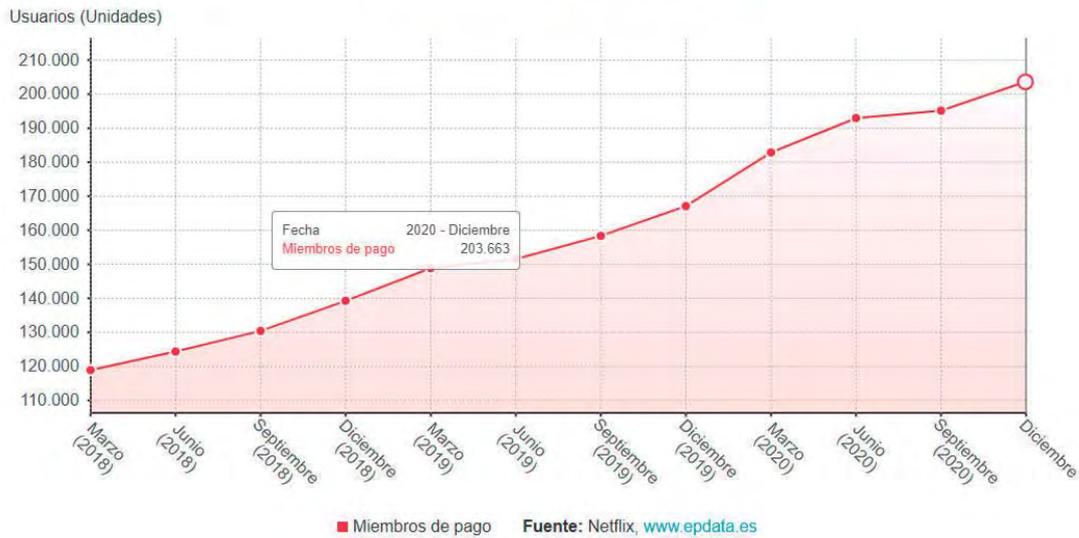
Fuente: elaboración propia a partir de datos EUROSTAT.

2.4. Algunos hechos relevantes procedentes de otras fuentes de datos

Con ánimo de completar la información previa se presentan algunos datos de otras fuentes que permiten caracterizar el sector del cine, audiovisual y espectáculos en general. Al no proceder de fuentes estadísticas homogeneizadas, tales como el INE o EUROSTAT, no es posible realizar una comparación exhaustiva con otros países o completar series de tiempo largas, no obstante, pueden resultar de interés para conocer el panorama del sector en nuestro país.

El número de suscriptores de Netflix en España pasó de 120.000 a 200.000 entre marzo de 2018 y diciembre de 2020, tal y como se observa en el gráfico 2.24.

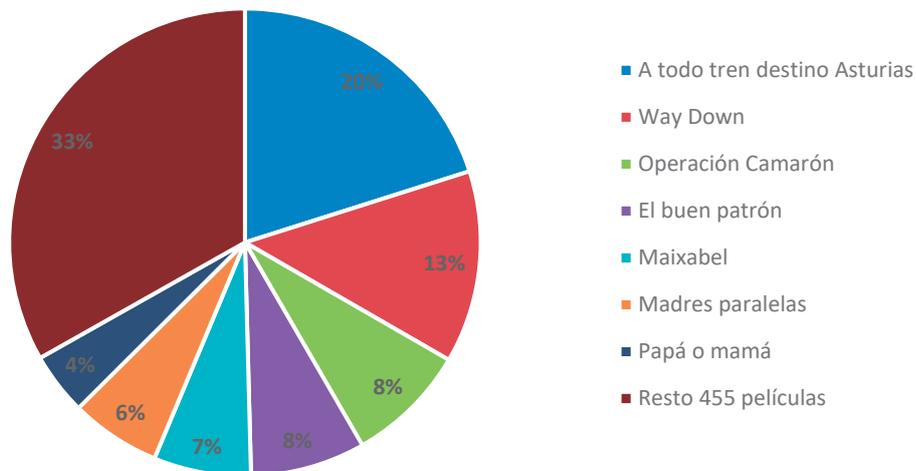
Gráfico 2.24
Evolución del número de suscriptores de Netflix en España
Evolución de suscriptores de Netflix



Fuente: <https://www.epdata.es/evolucion-suscriptores-netflix/17dc9529-b407-486f-b036-7406f54ceb3>

En el año 2021 siete películas en los cines españoles acapararon el 67% del peso de la taquilla y del público, tal y como se observa en el gráfico 2.25. Tanto en términos del peso en la taquilla como en el número de espectadores siete películas consiguieron el doble de afluencia de público y recaudación que las 455 películas restantes que se proyectaron en el año.

Gráfico 2.25
Peso de cada película en el total de la taquilla en 2021



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Comscore y Ministerio de Cultura y Deporte²⁵.

²⁵ <https://www.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:165bdd39-998f-496c-8a6d-a17c73e3a773/acumulado2021-2-enero-2022.pdf>

En 2019 la recaudación en espectáculos teatrales ascendió a 47,3 millones de euros y descendió a 24 millones de euros en 2020, según el Anuario de estadísticas culturales de 2021 (véase el cuadro 2.6).

Cuadro 2.6
Representaciones de obras teatrales, espectadores y recaudación por tamaño de municipio

	REPRESENTACIONES		ESPECTADORES (Miles)		RECAUDACIÓN (Miles de euros)		ESPECTADORES POR REPRESENTACIÓN		GASTO MEDIO POR ESPECTADOR (Euros)	
	2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020
TOTAL	47.372	24.080	12.439	3.112	207.394	60.918	263	129	16,7	19,6
Menos de 5.000 hab.	3.675	-	626	-	573	-	170	-	0,9	-
De 5.001 a 10.000 hab.	2.548	-	379	-	804	-	149	-	2,1	-
De 10.001 a 30.000 hab.	4.746	-	933	-	5.237	-	197	-	5,6	-
De 30.001 a 200.000 hab.	7.472	-	2.109	-	21.256	-	282	-	10,1	-
Zonas metropolitanas	28.931	-	8.393	-	179.524	-	290	-	21,4	-
DISTRIBUCIÓN PORCENTUAL	100	-	100	-	100	-				
Menos de 5.000 hab.	7,8	-	5,0	-	0,3	-				
De 5.001 a 10.000 hab.	5,4	-	3,0	-	0,4	-				
De 10.001 a 30.000 hab.	10,0	-	7,5	-	2,5	-				
De 30.001 a 200.000 hab.	15,8	-	17,0	-	10,2	-				
Zonas metropolitanas	61,1	-	67,5	-	86,6	-				

Fuente: SGAE. Anuario de las Artes Escénicas, Musicales y Audiovisuales

Fuente: <https://www.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:f595ecde-9965-4204-a134-7c569931eb1e/anuario-de-estadisticas-culturales-2021.pdf>, página 361.

El cuadro 2.7 recoge las características del público que asistió a espectáculos de artes escénicas durante las temporadas 2006-2007, 2010-2011, 2014-2015 y 2018-2019. Como se puede observar, las mujeres, los jóvenes y las personas con mayor nivel educativo fueron las que presentaron unos mayores porcentajes de asistencia a espectáculos de artes escénicas.

Cuadro 2.7
Personas asistentes a espectáculos de artes escénicas

(En porcentaje de la población de cada colectivo)

	2006-2007	2010-2011	2014-2015	2018-2019
TOTAL	29,0	27,8	29,9	30,8
SEXO				
Hombres	26,6	25,0	26,8	27,8
Mujeres	31,4	30,5	32,9	33,7
EDAD				
De 15 a 24 años	33,5	31,2	35,3	38,1
De 25 a 34 años	33,7	33,3	32,4	34,5
De 35 a 44 años	38,1	35,7	36,8	37,1
De 45 a 54 años	29,9	30,1	32,8	32,3
De 55 años en adelante	18,3	17,5	21,6	23,4
NIVEL DE ESTUDIOS				
Primera etapa de educación secundaria e inferior	20,0	17,8	18,1	19,4
Segunda etapa de educación secundaria	35,8	33,0	34,2	34,0
Educación superior o equivalente	45,7	43,3	49,2	47,0

Fuente: MCUD. Encuesta de Hábitos y Prácticas Culturales en España

Por último, el cuadro 2.8 indica que las actividades con mayor afluencia de público en el período 2018-2019 fueron el cine (57,8%), artes musicales (34,2%) y artes escénicas (30,8%).

Cuadro 2.8

Indicadores de participación cultural anual en la población total analizada y en las personas que asistieron a espectáculos de artes musicales. 2018-2019

(En porcentaje de la población de cada colectivo)

	En la población total analizada	Entre aquellos que asistieron a espectáculos de artes musicales		
		TOTAL	Conciertos de música clásica	Conciertos de música actual
MUSEOS, EXPOSICIONES Y G. DE ARTE (Visitaron)	46,7	70,6	82,5	70,0
Museos	40,5	61,9	76,2	61,0
Exposiciones	29,8	51,1	64,8	50,7
Galerías de arte	16,0	28,4	41,0	28,1
MONUMENTOS Y YACIMIENTOS (Visitaron)	50,8	75,1	83,0	75,2
ARCHIVOS (Asistieron o visitaron)	7,1	13,3	19,1	13,8
BIBLIOTECAS (Fueron o accedieron)	26,8	43,2	49,9	43,4
LECTURA (Leyeron libros)	65,8	84,7	89,7	84,5
Libros relacionados con la profesión o estudios	33,5	51,7	52,2	53,8
Libros no relacionados con la profesión o estudios	59,5	77,4	85,8	76,6
Libros en formato digital (Suelen utilizar)	20,2	31,9	36,8	32,3
ARTES ESCÉNICAS O MUSICALES (Asistieron)	46,8	100,0	100,0	100,0
ARTES ESCÉNICAS (Asistieron)	30,8	53,4	69,7	52,2
Teatro	24,5	44,3	58,6	43,6
Ópera	3,3	7,3	20,6	5,7
Zarzuela	1,5	3,0	8,4	2,4
Ballet / Danza	8,0	16,1	27,0	15,3
Circo	7,3	12,3	10,6	13,0
ARTES MUSICALES (Asistieron)	34,2	100,0	100,0	100,0
Conciertos de música clásica	9,4	27,5	100,0	17,7
Conciertos de música actual	30,1	88,1	56,8	100,0
CINE (Asistieron)	57,8	80,0	78,7	81,1

Fuente: MCUD. Encuesta de Hábitos y Prácticas Culturales en España

3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL

La industria cinematográfica destaca por ser un sector apoyado mediante financiación pública de forma directa e indirecta. La mayor o menor importancia de un sistema u otro depende del país, como se analiza a continuación.

a) Alemania

No existen incentivos fiscales en este ámbito. Sin embargo, disfruta de dos fondos muy relevantes a nivel federal: el fondo federal alemán del cine (*deutschen filmförderfonds*) y el fondo cinematográfico alemán (*german motion picture fund*), a los que hay que añadir, en su caso, los programas de ayuda establecidos por los *Länder*.

El fondo federal alemán del cine otorga una subvención a fondo perdido que cubre el 20% de los costes de producción en Alemania, con el límite de 4 millones de euros²⁶. Entre los principales requisitos para disfrutar de la misma, se pueden señalar los siguientes:

- Haber superado el denominado “test cultural”.
- El domicilio social de la productora debe estar en Alemania.
- Al menos el 25% de los costes totales de producción han de realizarse en Alemania.
- Va destinado a películas de estreno en salas de cine.

El fondo cinematográfico alemán es un mecanismo de financiación similar al fondo federal alemán del cine, cuya principal diferencia radica en que está destinado a la producción de series de televisión y largometrajes no destinadas a estrenos en salas de cine.

b) Francia

Se caracteriza por tener diversos incentivos fiscales para el sector cinematográfico y audiovisual. En concreto, se puede destacar la existencia de cuatro beneficios fiscales:

En primer lugar, un crédito fiscal por gastos de producción de obras cinematográficas o audiovisuales (*crédit d'impôt pour les coûts de production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles*). Sus principales características son:

- La deducción es del 30% de los gastos elegibles o subvencionables²⁷, los cuales se limitan hasta un máximo del 80% de los costes de producción (en caso de coproducción el límite del gasto elegible sería el 80% de la cuota del coproductor francés) y hasta un umbral máximo de 30 millones de euros.
- Se requiere la autorización expresa del *centre national du cinéma et de l'image animée* para que certifique el interés cultural nacional de la obra. Entre las condiciones establecidas se pueden citar las siguientes: que sea de lengua francesa o de una región de Francia; que se lleve a cabo principalmente en territorio francés y contribuya al fomento, diversificación y desarrollo del sector cinematográfico y audiovisual francés y europeo.

En segundo lugar, la deducción fiscal para producciones internacionales (*déduction fiscale pour Productions internationales*), cuya finalidad es la atracción de este tipo de producciones. De este modo, todos aquellos productores no franceses que no puedan acogerse al crédito fiscal antes señalado y deseen producir una película extranjera en Francia podrán beneficiarse de esta medida, que consiste en una deducción del 30% de los gastos elegibles que se realicen en Francia²⁸, siempre que se lleve a cabo en el país un gasto mínimo de 250.000 euros (o, al menos el 50% del coste de producción). El umbral máximo se establece en 30 millones de euros.

²⁶ En función del gasto realizado en Alemania, el porcentaje puede elevarse hasta el 25%.

²⁷ Sueldos y salarios de autores, artistas, personal de producción, transporte, alojamiento y restauración, entre otros.

²⁸ El porcentaje se eleva al 40% si los gastos de efectos visuales franceses superan los 2 millones de euros.

Entre otros requisitos, destacan los siguientes:

- La empresa que presente la solicitud ha de estar sujeta al impuesto de sociedades francés (empresa contratada para llevar a cabo la gestión de la producción física en Francia).
- Es incompatible con cualquier otro incentivo o subvención pública francés (por lo que no podrán solicitarla las coproducciones oficiales francesas).
- Debe superarse el test del criterio cultural.
- Ha de tratarse de una obra de ficción y el rodaje ha de ser de al menos cinco días en Francia en producciones con personajes reales.

En tercer lugar, una deducción por gastos de producción ejecutiva de obras cinematográficas (*déduction des frais de production exécutive pour les œuvres cinématographiques*). Va dirigida a empresas que asuman la producción ejecutiva y estén establecidas fuera de Francia. Recae sobre los gastos de producción realizados en Francia en relación con obras cinematográficas o audiovisuales.

La norma permite deducir el 40% de los gastos elegibles realizados en Francia (hasta un umbral máximo de 30 millones de euros) con el límite del 80% del coste de producción.

En cuarto lugar, la normativa francesa recoge una reducción por las inversiones realizadas a través de las denominadas sociedades para la financiación del cine y audiovisual (*sociétés pour le financement du cinéma et de l'audiovisuel*²⁹). Consiste en una reducción del 30% de las inversiones anuales efectuadas (puede alcanzar hasta el 48% con ciertos requisitos³⁰), limitada al 25% de los ingresos netos totales del inversor, con un máximo de 18.000 euros al año.

c) Italia

Regula un número relevante de créditos fiscales a favor de la industria cinematográfica y audiovisual. En concreto, destacan los siguientes:

En primer lugar, un crédito fiscal para empresas productoras (*credito d'imposta per le imprese di produzione*), que se establece entre el 15% y el 30% del coste de producción de las películas cinematográficas y audiovisuales, en atención al tipo de producción y el cumplimiento de los objetivos fijados en la ley.

En segundo lugar, un crédito fiscal para empresas distribuidoras (*credito d'imposta per le imprese di distribuzione*), que se establece entre el 15% y el 40% del coste de total de distribución nacional e internacional de películas cinematográficas y audiovisuales. La determinación del porcentaje varía en función del tipo de obra y empresa.

En tercer lugar, un crédito fiscal destinado a atraer inversiones cinematográficas y audiovisuales a Italia (*credito d'imposta per l'attrazione in Italia di investimenti cinematografici e audiovisivi*). Va destinada a

²⁹ SOFICA

³⁰ El 48% de reducción opera en aquellos casos en los que SOFICA se compromete a dedicar al menos el 10% de sus inversiones a la financiación de obras de ficción, documentales y animación en forma de serie (o en la compra de derechos relativos exclusivamente a los ingresos procedentes de la explotación de obras cinematográficas o audiovisuales en el extranjero).

empresas de producción ejecutiva italianas y de postproducción. La deducción oscila entre el 25% y el 30% de los gastos incurridos en Italia, utilizando mano de obra italiana y encargado por productores extranjeros.

En cuarto lugar, un crédito fiscal para empresas no pertenecientes al sector cinematográfico y audiovisual (*credito d'imposta per le imprese non appartenenti al settore cinematografico e audiovisivo*), que puede ser de hasta el 30% de las contribuciones en efectivo a la producción y distribución en Italia y en el extranjero de obras cinematográficas y audiovisuales. El tipo se incrementa al 40% cuando la contribución vaya destinada al desarrollo y producción de obras calificadas como “*contributi selettivi*” por el Ministerio de Cultura³¹.

Adicionalmente, dispone de dos créditos fiscales destinados a las sociedades gestoras de las salas de cine, dedicados a apoyar la gestión de salas de cine y a ampliar la oferta cinematográfica, con especial énfasis en obras italianas y europeas.

d) Irlanda

Se prevé un crédito fiscal denominado “*Section 481*”, a favor de las empresas productoras cinematográficas o audiovisuales (sin vinculación a una compañía de radiodifusión) residentes en Irlanda o que operen a través de una sucursal.

El incentivo supone una deducción del 32%³² que se aplica sobre la menor de las siguientes cantidades:

- Todos los gastos elegibles³³.
- El 80% del coste total de producción.

En ningún caso podrá ser superior a 70 millones de euros.

A su vez, debe realizarse un gasto mínimo de 250.000 euros, teniendo en cuenta el gasto total de la producción, o de 125.000 euros en relación con el gasto elegible.

Se debe superar la prueba cultural.

Por último, se puede obtener por adelantado el 90% del crédito fiscal, siempre que se cumpla alguno de los siguientes requisitos:

- Que el 68% del gasto elegible se haya depositado en la cuenta de producción del proyecto.
- Que la empresa de producción obtenga una garantía, aval u otro instrumento de financiero similar de terminación del proyecto que cubra el pago del 90% del crédito fiscal.

³¹ Este tipo de obras son, por ejemplo, las primeras y segundas obras realizadas por autores jóvenes o películas realizadas con escasos recursos económicos, etc.

³² El porcentaje se incrementa en un 3% adicional en 2022 y un 2% en 2023 si los proyectos se llevan a cabo fundamentalmente en otras regiones que no sean Dublín/Wicklow y la ciudad y el condado de Cork.

³³ Por gasto elegible se entiende: la totalidad del gasto que se relaciona con el equipo que trabaja en Irlanda, así como los bienes y servicios obtenidos en Irlanda. Esto incluye postproducción y/o efectos visuales.

e) Países Bajos

Existe una subvención (reembolso en efectivo) a favor de empresas con sede en los Países Bajos, la UE, el EEE o Suiza, con la condición de que hayan producido al menos dos películas en los últimos siete años y se hayan estrenado en salas de cine en Países Bajos, la UE, el EEE o Suiza.

El reembolso es del 30% de los gastos elegibles incurridos en los Países Bajos³⁴.

El presupuesto mínimo de la producción debe ser de al menos 250.000 euros, si se trata de documentales, o de 600.000 euros para largometrajes y películas de animación.

La subvención máxima es de 1,5 millones de euros por producción cinematográfica y con la condición de que se realice un gasto elegible mínimo de 150.000 euros. A su vez, se establece un límite por solicitante y año de hasta tres millones de euros.

Por último, ha de cumplir, al menos, tres de los diez criterios de la prueba cultural.

f) Portugal

Existe un crédito fiscal destinado a producciones (nacionales y extranjeras) y coproducciones oficiales. El incentivo permite deducir un 25% (ampliable a un 30%³⁵) de los gastos elegibles³⁶.

Se establecen los siguientes requisitos:

- Un gasto mínimo de 500.000 euros para proyectos de ficción o animación y de 250.000 euros para proyectos documentales o de postproducción.
- Un umbral máximo de 4 millones de euros.
- Certificado de interés cultural nacional emitido por el Instituto del Cine y Audiovisual (*Instituto do Cinema e do Audiovisual*).

g) Reino Unido

Regula un crédito fiscal denominado deducción fiscal del cine (*film tax relief*) destinado a la producción de películas británicas. De este modo, todas aquellas empresas de producción cinematográfica tienen derecho a deducirse la menor de las siguientes cantidades:

³⁴ El porcentaje se incrementa al 35% en dos supuestos:

- En el que caso de que se trate de coproducciones cinematográficas internacionales siempre que, al menos, el 75% de los gastos de producción digital se realicen en los Países bajos.
- Cuando no se disfrute de ninguna otra ayuda estatal holandesa para la financiación de la producción cinematográfica.

³⁵ El porcentaje de deducción sobre los gastos elegibles se determina en función del test cultural y que se basa en una serie de variables, como son: el impacto económico en Portugal; los gastos realizados en territorios de baja densidad de población y la contratación de actores/técnicos con discapacidad.

³⁶ Son gastos elegibles los siguientes: gastos de personal y en bienes y servicios de producción en Portugal. También se consideran gastos elegibles los gastos de producción relacionados con actividades de producción en Portugal, pero que han tenido lugar en otro Estado miembro de la UE, hasta un límite del 20% del total de dichos gastos.

- 80% gastos totales básicos³⁷ o
- Los gastos básicos realizados en Reino Unido.

En caso de la existencia de pérdidas se permite una devolución del 25% de la pérdida (máximo del 20%: gasto básico x 80% x 25%).

Entre los principales requisitos destacan los siguientes:

- Que exista un certificado de interés cultural nacional emitido por el Instituto de Cine Británico (*British Film Institute*).
- Que se destine al estreno en salas de cine.
- Que al menos el 10 % de los gastos básicos se realicen en el Reino Unido.

h) Noruega

No se ha establecido incentivo fiscal alguno al sector del cine. Sin embargo, existe un incentivo en forma de subvención (reembolso en efectivo) de hasta el 25% de los gastos de producción aprobados incurridos en Noruega³⁸.

Deben cumplirse una serie de requisitos, entre los que destacan los siguientes:

- Superarse una prueba cultural.
- La producción debe tener al menos un 30% de financiación internacional.
- Presupuesto total mínimo (mundial): para largometrajes ha de ser de al menos 25 millones de coronas noruegas (2,5 millones de euros); para documentales y series de drama, 10 millones de coronas noruegas (en el caso del drama, el presupuesto mínimo se fija por episodio) y 5 millones de coronas noruegas por episodio para series documentales.
- Gasto mínimo en Noruega: 4 millones de coronas noruegas.

i) Finlandia

Disfruta de un incentivo a la producción en Finlandia en forma de reembolso en efectivo del 25% del gasto elegible³⁹ (límite gasto elegible: 80% costes de producción total).

Entre los principales requisitos para poder disfrutar del incentivo destacan los siguientes:

- Gasto mínimo:
 - Ficción: 2,5 millones de gasto total y 150.000 euros en Finlandia

³⁷ Son gastos elegibles: los derivados de la preproducción, producción y postproducción.

³⁸ En el caso de más del 80% de los gastos de producción totales aprobados en el proyecto se produzcan en Noruega, el porcentaje a aplicar se realizará sobre los gastos de producción totales realizados en el EEE.

³⁹ Son gastos elegibles: los derivados de la preproducción, producción y postproducción.

- Documentales: 325.000 euros de gasto total y 150.000 euros en Finlandia.
- Drama y animación: 9.500 euros/minuto y 250.000 euros en Finlandia.
- Al menos el 15 % de la financiación del presupuesto total de producción debe provenir de fuera de Finlandia, bien sea de un agente extranjero, distribuidor, coproductor u otro financiador del sector privado.

j) Suecia

El 7 de noviembre de 2022 se ha aprobado una ayuda que permite subvencionar el 25% del gasto elegible, con un límite de 100 millones de coronas suecas (en torno a 10 millones de euros). Pueden disfrutar de la ayuda las producciones audiovisuales (largometrajes, documentales, series dramáticas y series documentales) siempre que los costes de producción realizados en Suecia estén por encima de 4 millones de coronas suecas (368 000 €). Para ser elegible, las producciones deben tener lugar total o parcialmente en Suecia, y los presupuestos de los proyectos deben ser de un mínimo de 30 millones de coronas suecas (2,7 millones de euros) para un proyecto de largometraje, 10 millones de coronas suecas (920 000 EUR) para un documental, 10 millones de coronas suecas por episodio para una serie dramática y 5 millones de coronas suecas (460 000 €) por episodio para una serie documental.

k) Dinamarca

Dinamarca no ha establecido incentivo alguno a favor del cine.

El análisis comparado permite concluir que la práctica totalidad de los países analizados disfrutan de incentivos para el sector del cine. Los incentivos existentes muestran la existencia de dos modelos claramente diferenciados. En primer lugar, la utilización de incentivos fiscales mediante créditos fiscales y, en segundo lugar, la creación de fondos para el sector que otorgan reembolsos en efectivo. Los créditos fiscales son empleados mayoritariamente por los países del arco mediterráneo (Francia, Italia y Portugal), en los países anglosajones (Reino Unido e Irlanda) y en Suecia. Por el contrario, la financiación directa se emplea fundamentalmente en Alemania, en los países nórdicos (Noruega y Finlandia) y en los Países Bajos. Dinamarca es el único país que no ha establecido ningún incentivo al cine.

4. EVALUACIÓN

Con los datos disponibles no es posible realizar una evaluación de impacto utilizando las metodologías aplicadas con el resto de beneficios fiscales, debido a que únicamente se dispone de información sobre las empresas tratadas y, además, no existe información alguna relativa al resultado. Los datos de la AEAT únicamente informan sobre las cuantías de deducción que se genera en el año, con independencia de que se puedan aplicar o no en su totalidad, por tanto, no es posible realizar una evaluación que permita comprobar las diferencias de resultados entre empresas de un grupo de tratamiento y un grupo de control. Esta circunstancia impide la realización de una evaluación de impacto equivalente a las realizadas en el resto de beneficios fiscales.

5. CONCLUSIONES

El objetivo de la deducción por inversiones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales en el IS es potenciar la competitividad del sector cinematográfico y audiovisual español en el entorno nacional e internacional, así como incrementar la atracción de producciones y rodajes internacionales y la actividad económica del sector audiovisual en España, junto con el desarrollo de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

La evolución del número de beneficiarios de la deducción durante el período 2000-2022, presentó una escasa variación hasta 2015, oscilando en una franja comprendida entre 27 y 47, experimentó un crecimiento notable en 2016 y un ritmo ascendente de gran intensidad durante el periodo 2017-2020, de forma que se alcanzó un número máximo de 400 al concluir este, y en los dos años posteriores osciló, como consecuencia de las medidas restrictivas que afectaron al sector cinematográfico durante la pandemia de la COVID-19. La evolución del importe del beneficio fiscal fue similar a la del número de beneficiarios, pero con algunas peculiaridades. Así, hasta 2009 no se aprecia una tendencia clara, a partir de 2010 el importe fue decayendo hasta un mínimo de 1,3 millones de euros en 2014 y desde el año siguiente y, especialmente, en el bienio 2019-2020 y en 2022, fue expandiéndose de forma gradual hasta alcanzar un máximo de 78,9 millones de euros en 2022, lo que se explica por el auge de la deducción por producciones extranjeras. En 2021 se produjo una contracción del 8,9%, lo que posiblemente se debió al impacto de la pandemia sobre el sector cinematográfico.

La estructura porcentual del importe total de los beneficios fiscales reales en el IS por modalidades de la deducción en el año 2022 muestra un gran peso de las producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, que acaparaba el 76,1%, y una importancia relativa menor de las producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos o de series audiovisuales (el 13,3%), y de las producciones y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (el 10,6%).

En el contexto europeo la industria cinematográfica cuenta con financiación pública directa e indirecta. El análisis comparado permite concluir que la práctica totalidad de los países analizados disfrutaban de incentivos al sector del cine. Tales incentivos muestran el empleo de dos modelos claramente diferenciados. En primer lugar, la utilización de créditos fiscales y, en segundo lugar, la creación de fondos para el sector que otorgan reembolsos en efectivo. Los créditos fiscales son empleados mayoritariamente por los países del arco mediterráneo (Francia, Italia y Portugal), en los países anglosajones (Reino Unido e Irlanda) y en Suecia. Por el contrario, la financiación directa se emplea fundamentalmente en Alemania, en los países nórdicos (Noruega y Finlandia) y en los Países Bajos. Dinamarca es el único país que no ha establecido incentivo alguno al cine.

La evolución del número de productoras de cine ha sido creciente de forma constante en el presente siglo. España es el sexto país de la UE en número de títulos producidos (por detrás de Alemania, Francia, Reino Unido, Holanda e Italia) y el quinto en número de horas de producción (por detrás de Alemania, Reino Unido, Francia e Italia). España se encuentra dentro de los cinco principales países exportadores de títulos de películas en pago por visión (TVOD o PPV), junto con el Reino Unido, Alemania, Francia e Italia.

Con los datos disponibles no es posible realizar una evaluación de impacto utilizando las metodologías aplicadas con el resto de beneficios fiscales, debido a que únicamente se dispone de información sobre las empresas tratadas y, además, no existe información alguna relativa al resultado.

Exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador

1. DESCRIPCIÓN

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos

El artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece una exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

En cualquier caso, el importe de la indemnización exenta tiene como límite la cantidad de 180.000 €.

El *objetivo* de este beneficio fiscal es proteger al trabajador evitándole un coste fiscal que agravaría su situación de vulnerabilidad económica por la pérdida de su salario.

1.2. Evolución normativa

La exención está vigente desde el 1 de enero de 1992. En el cuadro 4.1 se señalan los principales cambios normativos, relativos a las indemnizaciones derivadas de los despidos colectivos por los Expedientes de Regulación de Empleo (ERE) desde 2010 y a la introducción del límite máximo de 180.000 € a la cantidad exenta a partir de 2014.

Cuadro 4.1
Principales cambios normativos

Año	Modificación
Origen 1992	
2010	Se regula la especificidad para las indemnizaciones por despidos colectivos (ERE).
2014	Se introduce el límite de 180.000 €.

1.3. Cuantificación

En el cuadro 4.2 se recoge la evolución del número de beneficiarios y de los importes de los beneficios fiscales derivados de esta exención, tanto presupuestados como reales, así como del volumen de las indemnizaciones exentas.

Para llevar a cabo el análisis de la evolución de los beneficios fiscales que generan estas indemnizaciones exentas es preciso tener en cuenta diversas limitaciones:

- Para las cifras presupuestadas, conviene separar dos períodos: 2000-2019 y 2020-2023, debido a que para el PBF 2020 se introdujo un cambio metodológico muy relevante que permite una valoración más próxima a la realidad. Hasta 2019, se partió de una microsimulación llevada a cabo en 2002 que, posteriormente, no se actualizó, de manera que el beneficio fiscal se proyectaba simplemente de acuerdo con la evolución de las indemnizaciones exentas, lo que conducía a resultados que estaban ligados a tipos medios aparentes extremadamente bajos, por debajo del 2%. A partir de 2020, se presupuesta utilizando un tipo marginal estatal medio que es específico para los contribuyentes con indemnizaciones exentas por despido o cese del trabajador, calculado con datos observados del ejercicio 2015. Por tanto, hay una ruptura en 2020 de la serie de los importes del PBF.
- Para determinar el número de beneficiarios y los importes de las indemnizaciones exentas, se recurre a las estadísticas del modelo 190.
- Únicamente se ha realizado una estimación de los beneficios fiscales reales para el período 2016-2022, puesto que el tipo marginal estatal medio del ejercicio 2015 se considera válido para los años posteriores, pero no así para los anteriores, debido al efecto de la reforma del IRPF que entró en vigor en 2015 y los sucesivos cambios que se produjeron a lo largo del tiempo en la tarifa estatal que se aplica sobre la base liquidable general.

No obstante, se advierte una evolución decreciente del número de contribuyentes que perciben estas indemnizaciones exentas desde 2010, salvo en 2020 y 2022, tendencia contraria a lo sucedido con anterioridad. Sin embargo, los importes de los beneficios fiscales que generan no muestran una línea bien definida. La razón de que se haya producido ese comportamiento no radica en la regulación normativa de la exención, que se ha mantenido estable, salvo por la introducción en 2014 del límite antes citado, sino en el ciclo económico, en el mercado laboral, la incidencia de los expedientes de regulación temporal y el grado de temporalidad de los empleos, factores que han ido cambiando a lo largo de las dos últimas décadas.

Así, si la atención se centra en las columnas de las cifras reales, el número de beneficiarios se situó en alrededor de 737.800 en 2022, creciendo el 0,1% respecto al año anterior, y el beneficio fiscal se estima en 612 millones de €, con una expansión del 24,5%.

El número de beneficiarios de esta exención creció hasta 2009, situándose en casi 1.554.000 en ese año, mientras que a partir de entonces fue cayendo gradualmente, con la salvedad de unos leves repuntes en 2020 y 2022, hasta cifrarse en menos de la mitad en 2022, en torno a 737.800.

La magnitud de las indemnizaciones exentas percibidas por despido o cese del trabajador evolucionaron de forma similar, de manera que, en una primera fase, fue ascendiendo paulatinamente, pasando de un importe de 3.260 millones de € en 2004 hasta alcanzar un valor máximo de 8.625 millones de € en 2012. A partir de ese año se fue reduciendo sistemáticamente, lográndose un monto mínimo de 3.883 millones de € en 2018, fluctuando desde entonces, de manera que su importe fue de 5.201 millones de € en 2022.

Los beneficios fiscales reales oscilaron entre 457 y 612 millones de € en el período 2016 y 2022, mientras que las cantidades presupuestadas ponen también de manifiesto una tendencia alcista, con algunas fluctuaciones, hasta 2010, decrecimientos durante el cuatrienio 2016-2019, ciertas oscilaciones en los restantes años, lo que no solo se explica por la evolución de las indemnizaciones exentas sino también por las hipótesis de proyección utilizadas en cada momento, y una ruptura de la serie en 2020, a causa del cambio metodológico al que se ha aludido antes.

Cuadro 4.2
Número de beneficiarios, importe del beneficio fiscal y cuantía de las indemnizaciones exentas

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe del beneficio fiscal ⁽¹⁾				Indemnizaciones exentas	
	Presupuesto		Real ⁽²⁾		Presupuesto		Real		Millones de euros	Tasa de variación (%)
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)		
2000	n.d.	—	n.d.	—	71,5	—	n.d.	—	n.d.	—
2001	n.d.	—	n.d.	—	63,4	-11,4	n.d.	—	n.d.	—
2002	n.d.	—	n.d.	—	74,9	18,1	n.d.	—	n.d.	—
2003	n.d.	—	n.d.	—	71,7	-4,2	n.d.	—	n.d.	—
2004	n.d.	—	1.095.226	—	86,6	20,7	n.d.	—	3.259,6	—
2005	n.d.	—	1.130.071	3,2	76,8	-11,3	n.d.	—	3.714,1	13,9
2006	1.231.607	—	1.242.450	9,9	99,2	29,1	n.d.	—	4.081,8	9,9
2007	1.234.823	0,3	1.304.986	5,0	95,3	-3,9	n.d.	—	4.388,5	7,5
2008	1.227.207	-0,6	1.271.140	-2,6	99,7	4,5	n.d.	—	4.759,7	8,5
2009	1.599.290	30,3	1.553.996	22,3	146,8	47,3	n.d.	—	6.464,6	35,8
2010	2.694.252	68,5	1.501.644	-3,4	342,1	133,0	n.d.	—	7.933,5	22,7
2011	1.423.085	-47,2	1.307.108	-13,0	133,6	-60,9	n.d.	—	7.138,9	-10,0
2012	1.486.799	4,5	1.187.076	-9,2	148,4	11,1	n.d.	—	8.625,4	20,8
2013	1.231.780	-17,2	1.101.831	-7,2	201,5	35,7	n.d.	—	7.881,1	-8,6
2014	1.189.125	-3,5	906.364	-17,7	137,3	-31,8	n.d.	—	7.483,2	-5,0
2015	797.573	-32,9	810.310	-10,6	151,7	10,4	n.d.	—	5.769,6	-22,9

(Continuación.)

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe del beneficio fiscal ⁽¹⁾				Indemnizaciones exentas	
	Presupuesto		Real ⁽²⁾		Presupuesto		Real		Millones de euros	Tasa de variación (%)
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)		
2016 ⁽³⁾	721.491	-9,5	801.564	-1,1	85,9	-43,4	560,4	—	4.765,4	-17,4
2017	779.178	8,0	791.461	-1,3	70,9	-17,5	523,7	-6,5	4.453,4	-6,5
2018	775.000	-0,5	766.507	-3,2	70,7	-0,2	456,7	-12,8	3.883,5	-12,8
2019	750.000	-3,2	763.048	-0,5	62,4	-11,8	469,6	2,8	3.992,4	2,8
2020 ⁽⁴⁾	750.000	0,0	786.054	3,0	462,9	642,4	505,7	7,7	4.298,7	7,7
2021	1.200.000	60,0	737.192	-6,2	705,4	52,4	491,6	-2,8	4.179,1	-2,8
2022	800.000	-33,3	737.775	0,1	540,9	-23,3	611,9	24,5	5.201,3	24,5
2023	685.300	-14,3	n.d.	-	532,0	-1,7	n.d.	—	n.d.	—

n.d.: no disponible.

⁽¹⁾ El beneficio fiscal se cuantifica con criterio de caja, de manera que el presupuesto del año n mide el impacto de la exención en la cuota líquida del impuesto devengado en el ejercicio n-1.

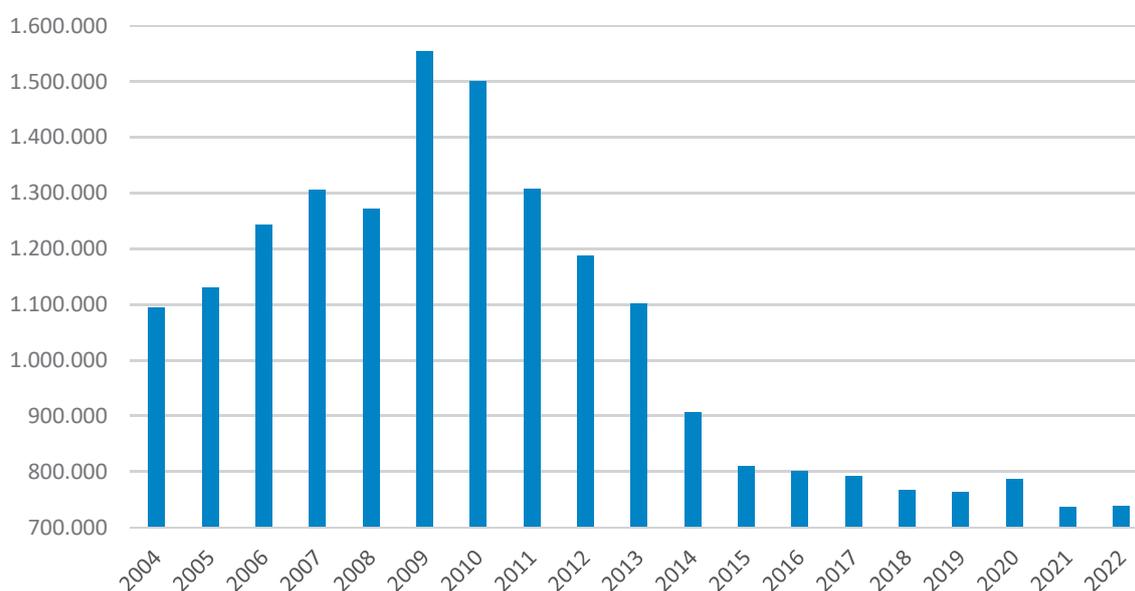
⁽²⁾ Número de perceptores de indemnizaciones exentas por despido o cese del trabajador, según las estadísticas del modelo 190.

⁽³⁾ A partir de 2016, se estima el BFR utilizando el tipo marginal estatal medio del ejercicio 2015 correspondiente a los contribuyentes con rendimientos exentos por indemnizaciones o cese del trabajador, el 12,04%. Para los años anteriores, ese tipo marginal medio no es válido, debido a las sucesivas reformas y cambios en la tarifa estatal del IRPF que se aplica sobre la base liquidable general.

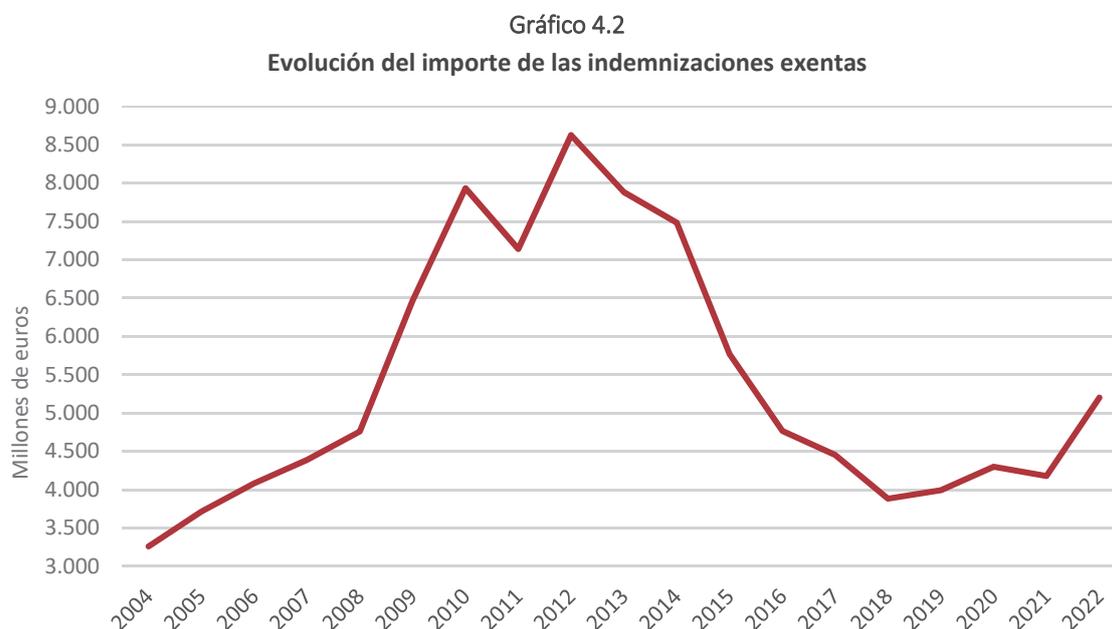
⁽⁴⁾ Cambio metodológico en el PBF 2020, utilizando el tipo marginal estatal medio del ejercicio 2015 de los contribuyentes con rendimientos exentos por indemnizaciones o cese del trabajador.

En el gráfico 4.1 se muestra la evolución del número de beneficiarios de la exención, apreciándose una curva suavemente creciente hasta 2009 que se convirtió en decreciente desde ese año, con una pendiente negativa que se moderó desde 2015.

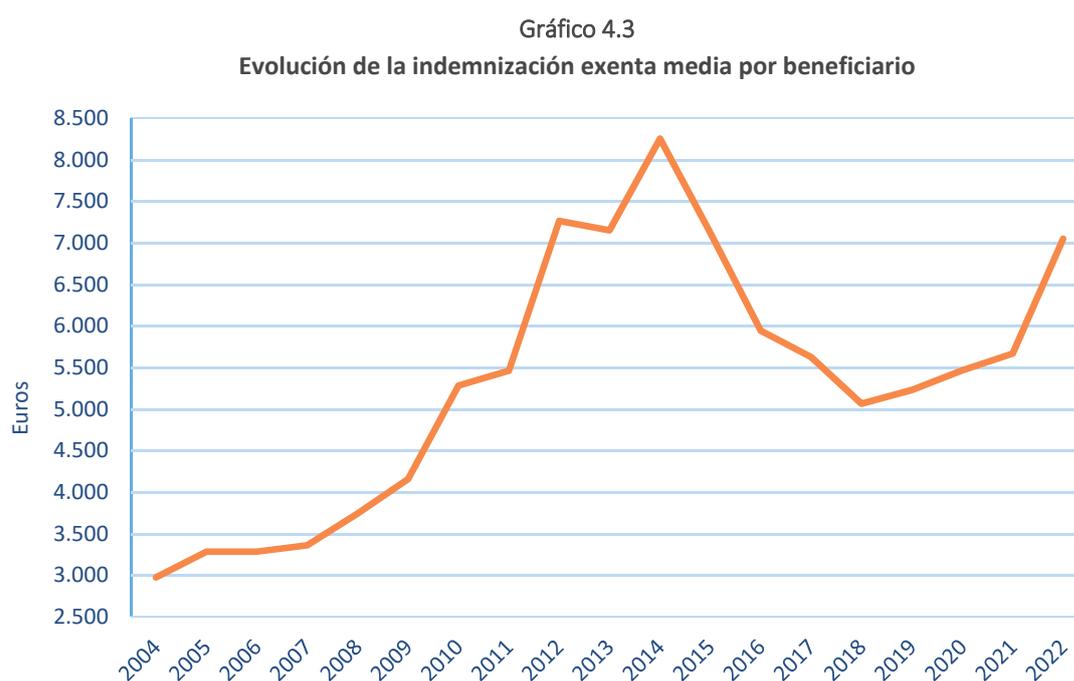
Gráfico 4.1
Evolución del número de beneficiarios



En el gráfico 4.2 se representa la evolución del importe de las indemnizaciones exentas, mostrando la curva un aspecto similar al observado en el número de los beneficiarios, pero con cierto desfase temporal y una sustancial recuperación en 2022.



Por último, en el gráfico 4.3 se recoge la evolución de la cuantía de la indemnización exenta media por beneficiario, que tendió a crecer gradualmente hasta 2014, año en el que se alcanzó su valor máximo de 8.256 €, disminuyó durante el cuatrienio 2015-2018 y se ha ido recuperando lentamente desde entonces, situándose en 7.052 € en 2022. Las intensas caídas observadas en 2015 y 2016, con unas tasas del -13,8% y -16,5%, respectivamente, pudieran haber estado ligadas al efecto retardado de la introducción del límite absoluto de 180.000 € en la exención que entró en vigor el 29 de noviembre de 2014.



2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO

La indemnización por despido es una de las políticas sociales más controvertidas y extendidas en el mundo (Holzmann y Vodopivec, 2012). Su desarrollo suele estar recogido en la normativa o en los convenios colectivos, y obliga al empleador a indemnizar a los trabajadores cuando se produce un despido y se cumplen una serie de requisitos. La cuantía de la indemnización suele depender del número de años trabajados en la empresa y estar ligada al último sueldo recibido.

Holzmann *et al.* (2011) señalan que el origen de las indemnizaciones por despido obedece a tres factores históricos: i) la creación de la legislación laboral, ii) la reconversión industrial, con la aparición de trabajadores altamente cualificados en el periodo de entreguerras, y iii) el desarrollo del Estado de Bienestar después de la segunda Guerra Mundial. En numerosos países la indemnización por despido se introdujo con anterioridad a otras formas de protección social, como, por ejemplo, las prestaciones por desempleo o los sistemas de pensiones y, en gran parte de los países desarrollados, se mantuvo cuando se introdujeron estos beneficios sociales. En la mayoría de los países analizados por Holzmann *et al.* (2011) existen indemnizaciones por despido regulados por ley⁴⁰.

Las indemnizaciones por despido persiguen sostener la renta de los trabajadores cuando pierden el empleo, penalizando el despido e incentivando las relaciones laborales de largo plazo. Holzmann y Vodopivec (2012) destacan dos problemas asociados a la utilización de las indemnizaciones por despido como política de sostenimiento de rentas: en primer lugar, que las indemnizaciones no se gradúan en función de la duración del desempleo y, en segundo lugar, que produce una dualidad en el mercado de trabajo. El Banco de España (2020) señala que las diferencias en los costes de despido de las distintas modalidades de contrato laboral pueden distorsionar las decisiones de reducción de plantilla de las empresas, provocando que el ajuste recaiga sobre los trabajadores con menores derechos adquiridos.

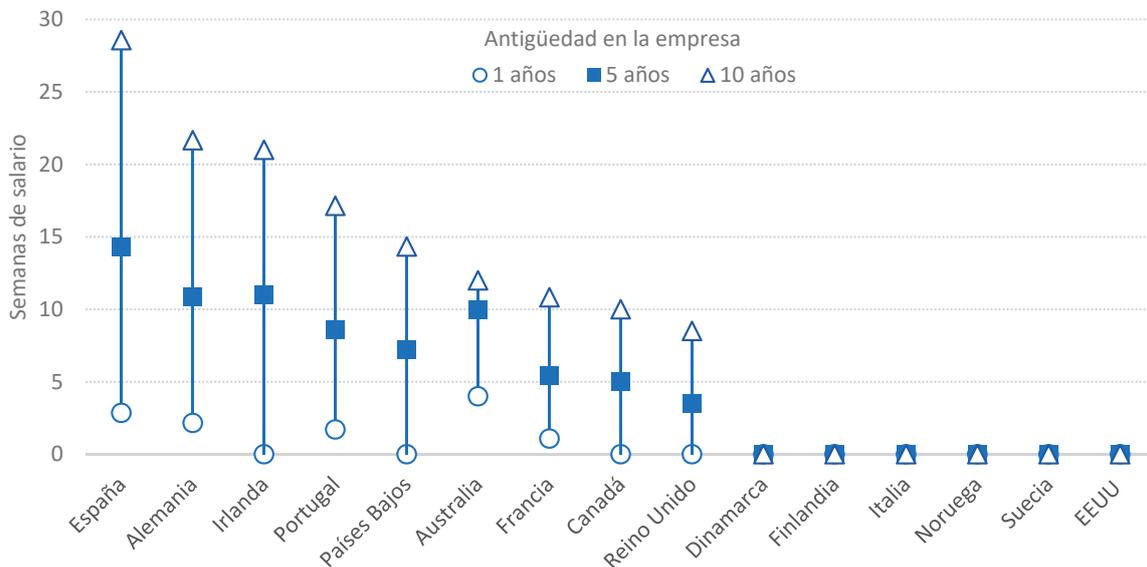
En España, la regulación del despido está recogida en el Estatuto de los Trabajadores. La extinción de un contrato laboral por causas objetivas debe estar justificada por la falta de rendimiento del trabajador (despidos de carácter disciplinario), o por razones económicas, técnicas, organizativas o de producción (despidos de carácter económico). Con anterioridad al año 2010, los despidos de carácter económico únicamente se consideraban justificados como medida de último recurso. Así, para que un despido de carácter económico fuese procedente requería de la existencia de condiciones económicas negativas; sin embargo, la ambigüedad de este concepto dio lugar a una jurisprudencia contradictoria. En 2010, se produjo una ampliación significativa de las condiciones que permitían realizar despidos de carácter económico, tales como, por ejemplo, la existencia de pérdidas actuales o anticipadas, o una disminución persistente en los ingresos de la empresa que pudieran poner en peligro su viabilidad económica. La reforma laboral de 2012 especificó que se consideraba que existían causas económicas negativas cuando durante tres trimestres consecutivos el nivel de ingresos o ventas de la empresa fuese inferior al de los mismos trimestres del año anterior. Además, se determinó que los despidos por causas económicas deben implementarse de forma colectiva cuando afecten a más del 10% de la plantilla en un determinado trimestre. Las reformas legislativas de 2010 y 2012 no cambiaron sustancialmente la definición de los despidos disciplinarios procedentes, que solo lo son cuando sus causas son la mala conducta, la ineptitud o la falta de adaptación del trabajador a las tareas del puesto de trabajo.

⁴⁰ El 82% de una muestra de 183 países.

Adicionalmente, la reforma laboral de 2012 garantizó que los empleados despedidos siempre tuvieran la posibilidad de apelar ante un tribunal laboral. Por otro lado, los empleados despedidos por motivos disciplinarios procedentes no tienen derecho a una indemnización, mientras que los trabajadores despedidos por causas económicas objetivas tienen derecho a una indemnización de 20 días de salario por año de antigüedad, con un máximo de 12 meses de salario. Cuando una sentencia judicial califica el despido, por causas económicas o por causas disciplinarias, como improcedente se fija una indemnización de 33 días de salario por año de antigüedad, con un máximo de 24 meses de salario⁴¹, o deben reintegrar al trabajador a la empresa haciendo frente a los correspondientes salarios de tramitación. Por último, la reforma laboral de 2022 suprimió ciertos contratos temporales por circunstancias de la producción, a saber, los contratos de obra y servicio y los eventuales. Los que se apliquen de forma transitoria tienen derecho a una indemnización de 12 días de salario por año trabajado, con un máximo de 12 meses de salario.

A continuación, se realiza un análisis comparado del coste del despido en diferentes países. Para su cálculo existen diversas fuentes estadísticas, que utilizan metodologías distintas. Además, en algunos países los costes medios de despido varían en función del número de años trabajados. Para tener en cuenta ambas circunstancias, el gráfico 4.4 muestra el coste del despido según la antigüedad en 2020, expresado en semanas de salario por año, y el gráfico 4.5 presenta un índice de generosidad del coste del despido, calculado a partir de la base de datos Eplex de la OIT⁴².

Gráfico 4.4
Coste del despido según la antigüedad en la empresa. Semanas de salario

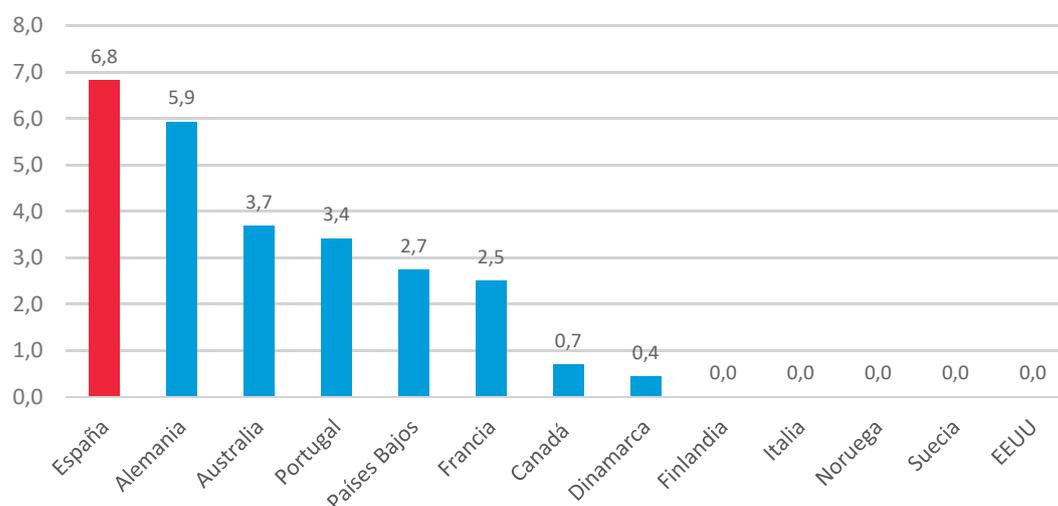


Fuente: elaboración propia a partir de datos *Doing Business 2020* del Banco Mundial.

⁴¹ Para los contratos firmados a partir del 12 de febrero de 2012. A los contratos celebrados con anterioridad se les aplica 45 días por año trabajado, con un máximo de 42 meses de salario.

⁴² Para el cálculo del índice se han agregado los costes anuales del despido de todos los tramos de antigüedad disponibles. Los tramos de antigüedad disponibles son 6 y 9 meses, y 1, 2, 4, 5, 10 y 20 años. Para cada tramo de antigüedad se ha calculado el coste del despido expresado en meses por año trabajado. Por ejemplo, si la indemnización por despido para una antigüedad de 6 meses son 0,5 meses por año, el coste del despido por año trabajado para una antigüedad de 6 meses sería de 1 mes por año trabajado. Si la indemnización para una antigüedad de 2 años es de 1,5 meses, el coste del despido por año trabajado es de 0,75 meses. Una vez que se obtiene para todos los tramos de antigüedad el coste del despido expresado en meses por año trabajado, se suman esas cantidades para obtener el índice correspondiente. La base de datos Eplex no dispone de datos para Irlanda ni el Reino Unido.

Gráfico 4.5
Índice de generosidad del coste de despido



Fuente: elaboración propia a partir de datos de la OIT (base de datos Eplex).

El análisis de ambos indicadores permite extraer conclusiones similares:

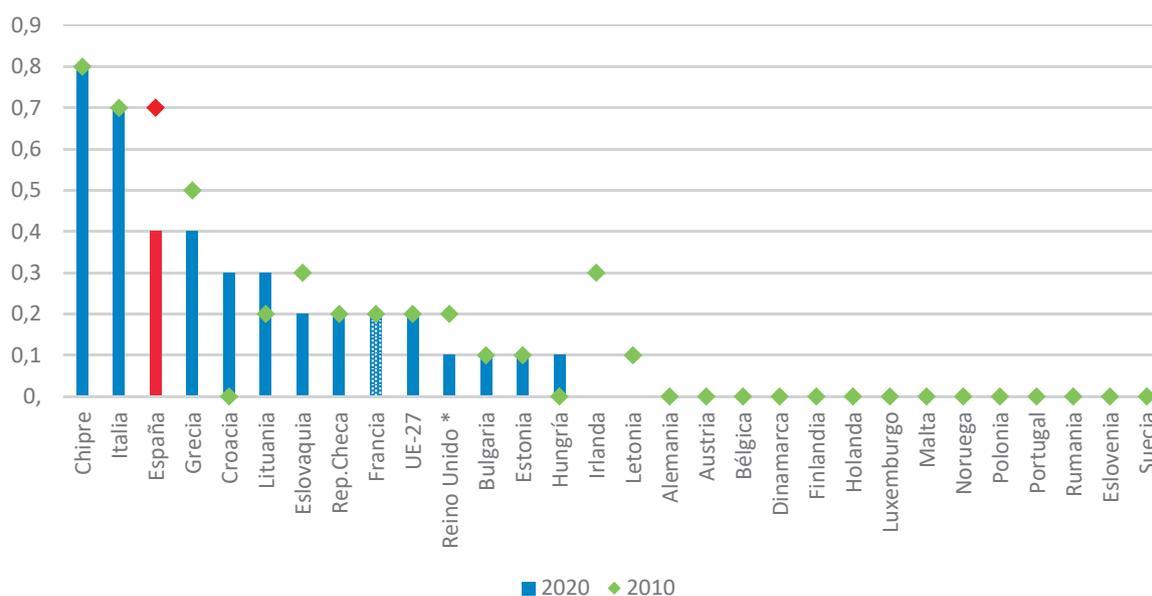
- En Dinamarca⁴³, Finlandia, Italia, Noruega, Suecia y EEUU las indemnizaciones por despido no están reguladas por ley. En Dinamarca existe una indemnización por despido de cuantía reducida para trabajadores cualificados con una elevada antigüedad, de 1 mes de salario a partir de los 12 años de antigüedad y de 3 meses de salario cuando superan los 17 años de antigüedad en la empresa.
- España presenta los costes medios del despido más elevados cuando los trabajadores acumulan una antigüedad superior a 5 años y, únicamente, Australia supera el coste medio del despido para los trabajadores con un año de antigüedad. De todos los países de la UE, España es el país con mayores indemnizaciones para los trabajadores que acumulan una antigüedad de 10 años en la empresa.
- En general, la dispersión de los costes del despido según la antigüedad de los trabajadores es superior en aquellos países que ofrecen una mayor protección frente al despido (España, Alemania, Irlanda, Portugal, Países Bajos), mientras que es más reducida en los países con menores costes del despido. En España se explica porque los costes del despido se regulan de manera proporcional fijando el coste del despido en semanas por año trabajado, con límites máximos. En Irlanda, Canadá y Reino Unido, para tener derecho a indemnización se fijan límites superiores al año trabajado.
- En algunos países la evolución de la indemnización no es lineal como, por ejemplo, en Australia, donde las indemnizaciones son inicialmente elevadas pero se reducen con la antigüedad.

Estos resultados coinciden con los recogidos en el informe de la OCDE (2021), que destaca que España es el quinto país con los costes del despido más elevados de la OCDE para los trabajadores que acumulan una antigüedad de 4 años en la empresa, y el tercer país cuando la antigüedad es de 20 años.

⁴³ Dinamarca solo refleja valores superiores a 0 en el gráfico 4.5 debido a la distinta metodología de las fuentes consideradas. Mientras que el Banco Mundial considera una antigüedad máxima de 10 años, los datos de la OIT consideran un tramo de antigüedad de 20 años, por lo que se recogen las indemnizaciones por despido correspondientes a trabajadores de cierta cualificación (3 meses para una antigüedad de 17 años o más).

El gráfico 4.6 recoge los costes de despido como porcentaje del PIB en los países de la UE-27, en el Reino Unido y en Noruega. El concepto de despido de la base de datos de Eurostat incluye las cuantías satisfechas a los empleados que fueron despedidos por causas ajenas a ellos por una empresa que cesa o recorta su actividad. España es el tercer país europeo con mayores costes de despido, en términos del PIB, únicamente por detrás de Chipre e Italia. En 2020, el coste del despido en España se situó en el 0,4% del PIB, aproximadamente el doble que la media de la UE-27 (0,2%).

Gráfico 4.6
Costes del despido en %PIB de los países europeos, 2020 y 2010

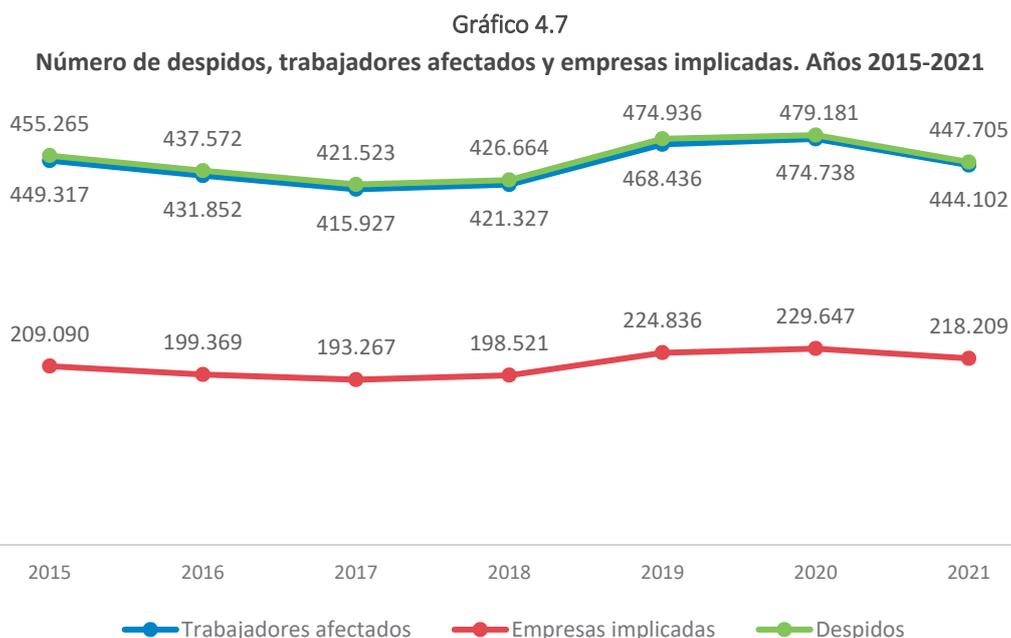


Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

* Datos de Reino Unido corresponden al año 2018.

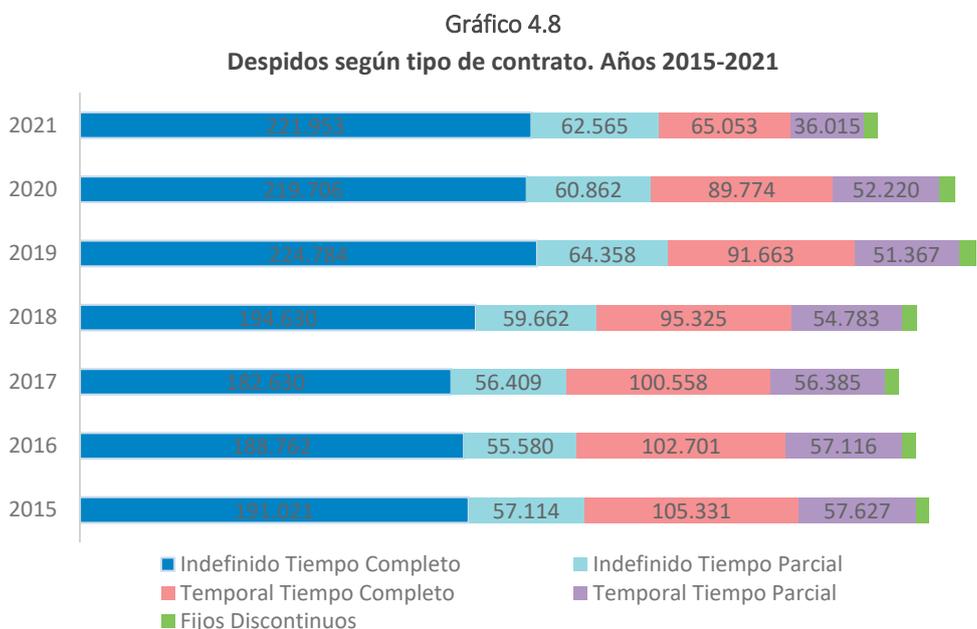
El Ministerio de Trabajo y Economía Social (MITES) detalla los costes del despido en España y su evolución durante el periodo 2015-2021⁴⁴. Los microdatos proceden de las indemnizaciones por despido, calificadas como exentas en el modelo 190 de la declaración informativa resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta de la AEAT, y de los pagos directos del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA). En esta estadística el despido se considera como la extinción de un contrato laboral teniendo en cuenta las siguientes circunstancias: despido disciplinario, despido por causas objetivas legalmente procedentes, tanto de la empresa como del trabajador, y despido colectivo fundado en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción. En España, en 2021, el número de despidos afectó a 447.705 trabajadores y a 218.209 empresas (gráfico 4.7), y alcanzó su máximo en 2020, con un total de 479.181 despidos.

⁴⁴ Esta estadística comenzó a realizarse en 2015.



Fuente: MITES. Estadística de despidos y su coste. Informe 2021.

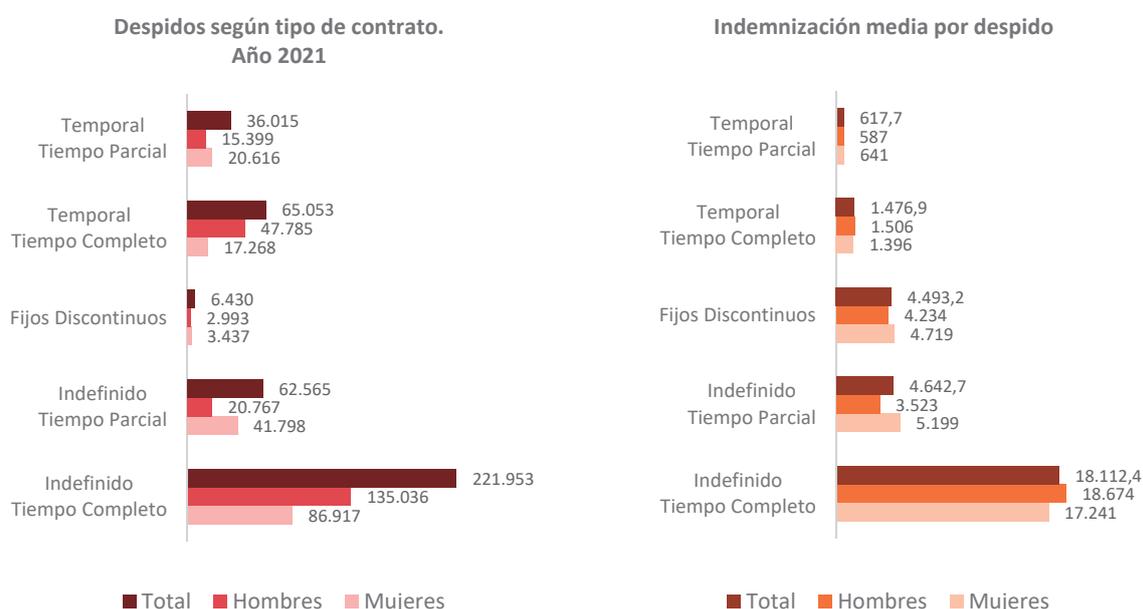
El gráfico 4.8 desglosa los despidos por tipo de contrato, mostrando que, en 2019 y 2020, el mayor volumen de despidos se produjo en los contratos fijos. En 2021, los despidos de trabajadores con contratos fijos aumentaron respecto a 2020, y se redujeron de forma significativa los despidos de trabajadores con contrato temporal.



Fuente: MITES. Estadística de despidos y su coste. Informe 2021.

El gráfico 4.9 recoge los despidos por tipo de contrato en función del género de los trabajadores, así como el importe medio de la indemnización, en 2021. Como es lógico, el importe medio de la indemnización fue notablemente superior en los contratos indefinidos que en los contratos temporales. La mayor cuantía de las indemnizaciones medias corresponde a los contratos indefinidos a tiempo completo, debido a que la legislación fija mayores cuantías de indemnización para estos contratos y a la mayor antigüedad acumulada por los trabajadores en esta tipología de contratos. En los contratos a tiempo completo el número de despidos es superior en el colectivo masculino que en el femenino; sin embargo, en los contratos a tiempo parcial sucede lo contrario.

Gráfico 4.9
Despidos e indemnización media por tipo de contrato. Año 2021

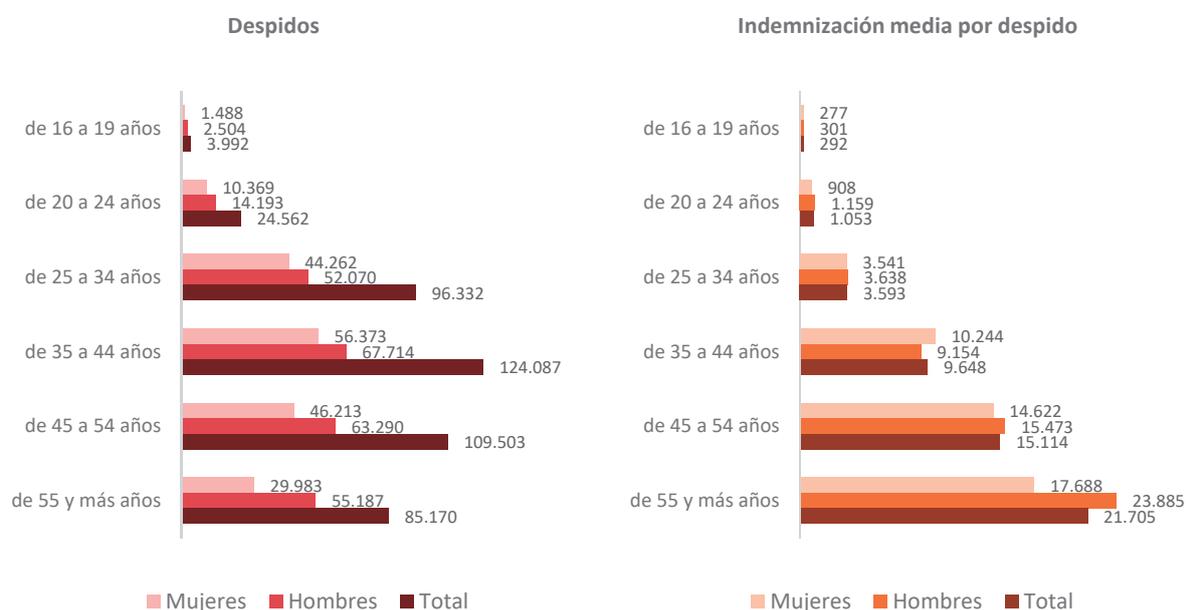


Fuente: MITES. Estadística de despidos y su coste. Informe 2021.

El gráfico 4.10 recoge los despidos y el importe medio de las indemnizaciones por género y grupos de edad en 2021. En ese año, se produjo un mayor número de despidos en el colectivo de trabajadores de género masculino que en el femenino. La cuantía media de la indemnización por trabajador fue superior para los trabajadores varones (12.238 €) que para las mujeres (10.327 €). Esta diferencia obedece fundamentalmente a las diferencias en la indemnización media de trabajadores de 55 o más años, ya que las cuantías de la indemnización no difieren sustancialmente entre hombres y mujeres cuando los trabajadores tienen edades inferiores a 55 años. El importe de la indemnización es creciente con la edad de los trabajadores debido a que es más probable que hayan acumulado una mayor antigüedad en la empresa.

Gráfico 4.10

Despidos e indemnización media por grupos de edad. Año 2021



Fuente: MITES. Estadística de despidos y su coste. Informe 2021.

3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL

De los once países analizados, solo Dinamarca, Francia, Irlanda, Portugal y Reino Unido contemplan una exención parcial de las cantidades percibidas en concepto de indemnización por despido que sea equiparable a nuestra exención recogida en el artículo 7.e) de la LIRPF. Aunque alguno de los países indicados no fija una cantidad máxima objeto de exención, como Irlanda, donde la exención será la mayor de tres cantidades, solo el importe establecido por Francia (246.816 €, salvo cantidad superior fijada por ley o convenio colectivo) supera el límite máximo recogido en nuestra normativa, quedándose muy por debajo los límites recogidos en las normativas de otros Estados (en Dinamarca, 1.075,19 €, y en el Reino Unido, 35.248,50 €). Además, en Francia las indemnizaciones están exentas en su totalidad en los supuestos de despido colectivo por causas económicas.

En Alemania, Finlandia, Italia y Suecia no existe la exención de la indemnización por despido, pero sí regulan la aplicación de una tributación separada con el objeto de reducir el incremento de la carga tributaria en el año en el que se percibe ese ingreso debido a la progresividad del impuesto. Solo Francia combina la exención parcial de la indemnización por despido con la aplicación de una tributación separada de estas rentas.

Finalmente, cabe destacar que Portugal excluye expresamente de la exención parcial a las indemnizaciones por despido recibidas por los miembros de los consejos de administración, gestores o gerentes de empresas y los representantes de los establecimientos permanentes de una entidad no residente.

En conclusión, la indemnización por despido contemplada en nuestra normativa, en comparación con la recogida en el resto de los países analizados, puede considerarse de las más generosas, solo por detrás de la francesa, cuyo importe es superior al nuestro y, además, regula una tributación separada de las rentas que superen ese importe⁴⁵.

Cuadro 4.3
Comparativa del tratamiento fiscal de la indemnización por despido por países

PAISES	EXENCIÓN	TRIBUTACIÓN SEPARADA
ALEMANIA	No	Sí
DINAMARCA	Exención parcial (1.075,19 €)	No
FINLANDIA	No	Sí
FRANCIA	Exención parcial (la mayor de tres cantidades, límite máximo de 246.816 €, salvo cantidad superior fijada por ley o convenio colectivo)	Sí
IRLANDA	Exención parcial (la mayor de tres cantidades)	No
ITALIA	No	Sí
PAÍSES BAJOS	No	No
PORTUGAL	Exención parcial (aproximadamente un año de trabajo). Exclusión expresa de miembros de los consejos de administración, gestores o gerentes de empresas y los representantes de los establecimientos permanentes de una entidad no residente.	No
SUECIA	No	Sí
NORUEGA	No	No
REINO UNIDO	Exención parcial (35.248,50 €)	No

4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO

4.1. Bases de datos

Se ha utilizado la información del total de los 810.310 perceptores de indemnizaciones por despido incluidos en el modelo 190 del IRPF que recibieron una indemnización por despido en 2014⁴⁶. Se cuenta con la siguiente información longitudinal de dichos declarantes durante el periodo 2013-2020:

⁴⁵ Holzmann *et al.* (2011) analizan 50 países y concluyen que en la mitad las indemnizaciones por despido están gravadas sin la posibilidad de acogerse a beneficio fiscal alguno. De los países analizados, en los 18 que pertenecen a la OCDE las indemnizaciones por despido son rentas sujetas, el 44% sin permitir exenciones y el 56% restante permitiendo exenciones parciales.

⁴⁶ El motivo de selección del año 2014 para la realización del análisis es poder disponer de suficientes periodos de tiempo posteriores al suceso de despido (años 2015 a 2019) que permitan observar los impactos a corto, medio y largo plazo, mientras que la información del año previo, 2013, se utilizara para la técnica de emparejamiento de la evaluación de impacto.

- Identificador anonimizado del perceptor.
- Identificador anonimizado del retenedor.
- Año del ejercicio fiscal.
- Clave de las percepciones.
- Subclave de las percepciones.
- Sexo.
- Año de nacimiento.
- Percepción dineraria íntegra.
- Código del epígrafe IAE de la empresa.
- Código de la provincia de residencia del perceptor.
- Tipo de NIF del retenedor.

4.2. Análisis descriptivo de la información

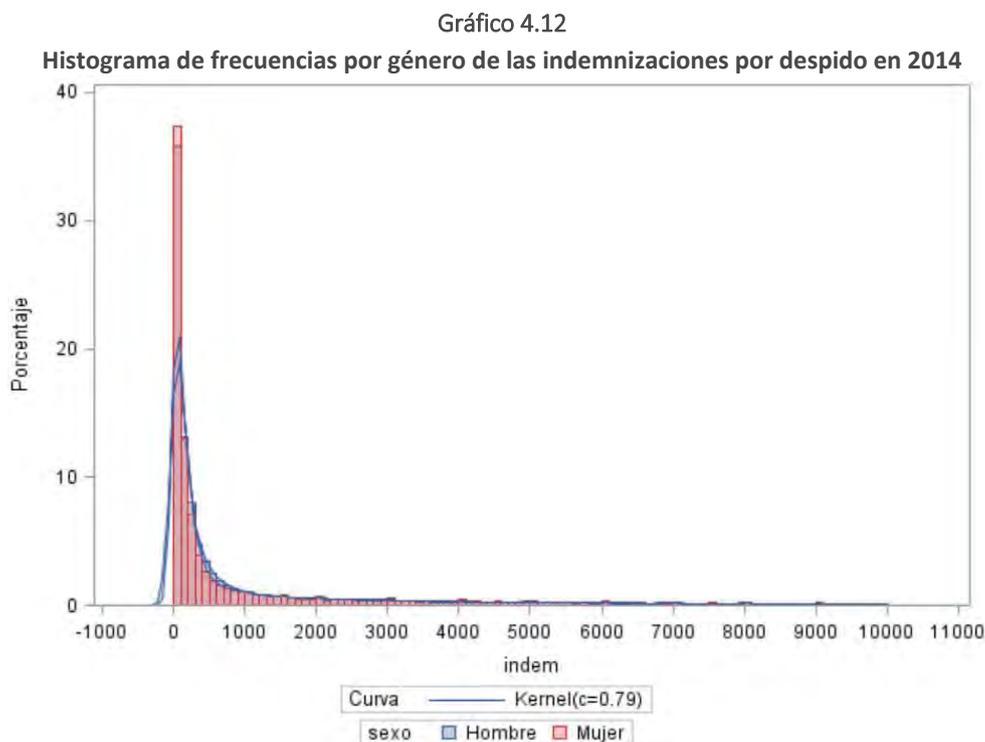
El análisis descriptivo muestra que, en 2014, el promedio de la indemnización recibida por los perceptores de la indemnización ascendió a 3.767 € anuales, con un valor mediano de 171 €, y los puntos de corte del primer y tercer cuartil se situaron en 49 € y 536 €, respectivamente. El gráfico 4.11 refleja la distribución de las indemnizaciones exentas por despido. Como se puede observar, esta variable presentó una distribución asimétrica en 2014, con un elevado número de valores concentrados en la parte baja de la distribución y una cola que se extendió hacia la derecha, con indemnizaciones muy elevadas para muy pocos individuos.

Gráfico 4.11

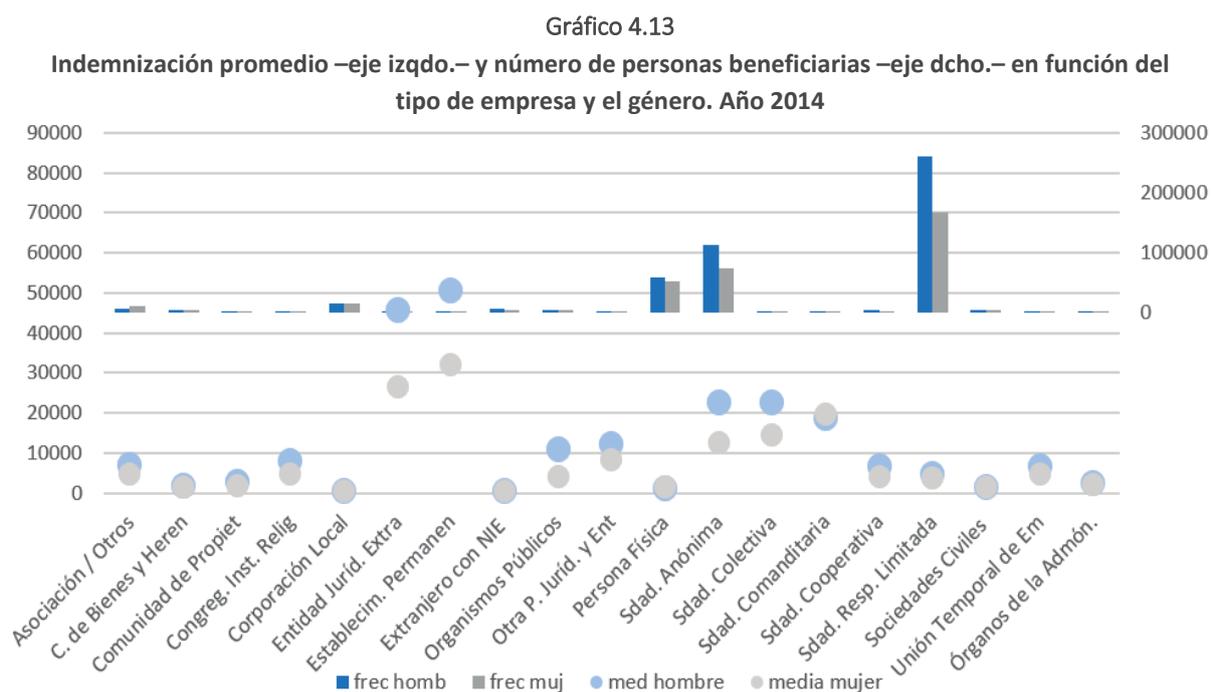
Histograma de frecuencias de la variable indemnizaciones por despido en 2014



El gráfico 4.12 muestra el histograma de frecuencias de la cuantía de la indemnización por despido, diferenciando en función del género de los perceptores. La indemnización media por despido percibida por el género masculino fue de 4.809 € y, la mediana, de 215 €. Las medidas estadísticas de posición del género femenino fueron aproximadamente la mitad de las del género masculino, situándose en 2.231 € y 128 €, respectivamente.



En el gráfico 4.13 se recoge la indemnización por despido, según el género del perceptor y la forma jurídica de las entidades donde desempeñaban sus puestos de trabajo los individuos que fueron despedidos en 2014. El número de personas beneficiarias se representa en las barras verticales y su eje de referencia es el de la derecha del gráfico. También se representa, mediante círculos, la cuantía promedio de la indemnización, cuyo eje de referencia es el situado a la izquierda del gráfico. Como se puede observar, la mayoría de los despidos se produjeron en las sociedades de responsabilidad limitada y en las sociedades anónimas. Estas dos formas jurídicas acumularon el 53 % y el 23 % del total de trabajadores despedidos, respectivamente, mientras que en las trabajadoras estos porcentajes ascendieron al 48 % y al 21 %, respectivamente.

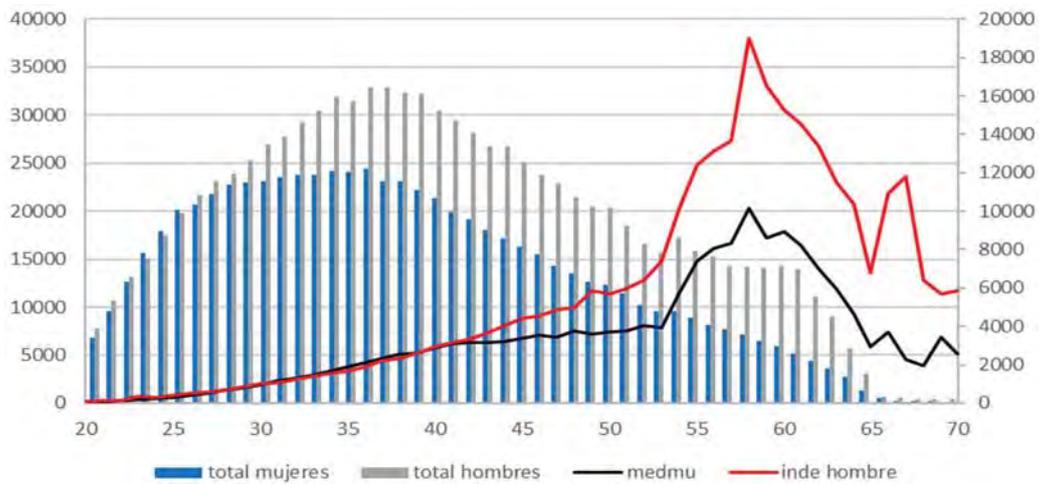


Cuando se analiza el importe de las indemnizaciones teniendo en cuenta el género de los trabajadores se observa que las indemnizaciones más elevadas se produjeron en las entidades jurídicas extranjeras y en los establecimientos permanentes, con valores cercanos a 45.000 € y 50.000 €, respectivamente, en los despidos de trabajadores. Para las trabajadoras despedidas las cifras se situaron en una media de alrededor de 26.000 €, para las entidades jurídicas extranjeras, y en un valor próximo a 32.000 € en los establecimientos permanentes. En las sociedades limitadas la indemnización promedio se situó en 4.800 € para los trabajadores, mientras que cuando se trató de una mujer dicha cifra fue de 3.600 €.

A continuación, el gráfico 4.14 presenta la indemnización promedio y el número de perceptores, según la edad y el género de los trabajadores despedidos en 2014. Como se puede observar, para edades superiores a 26 años el número de varones que recibieron una indemnización por despido fue superior que el de las trabajadoras. Hasta edades cercanas a los 65 años el histograma de frecuencias muestra una mayor altura de las barras grises, que son las que representan los despidos en los que el trabajador despedido era un hombre, en comparación con las barras de color azul, que reflejan los despidos de género femenino. En relación con el promedio de la cuantía de la indemnización, hasta la edad de 43 años las indemnizaciones son prácticamente idénticas, con independencia del género del trabajador despedido; sin embargo, a partir de dicha edad las cuantías percibidas por los varones alcanzaron cifras muy superiores a las recibidas por mujeres, especialmente a partir de los 52 años.

Gráfico 4.14

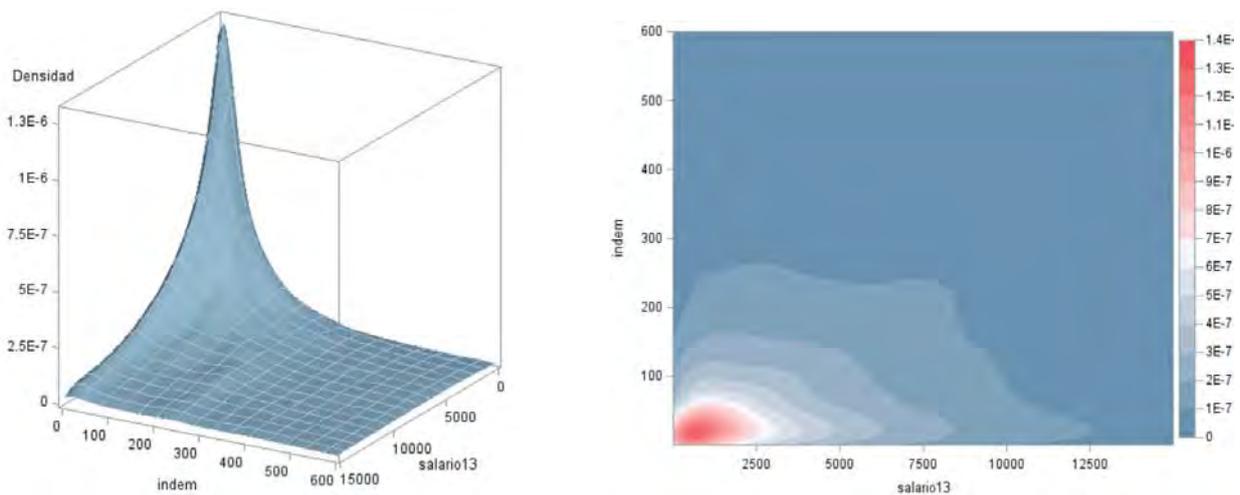
Indemnización promedio y número de personas beneficiarias en función de la edad y el género. Año 2014



Por último, el gráfico 4.15 muestra la función de densidad bidimensional y la función de superficie del importe de la indemnización en 2014 y del salario que recibieron los individuos en el ejercicio anterior al de la fecha del despido (2013). Aunque no se detecta una clara correlación entre ambas variables, se puede apreciar que, tanto las indemnizaciones de 2014 como los ingresos salariales del ejercicio 2013, se concentraron en niveles muy bajos. En 2014 la indemnización más frecuente fue inferior a los 100 € anuales y los ingresos salariales más frecuentes en 2013 no superaron los 5.000 €.

Gráfico 4.15

Densidad bidimensional (izquierda) y superficie (derecha) de las variables cuantía de la indemnización ("indem") e ingresos atribuibles al salario del año anterior ("salario13"). Año 2014



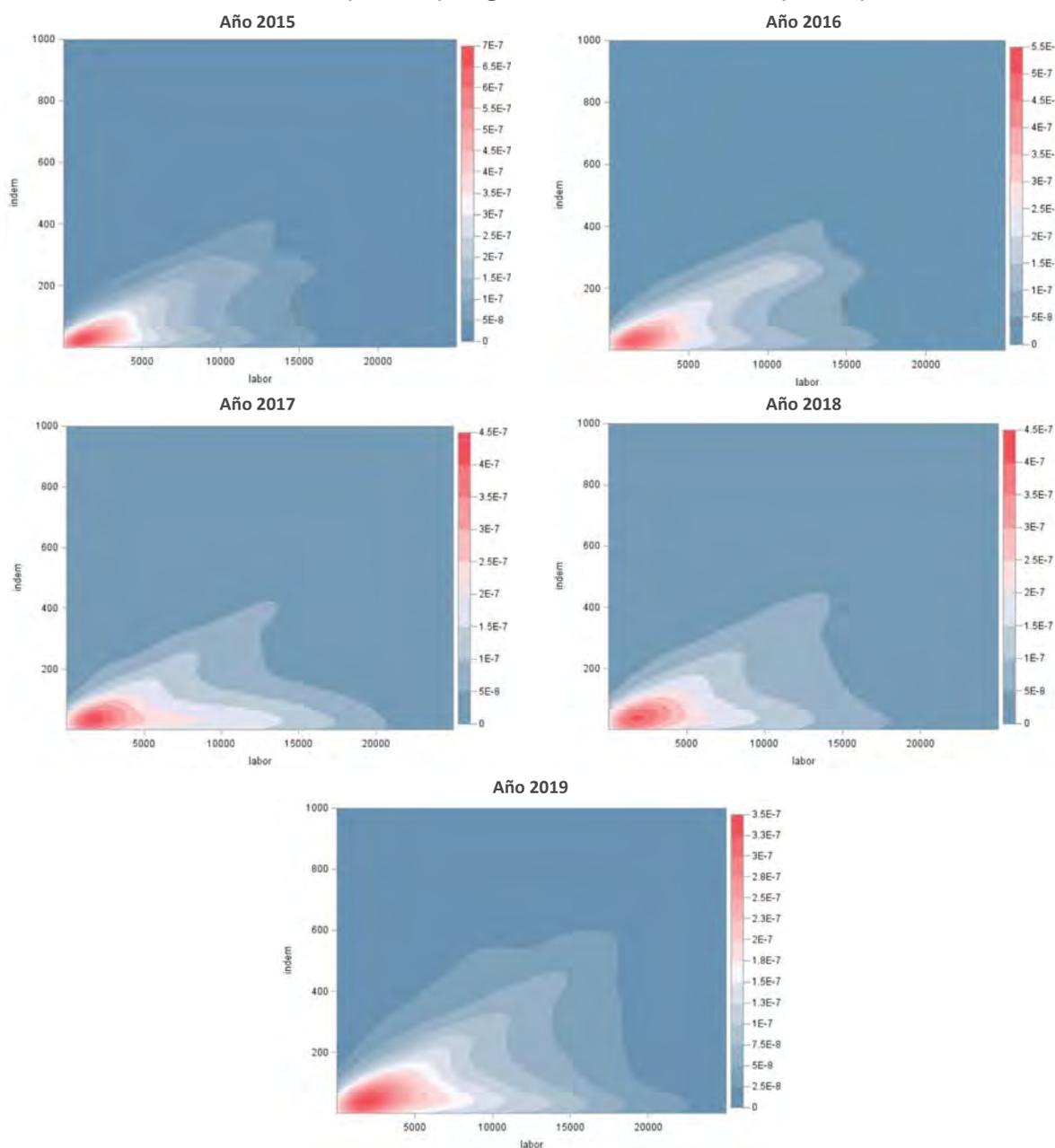
5. EVALUACIÓN

En esta sección se analiza el efecto de la indemnización por despido en la incorporación futura al mercado laboral, ya sea como trabajador por cuenta ajena o como trabajador por cuenta propia. Se analiza si la magnitud de la indemnización y su tratamiento fiscal desincentiva la reincorporación al mercado

laboral de los beneficiarios. Para el análisis se analiza la trayectoria laboral, durante el periodo 2015-2019, de los individuos que recibieron una indemnización por despido en 2014.

El gráfico 4.16 muestra la relación entre la cuantía de la indemnización y el total de retribuciones que declararon los beneficiarios, bien como rendimientos del trabajo personal o como rendimientos de actividades económicas, en cada uno de los años posteriores a 2014. Como se puede observar, en los diferentes gráficos se aprecia una correlación negativa entre ambas variables. No obstante, en 2015 y 2016 la relación no parece estar tan claramente definida como en el resto de los años considerados. A partir de 2017, se observa que los ingresos declarados procedentes del trabajo por cuenta propia o por cuenta ajena fueron menores a medida que la indemnización fue más alta.

Gráfico 4.16
Densidad bidimensional (izquierda) y superficie (derecha) de las variables cuantía de la indemnización (“indem”) e ingresos en el mercado laboral (“labor”)



Se genera una variable dicotómica $Cotiza_{it}$, que indica si el individuo obtiene ingresos derivados de una relación laboral o por cuenta propia en el año t :

$$Cotiza_{it} = \begin{cases} 1 & \text{si } RetrCA_{it} > 0 \text{ o si } RetrCI_{it} > 0 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (1)$$

Donde las variables $RetrCA_{it}$ y $RetrCI_{it}$ son las retribuciones dinerarias y en especie, respectivamente, declaradas por los individuos que fueron despedidos en 2014, bien como rendimientos de trabajo personal o como rendimientos de actividades económicas.

5.1. Método de estimación: *Generalized Propensity Score*

La variable de tratamiento es continua, por lo que para realizar la evaluación de impacto es necesario establecer diferentes niveles en la cuantía de la indemnización. Para analizar la probabilidad de reincorporación al mercado laboral se agrupa a los individuos que fueron despedidos en 2014, y que obtienen rendimientos en los ejercicios siguientes, en función de la cuantía de la indemnización recibida. Se genera la variable discreta ($grupo_{it}$) que toma tres niveles en función de la cuantía de la indemnización ($Indem_{it}$):

$$grupo_{it} = \begin{cases} 1 & \text{si } Indem_{it} < 150 \\ 2 & \text{si } 150 \leq Indem_{it} < 2.500 \\ 3 & \text{si } 2.500 \leq Indem_{it} \end{cases} \quad (2)$$

La cuantía de la indemnización recibida se agrupa en 3 intervalos, lo que sin duda supone una pérdida de información para el análisis. Para solventar este inconveniente se propone la utilización del estimador Generalized Propensity Score (GPS), desarrollado por Hirano e Imbens (2004) para analizar el efecto de recibir un determinado importe de un premio de la lotería en los ingresos laborales futuros. Bia y Mattei (2007) también lo utilizaron para estudiar la influencia de la cuantía de las ayudas públicas que reciben las empresas en la contratación de trabajadores.

El enfoque GPS asume que la probabilidad de recibir una indemnización por despido sigue una determinada distribución, dada por:

$$g(D_i|X_i) \sim f(h(\gamma, X_i)\sigma^2) \quad (3)$$

Donde $g(D_i|X_i)$ es una función de transformación de la variable de tratamiento (censura, identidad, logarítmica, etc.); “ f ” es la función de densidad de la variable; $h(\gamma, X_i)$ es una función de variables que recogen las características observadas de los individuos (X_i) como la edad, el sexo, etc.; y γ y σ^2 son los parámetros a estimar. Cuando se estima la función $E\{\bar{Y}(d)\}$ se obtiene el GPS, que se denomina $\hat{r}(d, X_i)$, y que permite cuantificar el efecto de recibir un euro adicional de indemnización por despido o cese del trabajador en los rendimientos del trabajo o en los rendimientos de actividades económicas futuros de los individuos.

En primer lugar, se estima por el método de la máxima verosimilitud la distribución del tratamiento condicionada por las variables observadas X , ($g(D_i)|X_i$), bajo el supuesto de que el tratamiento (o su transformación) se distribuye siguiendo una distribución gamma, de acuerdo con el gráfico de su histograma:

Cuadro 4.4
Estimación de los parámetros de la ecuación (3)

T	Coefficiente	std. err.	Z	P>z
Hombre	-0.348	0.048	-7.240	0.000
Edad	-0.026	0.006	-4.680	0.000
Edad2	0.001	0.000	16.960	0.000
Edad3	0.000	0.000	-17.570	0.000
Home*Edad	0.018	0.001	16.930	0.000
Andalucía	-0.373	0.207	-1.800	0.071
Aragón	0.066	0.212	0.310	0.756
Asturias	0.166	0.212	0.780	0.434
Baleares	0.250	0.213	1.170	0.241
Canarias	0.084	0.210	0.400	0.689
Cantabria	0.041	0.217	0.190	0.849
Castilla y León	0.629	0.210	3.000	0.003
Castilla-La Mancha	-0.066	0.209	-0.310	0.753
Cataluña	0.272	0.208	1.310	0.190
Valencia	-0.080	0.208	-0.380	0.702
Extremadura	-0.694	0.210	-3.310	0.001
Galicia	0.069	0.210	0.330	0.743
Madrid	0.571	0.207	2.760	0.006
Murcia	-0.488	0.212	-2.300	0.021
Navarra	-0.227	0.250	-0.910	0.365
País Vasco	-0.082	0.256	-0.320	0.750
La Rioja	-0.120	0.218	-0.550	0.582
Sodano	1.176	0.035	33.330	0.000
Sodlim	0.108	0.031	3.470	0.001
Perfisi	-0.113	0.035	-3.180	0.001
_cons	5.298	0.234	22.640	0.000

Como se puede observar en el cuadro 4.4, los parámetros asociados a las variables que capturan el género, la edad, la residencia en determinadas CCAA y determinadas formas jurídicas de la entidad que satisface la indemnización, como ser una sociedad anónima (Sodano), ser una sociedad limitada (Sodlim) o ser una persona física (Perfisi), son estadísticamente significativos para explicar la cuantía de la indemnización recibida.

En segundo lugar, se estima el GPS como:

$$\hat{R}_i = \frac{1}{\sqrt{2\pi\hat{\sigma}^2}} \exp \left[-\frac{1}{2\hat{\sigma}^2} \{g(D_i) - h(\hat{\gamma}, X_i)\} \right] \quad (4)$$

Donde γ , σ^2 son los parámetros estimados en la primera etapa.

En tercer lugar, se realiza el contraste que evalúa la hipótesis de equilibrado de muestras (*balancing test*).

En cuarto lugar, se estima la esperanza de la variable de resultado (Y_i) condicionada por los niveles de tratamiento (D_i) y por los valores del GPS (R_i). Se utiliza una función flexible de ambos argumentos mediante aproximaciones de polinomios:

$$\varphi\{E(Y_i|D_i, R_i)\} = \psi(D_i, R_i, \alpha) = \alpha_0 + \alpha_1 D_i + \alpha_2 D_i^2 + \alpha_3 R_i + \alpha_4 R_i^2 + \alpha_5 D_i R_i \quad (5)$$

De esta forma, se estima el vector de parámetros $\alpha_0, \alpha_1, \dots, \alpha_5$ de la ecuación (5).

Cuadro 4.5
Estimaciones de los parámetros de la ecuación (5)

Trabaja	Coficiente	Std. err.	Z	P>z
Indem	1.03E-05	0.000	8.770	0.000
indem_sq	-2.83E-11	0.000	-3.720	0.000
gps1	18879.680	334.370	56.460	0.000
gps1_sq	-1618026.000	32217.790	-50.220	0.000
indem_gps1	-3.902	0.101	-38.540	0.000
_cons	0.737	0.028	25.860	0.000

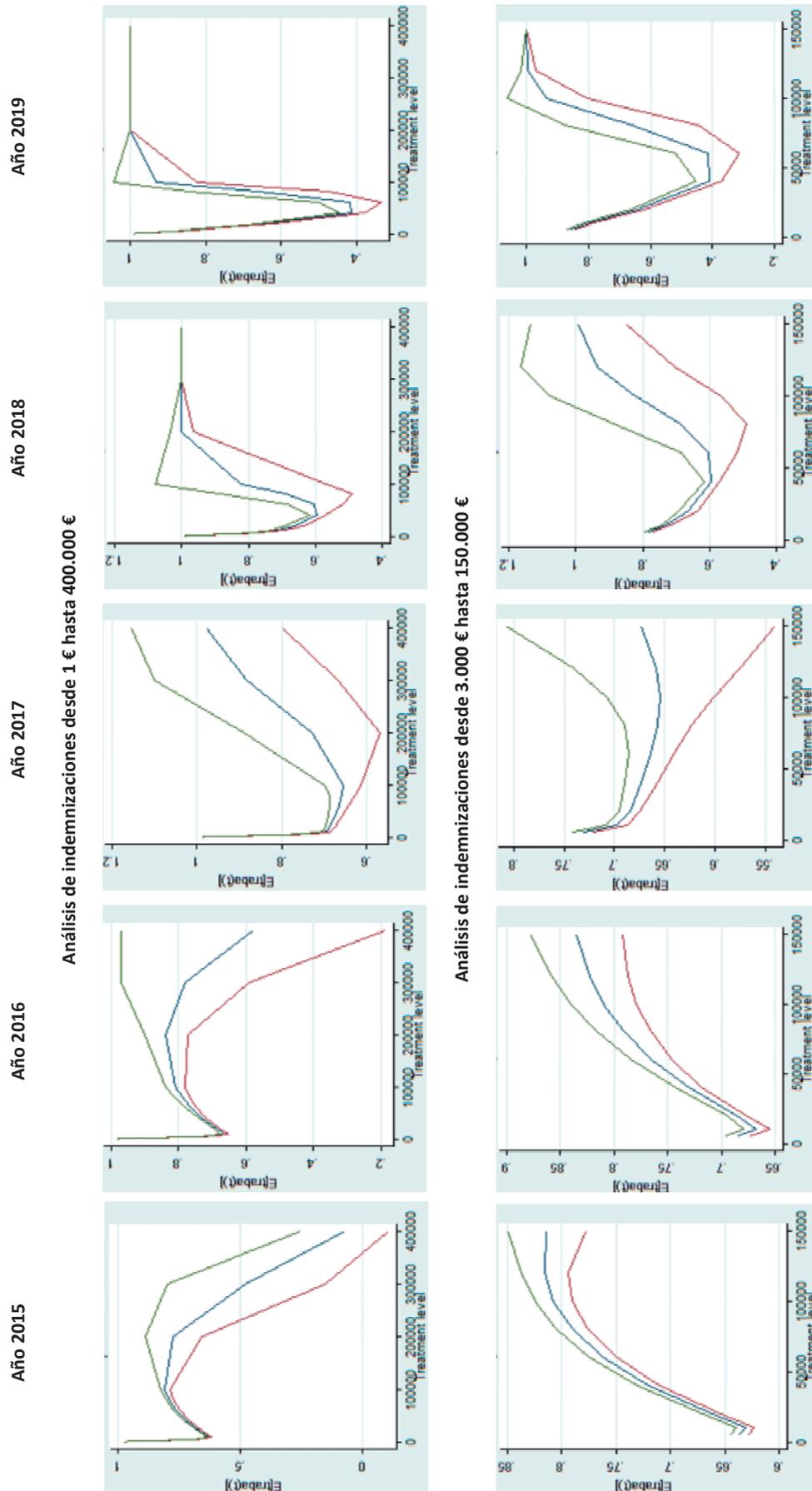
Por último, se estima la función dosis-respuesta que promedia la función de regresión estimada sobre la función de puntuación evaluada en cada nivel de tratamiento. Para la estimación de la función “dosis (T)-respuesta (Y)” completa se calcula el promedio del resultado potencial para cada nivel del tratamiento:

$$E\{\widehat{Y}(d)\} = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N \hat{\beta}\{d, \hat{r}(d, X_i)\} = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N \varphi^{-1}\{\hat{\psi}(d, \hat{r}(d, X_i), \hat{\alpha})\} \quad (6)$$

Donde $\beta(d, r) = E\{Y(d)|r(d, X) = r\} = E(Y|D = d, R = r)$.

El gráfico 4.17 muestra la probabilidad de obtener rendimientos del trabajo o de actividades económicas - $E(Y(D))$ - en los años posteriores a 2014, en función de la cuantía de la indemnización recibida. En la fila superior se presentan los resultados para todas las cuantías de indemnización por despido (desde 1 € hasta 400.000 €) y en la fila inferior se presentan los resultados para el intervalo de indemnizaciones comprendidas entre 3.000 € y 150.000 €, con objeto de facilitar la visualización y obtener una idea más clara de la evolución de la variable dependiente.

Gráfico 4.17
 $E\{\widehat{\text{Traba}}(d)\}$ e intervalos de confianza al 95% del efecto en la probabilidad de cotizar las personas beneficiarias en 2014 en los años posteriores a la percepción de la indemnización



Nota: Eje y probabilidad de trabajar, eje x cuantía de la indemnización.

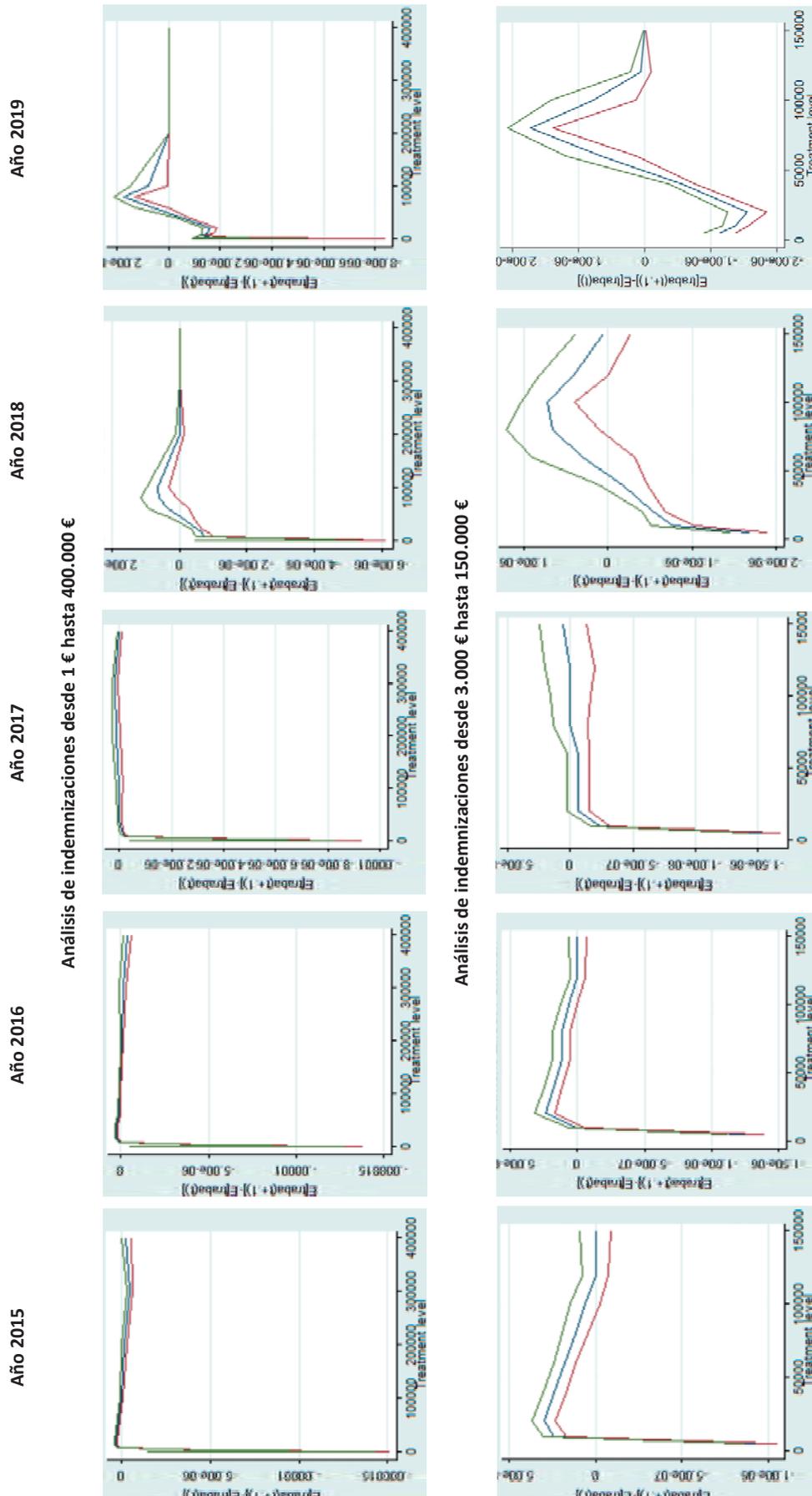
En los gráficos de la línea superior se observa que en los dos años posteriores al cobro de la indemnización los individuos que recibieron indemnizaciones inferiores a 180.000 € presentan una probabilidad de participar en el mercado de trabajo de entre el 60% y el 80%. Sin embargo, los individuos que recibieron indemnizaciones de superior cuantía presentan una probabilidad de participación en el mercado laboral notablemente inferior. Estos resultados indican que trascurridos tres años desde el cobro de la indemnización la probabilidad de participar en el mercado de trabajo es superior cuanto más alta sea la indemnización recibida, dado que los que recibieron una menor indemnización ya se incorporaron al mercado de trabajo en los dos años posteriores al cobro de la misma. Sin embargo, estas ideas deben ser confirmadas con el análisis de los efectos marginales que se ofrece a continuación.

El gráfico 4.18 muestra el efecto marginal en la probabilidad de participación en el mercado de trabajo en los años posteriores al cobro de la indemnización cuando esta aumenta en un euro, es decir: $E\{\widehat{retra}(d+1)\} - E\{\widehat{retra}(d)\}$.

Al igual que en el gráfico 4.17, en la fila superior se presentan los resultados para todo el rango de indemnizaciones por despido (desde 1 € hasta 400.000 €) y en la fila inferior se presentan los resultados para el intervalo de indemnizaciones comprendido entre 3.000 € y 150.000 €. La intensidad de respuesta ante el aumento de un euro en las indemnizaciones de menor cuantía dificulta el análisis de la dinámica de la función (fila superior del gráfico 4.18). La primera impresión es que durante los tres años posteriores al cobro de la indemnización recibir un euro adicional en niveles bajos de indemnización (inferiores a 15.000 € anuales) tuvo un efecto negativo en la participación laboral. Para valores superiores de la indemnización se observa una respuesta ligeramente positiva, dado que el valor del 0 se encuentra fuera del intervalo de confianza del 95%; no obstante, se puede considerar irrelevante dada su reducida magnitud. Cuando el importe de la indemnización supera los 80.000 € los efectos en la participación en el mercado de trabajo en los dos años posteriores no son estadísticamente significativos, por incluir el cero en el intervalo de confianza. Así mismo, cuando el importe de la indemnización recibida fue de 25.000 € los efectos en la participación en el mercado de trabajo no son significativos trascurridos tres años desde el cobro de la indemnización. En lo referente a los dos últimos años estudiados, recibir un euro adicional de indemnización, cuando la cuantía de la misma es inferior a 50.000 €, desincentivó la participación en el mercado laboral en los 4 o 5 años posteriores al cobro de la misma. Sin embargo, para indemnizaciones comprendidas entre 70.000 € y 100.000 €, el cobro de un euro adicional de indemnización aumentó la probabilidad de participar en el mercado de trabajo en 2018 y en 2019. Por último, para indemnizaciones superiores a 100.000 € recibir un euro adicional de indemnización no tuvo efectos estadísticamente significativos sobre la decisión de participar en el mercado de trabajo.

La conclusión de este análisis es que parece que en el corto plazo, en los dos o tres años posteriores al cobro de la indemnización, el aumento de la indemnización supuso un claro desincentivo a la participación en el mercado de trabajo, mientras que a partir del cuarto año el efecto no parece estar tan claro.

Gráfico 4.18
 $E\{\widehat{\text{Traba}}(d)\}$ de las personas beneficiarias en 2014 durante los años posteriores a la percepción de la indemnización



Nota: Eje y probabilidad de trabajar, eje x cuantía de la indemnización.

6. CONCLUSIONES

El objetivo de la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador es proteger al trabajador, evitando un coste fiscal que agravaría su situación de vulnerabilidad económica ante la pérdida del salario. El número de beneficiarios creció hasta 2009, mientras que a partir de entonces fue cayendo gradualmente, con la salvedad de unos leves repuntes en 2020 y 2022. El importe del presupuesto de este beneficio fiscal muestra una tendencia alcista, con algunas fluctuaciones, hasta el año 2010, decrecimientos durante el cuatrienio 2016-2019 y ciertas oscilaciones en los siguientes años. En 2022 el número de beneficiarios ascendió a 737.775 y el coste del beneficio fiscal a 612 millones de €.

De todos los países analizados, España es el país que regula de manera más favorable para el trabajador las condiciones del despido. La OCDE sitúa a España en el quinto país con los costes de despido más elevados para los trabajadores que acumulan una antigüedad de 4 años, y en el tercer país para los trabajadores con una antigüedad de 20 años. En 2020, España tuvo los costes de despido, como porcentaje del PIB, más elevados de Europa, solo por detrás de Chipre e Italia.

De los once países analizados, únicamente Dinamarca, Francia, Irlanda, Portugal y Reino Unido contemplan una exención parcial de las cantidades recibidas en concepto de indemnización por despido, equiparable a la exención regulada en España. Alemania, Francia, Finlandia, Italia y Suecia aplican una tributación separada a esta fuente de renta, con objeto de reducir el incremento de la carga impositiva en el año que se percibe la indemnización por despido. Únicamente Francia combina la exención parcial con la aplicación de una tributación separada para la renta no exenta de la indemnización por despido. En definitiva, en comparación con el resto de los países analizados, la indemnización por despido regulada en nuestra normativa puede considerarse generosa, solo por detrás de la legislación francesa, que determina un importe superior exento y regula una tributación separada de las rentas que superen el mismo.

El análisis descriptivo muestra que, en el año 2014, 810.310 preceptores de la indemnización por despido recibieron una indemnización media de 3.767 € anuales, aunque la distribución de ingresos tiene una forma asimétrica muy concentrada en valores bajos de indemnización. La indemnización media recibida por los trabajadores duplica la del colectivo de trabajadoras, creciendo el diferencial hasta la edad de 60 años.

La evaluación de impacto determina que la probabilidad de participar en el mercado de trabajo de los individuos que reciben indemnizaciones inferiores a 180.000 € se situó entre el 60% y el 80%, en los dos años posteriores al cobro de la indemnización. Sin embargo, la probabilidad de participación en el mercado laboral fue notablemente inferior para los individuos que recibieron indemnizaciones de superior cuantía. Por lo que se refiere a las elasticidades, los resultados indican que en los dos o tres años posteriores al cobro de la indemnización el aumento en su cuantía puede suponer un cierto desincentivo a la participación en el mercado de trabajo.

Exenciones en el IRPF de las pensiones públicas por incapacidad

1. DESCRIPCIÓN

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos

Las letras f) y g) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) establecen), establecen las exenciones de determinadas pensiones por incapacidad. Concretamente, en la letra f) se exonera a una exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social, por las entidades que la sustituyan, o por las mutualidades de previsión social alternativas de los trabajadores autónomos, como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez. En el caso de las prestaciones de las mutualidades de previsión social a trabajadores autónomos, la exención tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda.

Asimismo, en la letra g) del citado artículo se establece la exención de las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquellas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

El *objetivo* de este beneficio fiscal no se recoge de forma expresa en la legislación, si bien puede considerarse que la finalidad de estas exenciones es proteger al contribuyente que se encuentra en una situación de vulnerabilidad sobrevenida que le impide realizar actividad laboral alguna, evitándole un coste que disminuiría los recursos económicos que le proporcionan esas prestaciones y pensiones que, en muchos casos, constituyen su única fuente de renta.

1.2. Evolución normativa

Ambas exenciones están vigentes desde el 1 de enero de 1992. El cuadro 5.1 recoge un resumen de los principales cambios normativos desde entonces.

Cuadro 5.1
Principales cambios normativos

Año	Modificación
Origen 1992	—
1994	<ul style="list-style-type: none"> – En las prestaciones de la Seguridad Social se cita de forma expresa las de gran invalidez. – En las pensiones del régimen de clases pasivas se exige que el grado de disminución física o psíquica sea constitutivo de una gran invalidez.
1997	En las pensiones del régimen de clases pasivas, se cambia el requisito introducido en 1994, de forma que pasa a exigirse que la lesión o enfermedad que hubiere causado la inutilidad o incapacidad permanente inhabilitase por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.
1999	Se incluyen entre las prestaciones exentas las reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas a dicho régimen especial, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social, fijando en estos casos una exención máxima equivalente al importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda.

1.3. Cuantificación

En el cuadro 5.2 se recoge la evolución del número de beneficiarios y de los importes de los beneficios fiscales derivados de estas exenciones, tanto presupuestados como reales, así como del volumen de las pensiones exentas.

Para llevar a cabo el análisis de la evolución de los beneficios fiscales que generan estas pensiones exentas es preciso tener en cuenta diversas limitaciones:

- a) Para las cifras presupuestadas, conviene separar dos períodos: 2000-2019 y 2020-2023, debido a que para el PBF 2020 se introdujo un cambio metodológico muy relevante que permite una valoración más próxima a la realidad. Hasta 2019, se partió de una microsimulación llevada a cabo en 2002 que, posteriormente, no se actualizó, de manera que el beneficio fiscal se proyectaba simplemente de acuerdo con la evolución de las pensiones exentas, lo que conducía a resultados que estaban ligados a tipos medios aparentes extremadamente bajos, inferiores al 2%. A partir de 2020, se presupuesta utilizando un tipo marginal estatal medio que es específico para los contribuyentes perceptores de determinadas pensiones exentas por incapacidad, tanto de la Seguridad Social como de Clases Pasivas, calculado con datos observados del ejercicio 2015. Por tanto, hay una ruptura en 2020 de la serie de los importes del PBF.
- b) Para determinar el número de beneficiarios y los importes de las pensiones exentas, se recurre a las estadísticas del modelo 190.
- c) Únicamente se ha realizado una estimación de los beneficios fiscales reales para el período 2016-2022, puesto que el tipo marginal estatal medio del ejercicio 2015 se considera válido para los años

posteriores, pero no así para los anteriores, debido al efecto de la reforma del IRPF que entró en vigor en 2015 y los sucesivos cambios que se produjeron a lo largo del tiempo en la tarifa estatal que se aplica sobre la base liquidable general.

No obstante, se advierte una evolución decreciente del número de contribuyentes que perciben estas pensiones exentas, mientras que los importes de los beneficios fiscales que generan no muestran una línea bien definida.

Así, si la atención se centra en las columnas de las cifras reales, el número de beneficiarios se situó en 818.144 en 2022, decreciendo el 1,5% respecto al año anterior, y el beneficio fiscal se estima en 1.177 millones de euros, con un incremento del 0,4%.

El número de beneficiarios de estas exenciones decreció sistemática y suavemente a lo largo del período analizado, salvo en 2006 en el que se produjo un pequeño aumento, de manera que pasó de 982.028 en 2004 a 818.144 en 2022, lo que se tradujo en una tasa acumulada del -16,7% por ciento y un descenso medio anual del 1%.

La magnitud de las pensiones exentas percibidas por incapacidad evolucionó de forma opuesta al número de beneficiarios, de manera que fue ascendiendo paulatinamente, pasando de un importe de 8.936 millones de euros en 2004 hasta alcanzar un valor máximo de 13.416 millones de euros en 2020, lo que supuso una tasa acumulada del 50,1% y un ritmo anual medio del 2,6%, mientras que en los dos años siguientes osciló levemente. Si se efectúa su desglose entre las pensiones de la Seguridad Social y las correspondientes a Clases Pasivas, su comportamiento no fue parejo, ya que ambas series crecieron hasta 2014, pero posteriormente los importes de las segundas decayeron mientras que los relativos a las primeras continuaron su expansión⁴⁷.

Los beneficios fiscales reales oscilaron entre 1.124 y 1.178 millones de euros en el período 2016-2022, mientras que las cantidades presupuestadas ponen de manifiesto que no hubo una tendencia bien definida a lo largo de la totalidad del período, registrándose tanto incrementos como disminuciones.

Cuadro 5.2
Número de beneficiarios e importes de los beneficios fiscales

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe del beneficio fiscal ⁽¹⁾				Pensiones exentas	
	Presupuesto		Real ⁽²⁾		Presupuesto		Real		Millones de euros	Tasa de variación (%)
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)		
2000	n.d.	—	n.d.	—	206,0	—	n.d.	—	n.d.	—
2001	n.d.	—	n.d.	—	219,7	6,7	n.d.	—	n.d.	—
2002	n.d.	—	n.d.	—	238,1	8,4	n.d.	—	n.d.	—
2003 ⁽³⁾	n.d.	—	n.d.	—	199,0	-16,4	n.d.	—	n.d.	—

⁴⁷ Para el cálculo de una pensión de incapacidad permanente véase <https://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/Trabajadores/PrestacionesPensionesTrabajadores/10960/28750/28680/28729/28738/28741>.

Revisión de beneficios fiscales 2022

Exenciones en el IRPF de las pensiones públicas por incapacidad

(Continuación.)

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe del beneficio fiscal ⁽¹⁾				Pensiones exentas	
	Presupuesto		Real ⁽²⁾		Presupuesto		Real		Millones de euros	Tasa de variación (%)
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)		
2004	n.d.	—	982.028	—	186,6	-6,3	n.d.	—	8.935,6	—
2005	n.d.	—	974.958	-0,7	195,1	4,6	n.d.	—	9.216,3	3,1
2006	990.524	—	976.330	0,1	205,1	5,1	n.d.	—	9.740,7	5,7
2007	986.136	-0,4	970.718	-0,6	223,5	9,0	n.d.	—	10.250,8	5,2
2008	992.175	0,6	967.636	-0,3	238,9	6,9	n.d.	—	10.728,4	4,7
2009	981.699	-1,1	964.474	-0,3	262,1	9,7	n.d.	—	11.515,1	7,3
2010	964.389	-1,8	959.329	-0,5	269,4	2,8	n.d.	—	11.798,4	2,5
2011	962.207	-0,2	946.178	-1,4	209,3	-22,3	n.d.	—	12.020,5	1,9
2012	948.964	-1,4	942.352	-0,4	211,7	1,1	n.d.	—	12.450,8	3,6
2013	923.790	-2,7	928.681	-1,5	244,9	15,7	n.d.	—	12.532,8	0,7
2014	913.884	-1,1	914.155	-1,6	251,0	2,5	n.d.	—	12.717,5	1,5
2015	903.813	-1,1	902.956	-1,2	246,9	-1,6	n.d.	—	12.752,9	0,3
2016 ⁽⁴⁾	901.864	-0,2	893.285	-1,1	204,9	-17,0	1.124,0	—	12.811,2	0,5
2017	879.073	-2,5	882.274	-1,2	202,5	-1,2	1.130,3	0,6	12.882,6	0,6
2018	872.000	-0,8	873.030	-1,0	203,5	0,5	1.135,9	0,5	12.946,0	0,5
2019	862.121	-1,1	861.505	-1,3	205,2	0,8	1.155,7	1,7	13.169,6	1,7
2020 ⁽⁵⁾	780.000	-9,5	850.480	-1,3	1.094,7	433,6	1.177,5	1,9	13.416,0	1,9
2021	850.000	9,0	830.529	-2,3	1.210,6	10,6	1.172,8	-0,4	13.362,1	-0,4
2022	840.000	7,7	818.144	-1,5	1.197,7	9,4	1.177,2	0,4	13.412,4	0,4
2023	795.200	-6,4	n.d.	—	1.172,4	-3,2	n.d.	—	n.d.	—

n.d.: no disponible.

⁽¹⁾ El beneficio fiscal se cuantifica con criterio de caja, de manera que el presupuesto del año n mide el impacto de la exención en la cuota líquida del impuesto devengado en el ejercicio n-1.

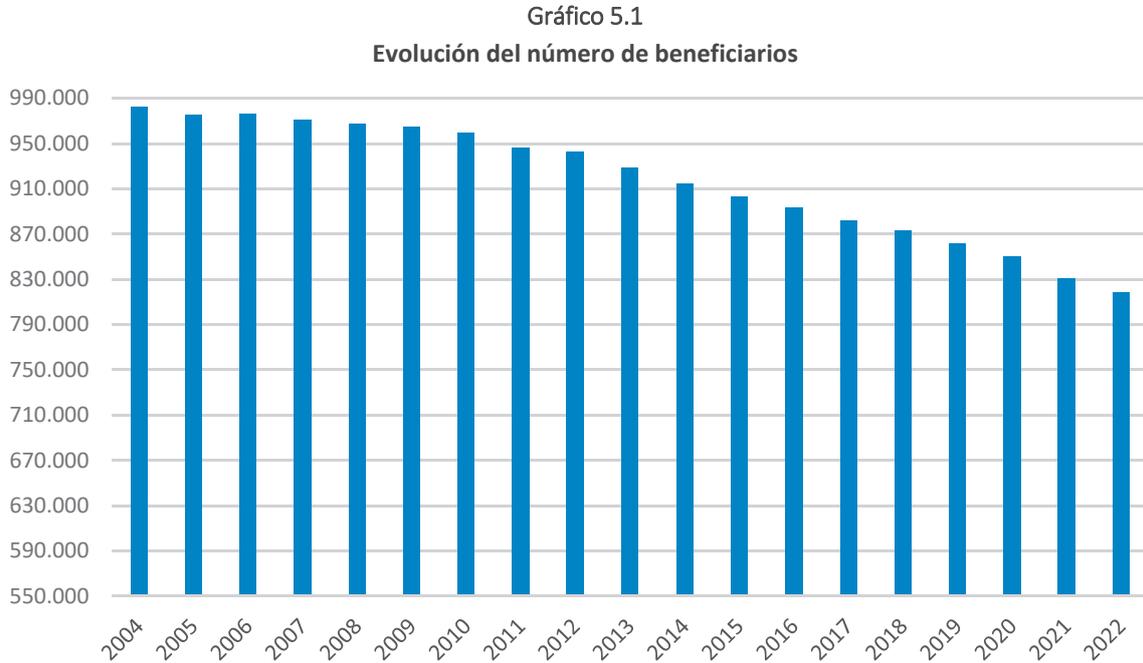
⁽²⁾ Número de perceptores de las pensiones exentas por incapacidad, según las estadísticas del modelo 190.

⁽³⁾ Hasta 2003, las cifras del PBF incluyen también los beneficios fiscales de las exenciones de las prestaciones públicas por actos de terrorismo y de las ayudas para los afectados del VIH.

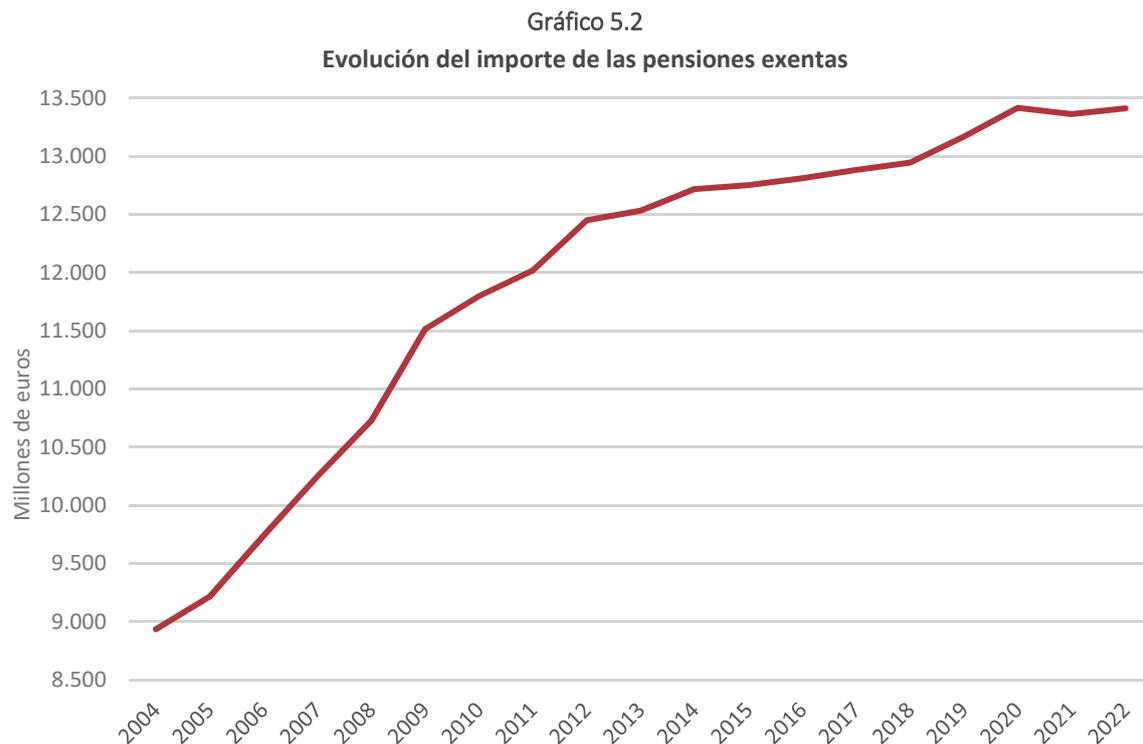
⁽⁴⁾ A partir de 2016, se estima el BFR utilizando el tipo marginal estatal medio del ejercicio 2015 correspondiente a los contribuyentes con rendimientos exentos por determinadas pensiones de incapacidad, el 8,99%. Para los años anteriores, ese tipo marginal medio no es válido, debido a las sucesivas reformas y cambios en la tarifa estatal del IRPF que se aplica sobre la base liquidable general.

⁽⁵⁾ Cambio metodológico en el PBF 2020, utilizando el tipo marginal estatal medio del ejercicio 2015 de los contribuyentes con rendimientos exentos por determinadas pensiones de incapacidad

En el gráfico 5.1 se muestra la evolución del número de beneficiarios de las exenciones, apreciándose la tendencia suavemente decreciente a lo largo del período analizado, con la única excepción de 2006, cuya pendiente negativa se acentuó a partir de 2013.



En el gráfico 5.2 se representa la evolución del importe de las pensiones exentas, mostrando la curva un aspecto opuesto al observado en el número de los beneficiarios, esto es, su perfil fue creciente, con la única excepción de 2021, y con una pendiente que fue más acusada hasta 2009.



Por último, en el gráfico 5.3 se recoge la evolución de la cuantía de la pensión exenta media por beneficiario, que tendió a crecer gradualmente y guarda similitud con el perfil mostrado por el importe de las pensiones exentas que se representa en el gráfico 5.2, si bien se aproxima más a la linealidad.

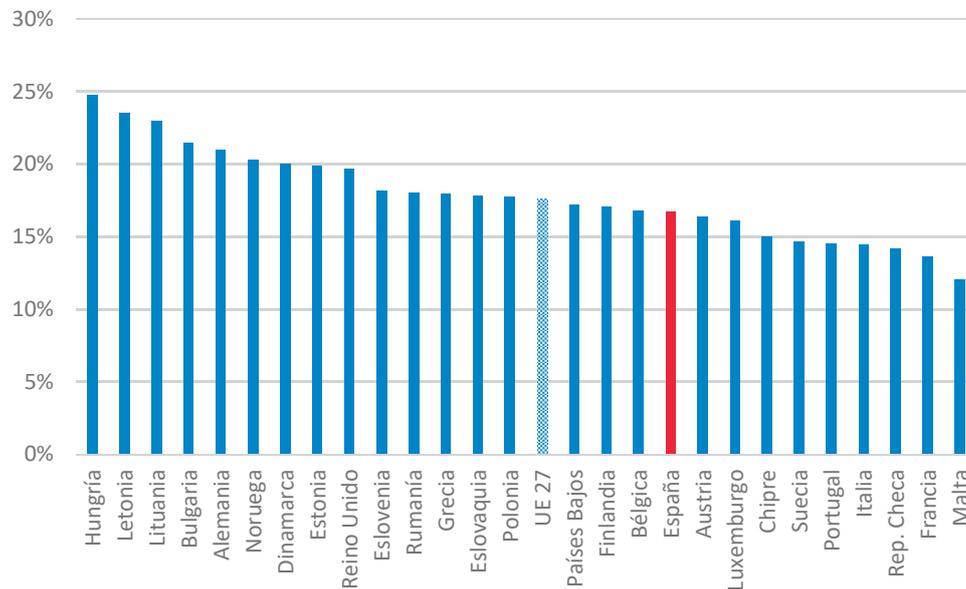


2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO

En España existen tres procedimientos administrativos relacionados con las situaciones de discapacidad y dependencia. En primer lugar, el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad (BOE de 26 de enero de 2000), regula la situación de discapacidad y considera cinco grados: nula, leve, moderada, grave y muy grave. En segundo lugar, la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE de 15 de diciembre) regula la situación de dependencia y establece tres grados: moderada (o grado I), severa (o grado II) y gran dependencia (o grado III). Por último, el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), regula el reconocimiento de la incapacidad laboral y distingue entre incapacidad permanente parcial, incapacidad permanente total, incapacidad permanente absoluta y gran invalidez. El beneficio fiscal únicamente se regula para las situaciones de incapacidad permanente absoluta y de gran invalidez.

En el gráfico 5.4 se recoge el porcentaje de personas con algún tipo de discapacidad respecto a la población de edad superior a 15 años, según la encuesta europea de salud e integración social (*European health and social integration survey, EHSIS*). En España, el 16,7% de la población mayor de 15 años presentaba algún tipo de discapacidad en 2011, un porcentaje ligeramente inferior a la media de la Unión Europea, en adelante UE (17,6%).

Gráfico 5.4
Personas con algún tipo de discapacidad, 2012.
Porcentaje de población de 15 años o más

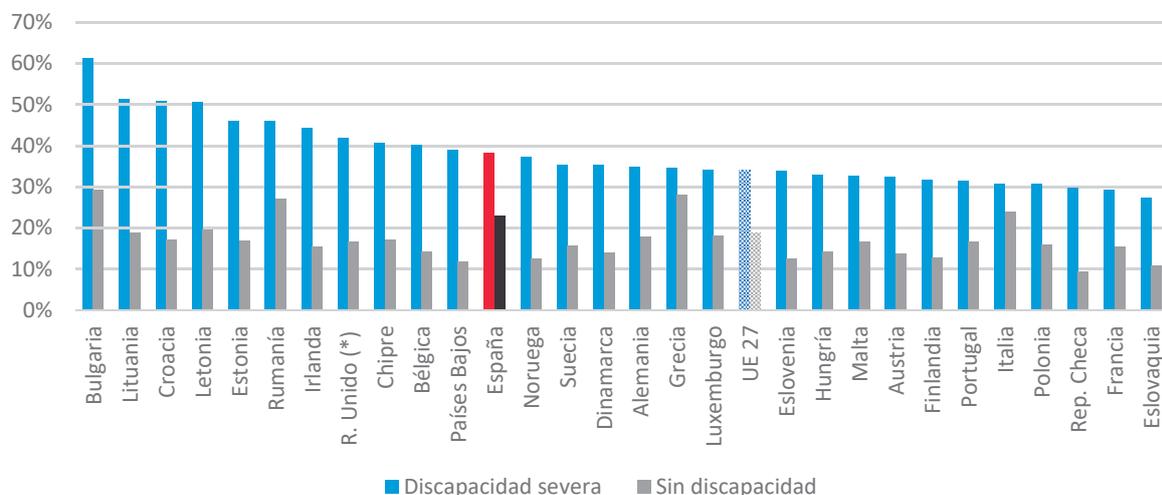


Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat (EHSIS).

(1) Datos de Irlanda no disponibles.

Las personas con discapacidad severa en España sufren un mayor riesgo de pobreza y exclusión social (38,3% de la población mayor de 16 años) que las personas que no padecen discapacidad alguna (23%), según los resultados del indicador *AROPE (At-Risk-Of Poverty and Exclusion)* referido a 2020. Este es un patrón común en Europa, si bien el riesgo de pobreza o exclusión social en España es superior a la media de la UE, como se observa en el gráfico 5.5.

Gráfico 5.5
Personas con discapacidad severa en riesgo de pobreza o exclusión social (AROPE), 2020.
Porcentaje de población de 16 años o más



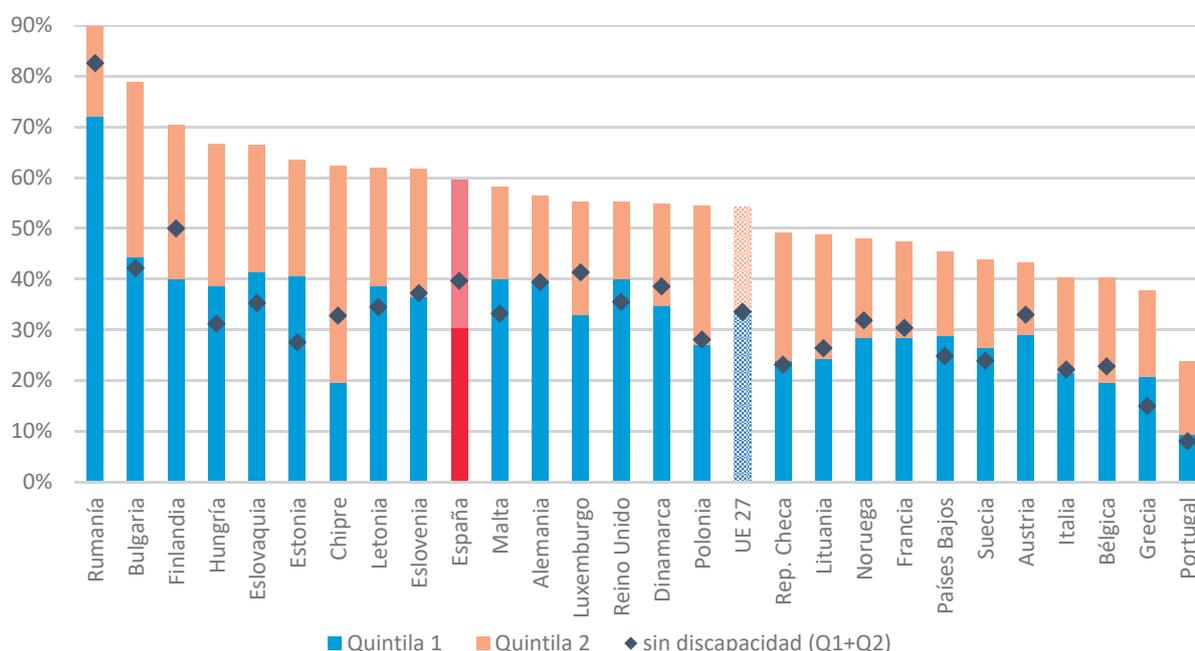
Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat (EU-SILC).

(*) Datos de 2018.

El gráfico 5.6 recoge el porcentaje de personas con discapacidad que viven en los hogares que pertenecen a los dos quintiles con menor renta disponible. No obstante, esta fuente de datos no distingue entre personas con discapacidad leve y discapacidad severa, que es la que más se aproxima al concepto de incapacidad permanente o gran invalidez. En España, el 60% de las personas con discapacidad viven en hogares que pertenecen a los dos quintiles más pobres de la distribución de la renta.

La media europea se sitúa en niveles inferiores pero cercanos a los de España. Como se puede observar, un porcentaje elevado de las personas con discapacidad forman parte de los hogares más pobres.

Gráfico 5.6
Personas con discapacidad que viven en hogares pobres, 2012.
Porcentaje de población de 15 años o más



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat (EHSIS).

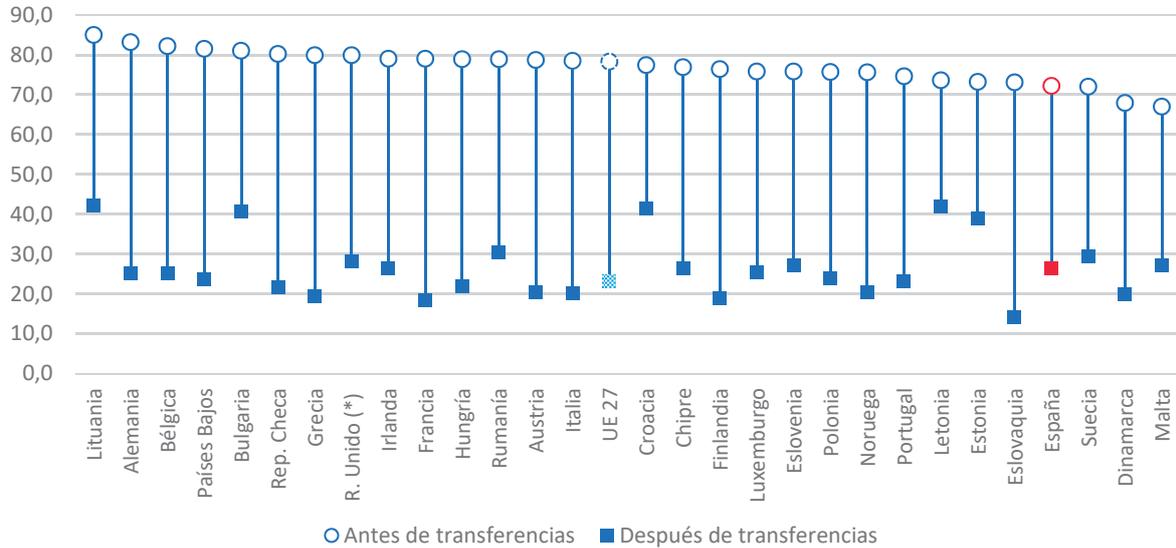
(1) Datos de Irlanda no disponibles.

Las personas con un grado de discapacidad severo presentan una fuerte dependencia de las transferencias sociales. El gráfico 5.7 compara el porcentaje de personas mayores de 16 años con un grado de discapacidad severo en riesgo de pobreza, antes y después de las transferencias sociales según datos de Eurostat. En 2020, la tasa media de pobreza en la UE-27 antes de transferencias sociales de este colectivo fue del 78,3%, mientras que después de las transferencias sociales se redujo hasta el 23,1%. España presenta una tasa de pobreza antes de transferencias sociales menor que la media de la UE-27 (72,2%⁴⁸), sin embargo, después de las transferencias sociales se sitúa por encima de la media de la UE-27 (26,3%).

⁴⁸ La tasa de pobreza antes de transferencias sociales en España durante la última década se sitúa entre el 74,5% y el 79,9%.

Gráfico 5.7

Personas con discapacidad severa en riesgo de pobreza, antes y después de transferencias sociales, 2020.
Porcentaje de población de 16 años o más



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat (EU-SILC).

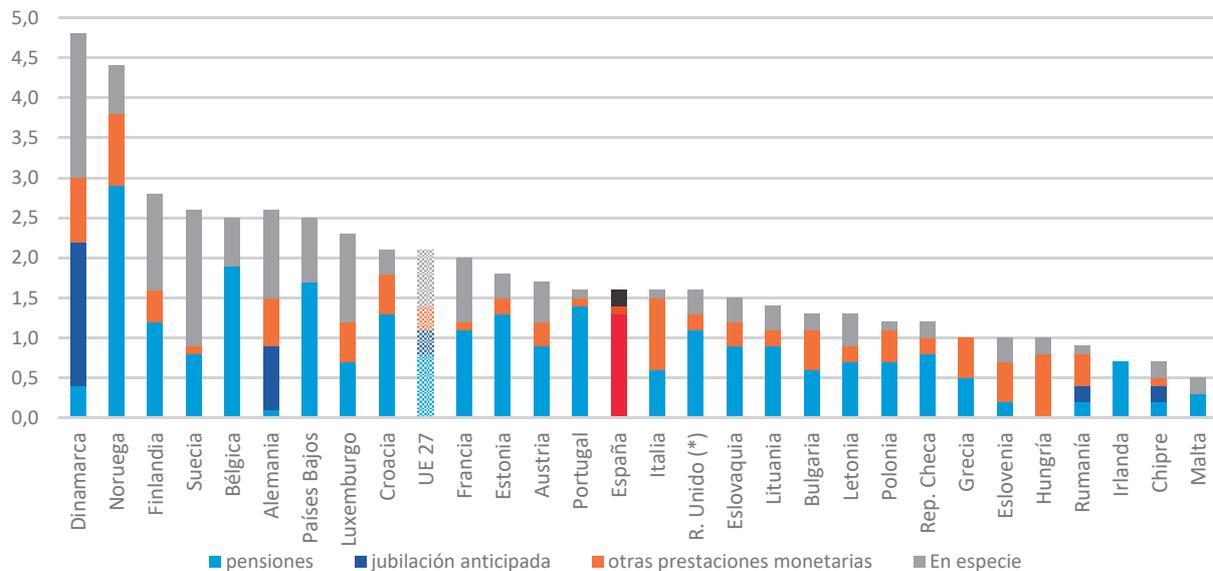
(*) Datos de 2018.

(1) Las transferencias sociales incluyen prestaciones sociales, pensiones, e indemnizaciones.

El gráfico 5.8 muestra el gasto en prestaciones para personas con discapacidad distinguiendo entre prestaciones monetarias (pensiones, jubilación anticipada, y resto) y prestaciones en especie según datos de Eurostat. En España el gasto en prestaciones sociales para personas con discapacidad es similar al de la media europea (1,6% del PIB). Un 1,4% de las mismas son prestaciones monetarias, en su mayoría pensiones.

Gráfico 5.8

Gasto en prestaciones sociales para personas con discapacidad.
Porcentaje del PIB, 2019

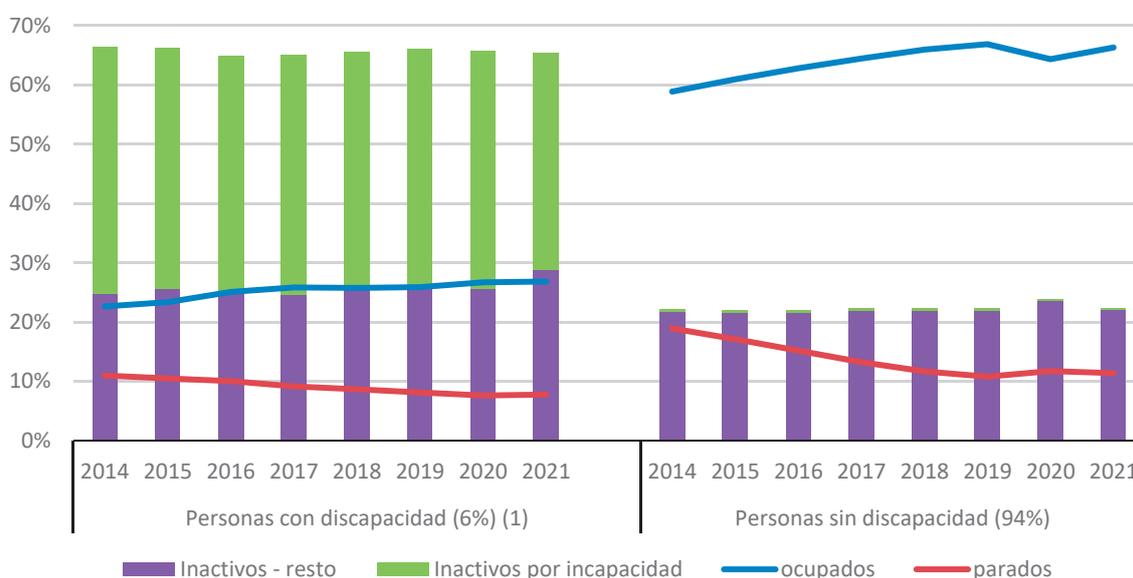


Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat (SPR_EXP_FDI).

(*) Datos de 2018.

En España el 6,3% de las personas en edad de trabajar (16-64 años) presenta algún tipo de discapacidad. En el gráfico 5.9 se compara la participación en el mercado de trabajo de las personas con discapacidad (parte izquierda del gráfico) y sin discapacidad (derecha del gráfico). Se muestran cuatro situaciones: “inactivos-resto”, que son aquellas personas inactivas por razón distinta a la discapacidad (estudiantes, jubilados, labores del hogar y otros), “inactivos por incapacidad”, “ocupados” y “parados”. Las situaciones de inactividad se muestran con gráfico de barras y las de ocupados y parados en gráfico de línea, se han calculado los porcentajes sobre el total de población de manera que la suma de las cuatro situaciones para cada año es de 100%. En España, casi dos tercios de la población con discapacidad se encuentra laboralmente inactiva (65,4%), mientras que la tasa de inactividad de las personas sin discapacidad es inferior a un tercio (22,3%).

Gráfico 5.9
Personas en edad de trabajar (16-64 años) y su relación con la actividad/inactividad.
Porcentaje sobre el total, 2014-2021. España

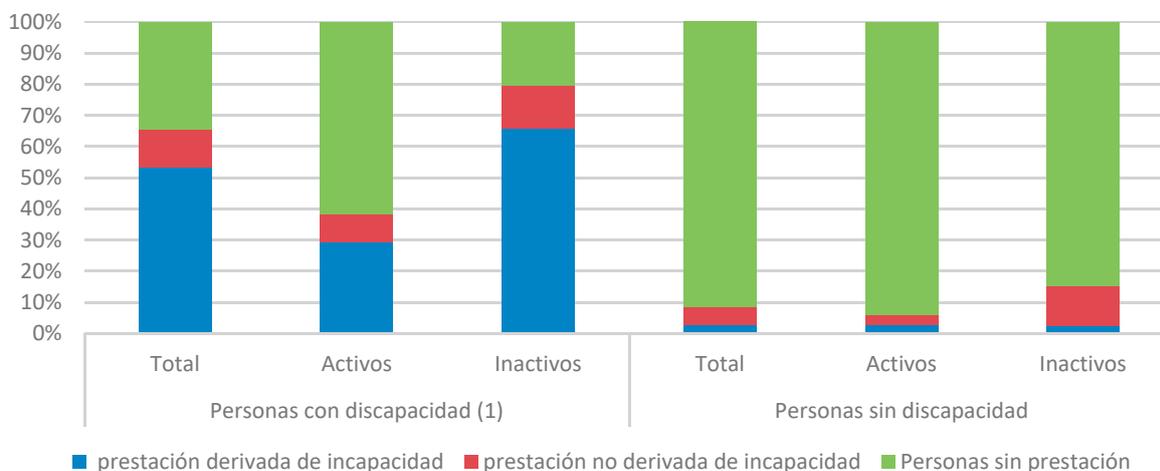


Fuente: elaboración propia a partir de datos del INE (El empleo de las personas con discapacidad).

(1) Personas con un grado de discapacidad superior o igual al 33% y asimilados según el texto refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre (BOE de 3 de diciembre).

El gráfico 5.10 muestra la distribución del tipo de prestación recibida por las personas en edad de trabajar, según su discapacidad y actividad. Se distinguen tres situaciones: personas que reciben una prestación por incapacidad (que incluye las prestaciones de incapacidad del Instituto Nacional de la Seguridad Social, las de jubilación derivada de incapacidad, prestaciones sociales para personas con discapacidad, y la protección familiar por hijo a cargo); personas que reciben una prestación no relacionada con una situación de incapacidad (incluidas las pensiones de jubilación, viudedad, orfandad, etc.); y personas que no reciben prestación. En España, más de la mitad de las personas con discapacidad reciben algún tipo de prestación social pública derivada de su condición de incapacidad. La probabilidad de que una persona con discapacidad reciba una prestación es muy superior cuando está en situación de inactividad, especialmente para las prestaciones relacionadas con la incapacidad.

Gráfico 5.10
Distribución del tipo de prestación⁽²⁾ recibida según actividad y condición de discapacidad.
Porcentaje sobre el total, 2021. España



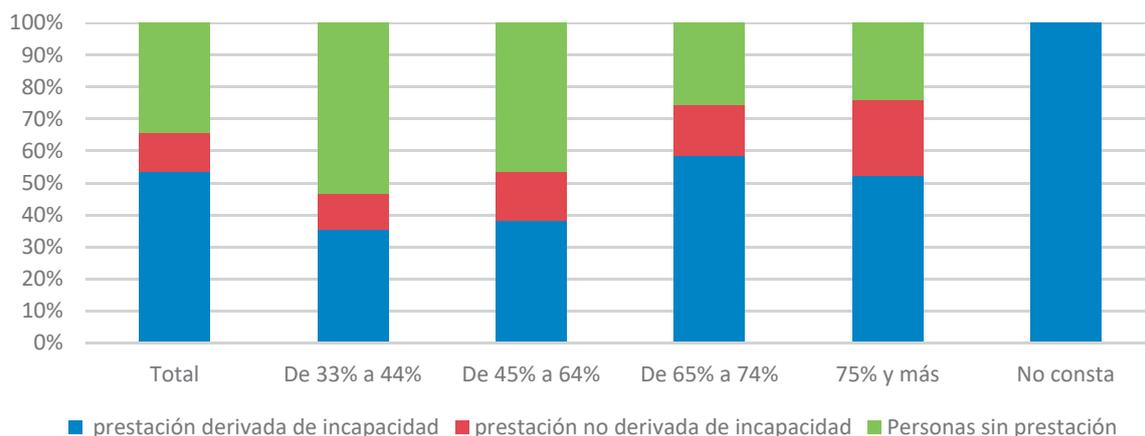
Fuente: elaboración propia a partir de datos del INE (El empleo de las personas con discapacidad).

(1) Personas con un grado de discapacidad superior o igual al 33% y asimilados, según el texto refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social.

(2) Prestaciones sociales públicas: son prestaciones de contenido económico, destinadas a personas y familias, con cargo a recursos de carácter público. Incluyen prestaciones por incapacidad, jubilación, muerte y favor familiar, prestaciones sociales para personas con discapacidad, prestaciones complementarias, pensiones asistenciales y de pago único.

Por último, el gráfico 5.11 muestra la distribución del tipo de prestación recibida por las personas con discapacidad en edad de trabajar (16-64 años), según el grado de discapacidad. La probabilidad de que una persona con discapacidad reciba una prestación es creciente con el grado de discapacidad.

Gráfico 5.11
Distribución del tipo de prestación recibida según el grado de discapacidad
Porcentaje sobre el total, 2020. España



Fuente: elaboración propia a partir de datos del INE (El empleo de las personas con discapacidad).

(1) Personas con un grado de discapacidad superior o igual al 33% y asimilados según el texto refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social.

(2) 'No consta': está formado por los pensionistas que tienen reconocida una pensión de incapacidad permanente y que no están registrados en la Base Estatal de datos de Personas con Discapacidad.

(3) Prestaciones sociales públicas: son prestaciones de contenido económico, destinadas a personas y familias, con cargo a recursos de carácter público. Incluyen prestaciones por incapacidad, jubilación, muerte y favor familiar, prestaciones sociales para personas con discapacidad, prestaciones complementarias, pensiones asistenciales y de pago único.

3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL

El análisis comparado de los países seleccionados muestra que el tratamiento tributario de las pensiones por invalidez es muy diverso, aunque la mayoría de los países no establecen beneficios fiscales específicos para este tipo de prestaciones. De este modo, existen países que no aplican tratamiento especial alguno a las pensiones de invalidez (Alemania, Noruega, Finlandia, Dinamarca, Italia, Portugal, y Países Bajos). Suecia únicamente aplica medidas tributarias para determinadas asignaciones complementarias a la pensión de invalidez. Por último, Francia, Irlanda y Reino Unido regulan prestaciones de invalidez por incapacidad laboral (plena o limitada) que están exentas del pago de impuestos.

A continuación, se señalan los criterios más relevantes por país:

- a) Francia: las prestaciones recibidas por una enfermedad o lesión relacionada con la actividad profesional están exentas. El resto de prestaciones por invalidez están sujetas, aunque se les aplica una reducción del 10% sobre el importe total de la pensión de invalidez, con un mínimo de 400 euros por beneficiario y no más de 3.912 euros por unidad familiar.
- b) Irlanda: la prestación por discapacidad para personas de entre 16 y 65 años que padezcan una lesión, enfermedad o discapacidad física o mental que les impida o dificulte realizar un trabajo adecuado a su edad, experiencia y currículum está exenta.
- c) Suecia: las pensiones de invalidez están sujetas pero determinadas asignaciones complementarias que se reciban en su caso, tales como las relativas a la vivienda, por gastos adicionales o de asistencia, no están sujetas.
- d) Reino Unido: existen diversas ayudas para personas discapacitadas con distintas finalidades. Aquellas a las que se puede acceder por motivos de incapacidad laboral están exentas, aunque dependen de diversos requisitos que son diferentes a los establecidos en España. A continuación, se señalan los rasgos principales de cada una de ellas:
 - Subsidio de empleo y apoyo: se trata de una ayuda exenta que se obtiene cuando la persona está afectada por una discapacidad o enfermedad que obliga a reducir o impide la realización de una jornada de trabajo habitual. La persona beneficiaria puede estar empleada (asalariado y autónomo) o desempleada.
 - Prestación de invalidez por accidentes laborales: se trata de una prestación exenta a favor de trabajadores asalariados que quedan discapacitados a causa de un accidente de trabajo. La prestación a recibir se determina en función del grado de la discapacidad producida.

4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO

4.1. Bases de datos

En esta evaluación se utiliza la información del Panel de Hogares del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Esta base de datos permite disponer de una muestra representativa de hogares,

con información sobre su renta y su patrimonio a lo largo del periodo 2016-2019⁴⁹. El panel de hogares contiene información, como las características de la población y de los hogares que proviene del INE, mientras que las variables que capturan la renta, el patrimonio y los impuestos tienen como fuente original a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La construcción del panel toma como año base la población del año 2016 y se selecciona una muestra representativa de los hogares eligiendo, como variables de estratificación, la comunidad autónoma, el tipo de hogar y el tramo de renta. Todas las personas seleccionadas en 2016 y sus hogares pasan a formar parte del panel de 2017, que se amplía con las personas pertenecientes a una muestra representativa de los nuevos hogares aparecidos en 2017. El proceso se repite para los años sucesivos arrastrando a las personas que fueron seleccionadas en los años previos. La muestra de 2016 contiene aproximadamente 772.000 hogares, que constituyen el 4,6% de la población total de hogares (2,1 millones de personas que abarcan un 4,9% del total), mientras que en 2019 el número de hogares incluidos en el panel alcanza casi los 950.000 hogares, que representan el 5,5% del total de hogares del Territorio de Régimen Fiscal Común (2,7 millones de personas que suponen el 6,1% del total).

La información del panel está disponible en diferentes ficheros:

- Fichero de identificación: contiene variables que permiten identificar a los individuos, como la fecha o el país de nacimiento, características que pueden cambiar a lo largo de los años (el hogar, el lugar de residencia, etc.), y los factores de elevación de cada año.
- Fichero de renta: contiene información sobre la renta de cada individuo y sus diferentes fuentes (trabajo, capital, actividades económicas...) en cada uno de los años.
- Fichero de IRPF: contiene las declaraciones del IRPF de cada uno de los años con todas las partidas.
- Fichero de retenciones (Modelo 190): contiene las variables más relevantes relativas a las retenciones de los rendimientos del trabajo personal y de los rendimientos de actividades económicas.
- Fichero de patrimonio: contiene información del patrimonio de los individuos a partir de la información recogida en distintos modelos informativos y de la Dirección General del Catastro.

Para el análisis de este beneficio fiscal se ha utilizado fundamentalmente la información del IRPF y del fichero de renta.

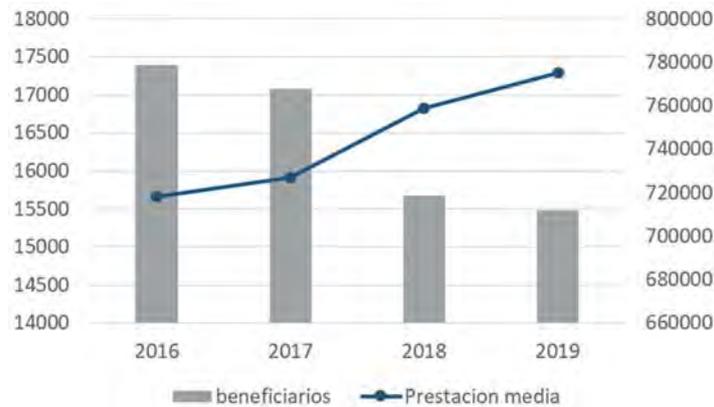
4.2. Análisis descriptivo de la información

La variable de interés en los diferentes análisis de esta sección es la prestación de incapacidad. El gráfico 5.12 muestra la evolución del número de beneficiarios y la prestación media anual por incapacidad, utilizando los factores de ponderación anuales del panel. Las cifras difieren de las incluidas en el cuadro 5.2 y en los gráficos 5.1 y 5.3 por proceder de distintas fuentes, y porque en esta sección se utiliza el criterio de devengo.

⁴⁹ El Panel de Hogares es un producto estadístico de la AEAT, IEF e INE, disponible en https://www.ief.es/investigacion/Est_panelHogares.vbhtml.

Gráfico 5.12

Evolución del número beneficiarios –eje dcha.– y prestación media-euros, –eje izqda.–. Periodo 2016-2019

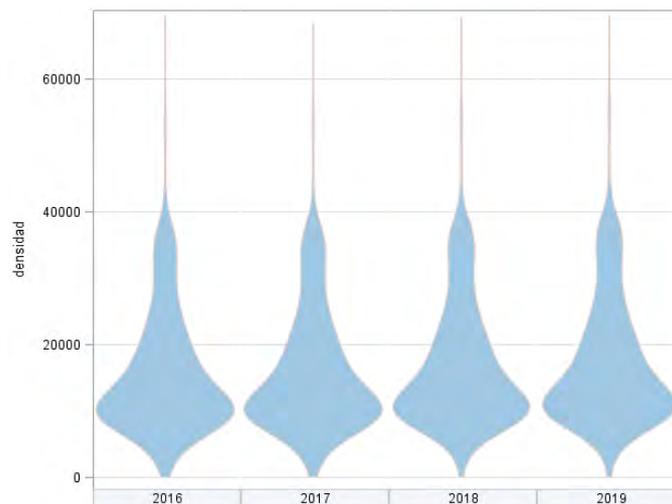


Como se puede observar en el gráfico 5.12 el número de beneficiarios presenta una evolución decreciente en el periodo 2016-2019, con valores entre los 780.000 y 720.000 individuos. Sin embargo, la prestación media aumentó un 10,5%, pasó de 15.600 € en 2016 a 17.200 € en 2019⁵⁰.

El gráfico 5.13 ofrece la evolución de la distribución de la prestación por incapacidad entre los individuos para cada uno de los años del periodo analizado, mostrando, para las diferentes cuantías de la prestación de incapacidad, el número de personas que recibieron esa cantidad. Como se puede observar, la distribución es estable a lo largo de los años, de manera que la mayoría de los individuos recibe prestaciones de en torno a los 10.000 € anuales, y los valores más elevados se sitúan alrededor de 40.000 € anuales.

Gráfico 5.13

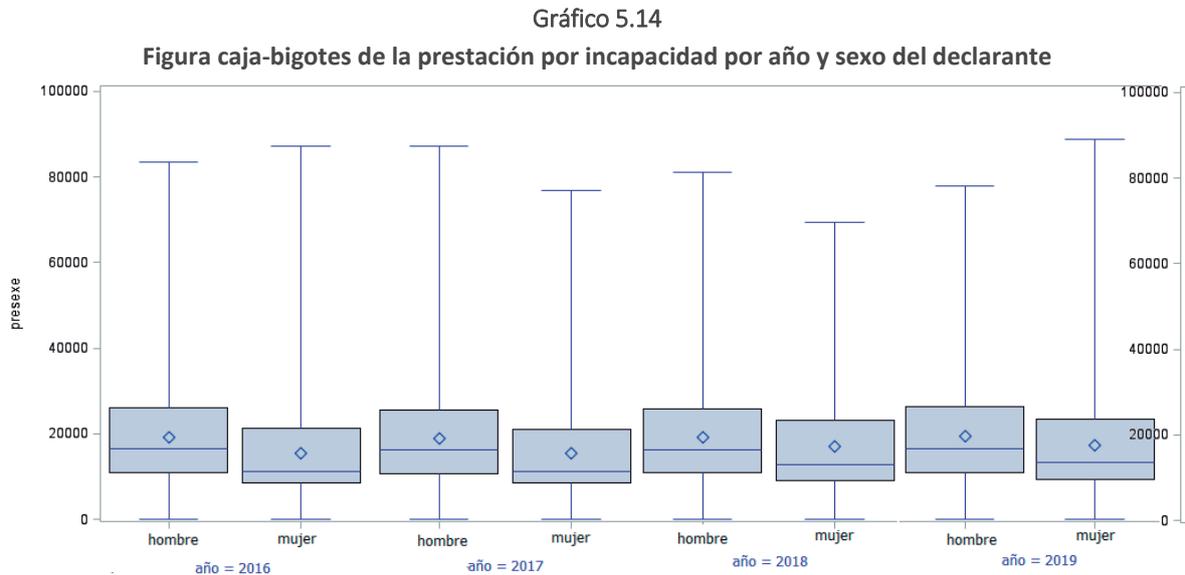
Figura de violín⁵¹ de la prestación incapacidad por año



⁵⁰ Pueden existir ciertas diferencias con los datos ofrecidos en el Cuadro 5.2. ya que aquí se está empleando el panel de declarantes que es una muestra, y al aplicar los factores de elevación en determinadas es posible que el número no coincida con el valor poblacional real.

⁵¹ Un diagrama de violín se utiliza para visualizar la distribución de los datos y su *densidad de probabilidad*. Este gráfico es una combinación de un *diagrama de cajas y bigotes* y un *diagrama de densidad* girado y colocado a cada lado, para mostrar la *forma de distribución* de los datos. Permiten ver si la distribución es *bimodal* o *multimodal*.

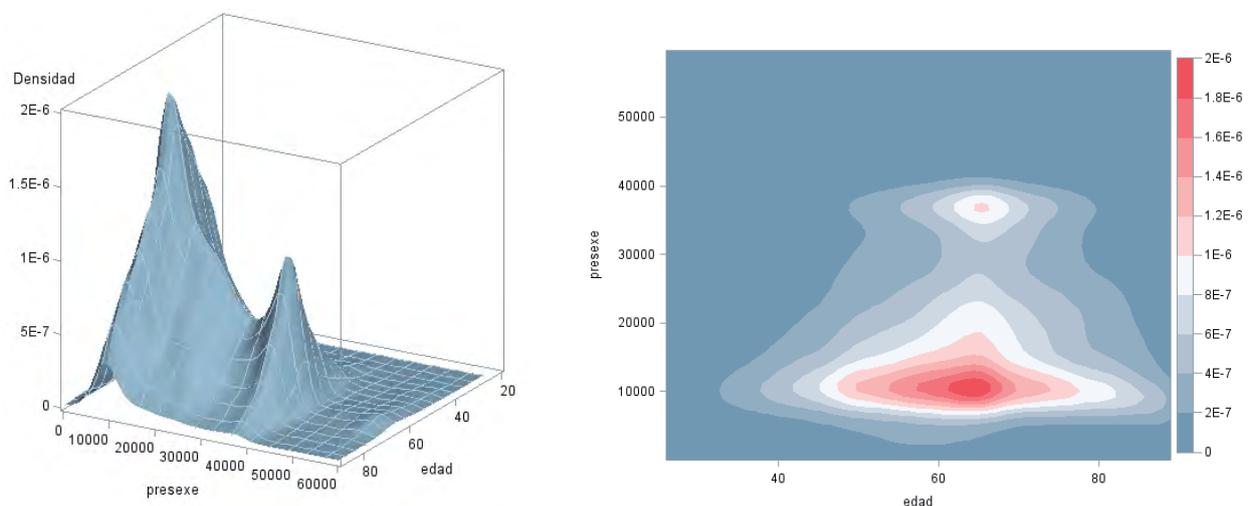
El gráfico 5.14 muestra, para cada año del periodo, la distribución por sexo de la prestación de incapacidad en una figura “caja-bigotes” (diagrama Box-Plot en inglés). Como se puede observar, en términos generales, las prestaciones por incapacidad de los hombres son superiores a las de las mujeres, resultado que se mantiene a lo largo del periodo analizado. Además, para ambos sexos, no se observan cambios significativos a lo largo del tiempo.



Nota: el diagrama muestra a) los cuartiles Q1 y Q3, extremos de la caja; b) la mediana (Q2), que es la línea horizontal; c) la media, dada por el punto dentro de la caja, y d) el mínimo y máximo, que son los extremos de los bigotes.

Para el año 2019, el gráfico 5.15 analiza la distribución de la prestación por incapacidad, estimando las funciones de densidad bidimensional y de superficie que permiten conocer la mayor o menor concentración del número de beneficiarios en función de la edad y la cuantía de la prestación. Los resultados muestran que la gran mayoría de los beneficiarios tienen entre 55 y 75 años de edad, los valores más frecuentes de la prestación se sitúan en 10.000€ anuales y los individuos que alcanzan las prestaciones más altas, en torno a 39.000€ anuales, tienen una edad de alrededor de 65 años.

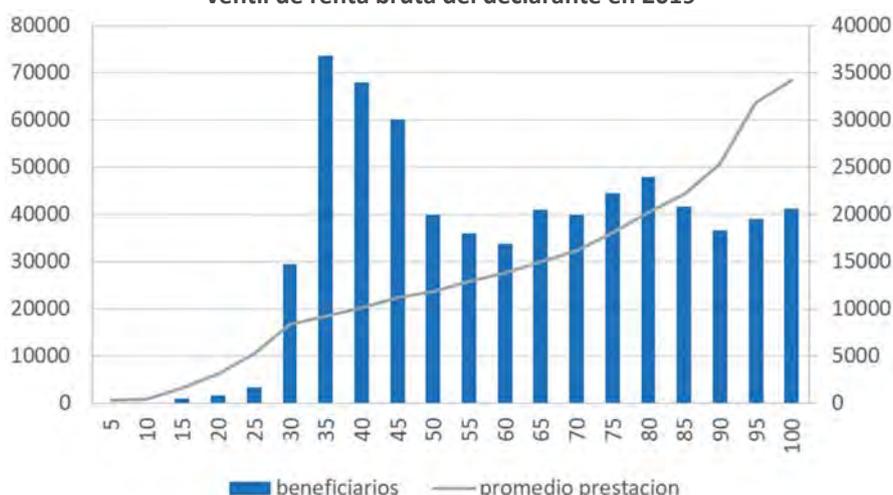
Gráfico 5.15
Función bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) por edad y cuantía de la prestación en 2019



El gráfico 5.16 muestra el número de beneficiarios y la cuantía media de la prestación por incapacidad, distribuidos según las ventilas de renta del declarante en 2019. Como se puede observar, ningún beneficiario se sitúa en el primer ventila de renta bruta. La gran mayoría de beneficiarios se sitúa entre el ventila 35 y el ventila 50 de renta, es decir, forma parte de la zona media-baja de la distribución de renta disponible. Además, se observa una correlación positiva entre la cuantía de la prestación y el tramo de la distribución de renta disponible en la que se encuentra el beneficiario.

Gráfico 5.16

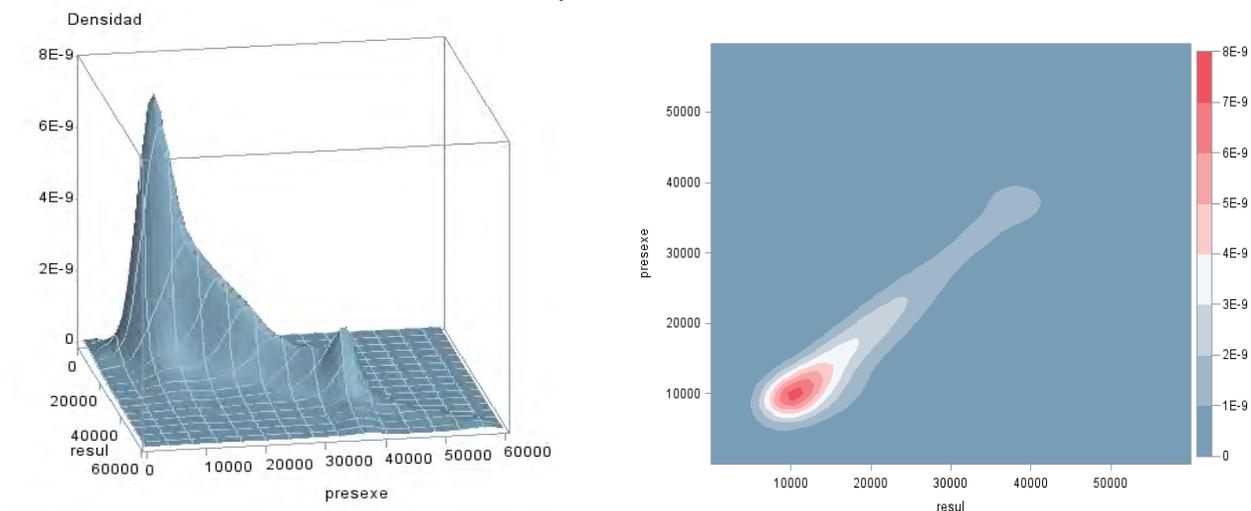
Número de beneficiarios –eje dcha.– y prestación media-euros, –eje izqda.– por incapacidad en función del ventila de renta bruta del declarante en 2019



A continuación, para el año 2019, en el gráfico 5.17 se ofrece la relación existente entre la prestación por incapacidad y la renta bruta disponible de los beneficiarios, mostrando la densidad bidimensional y la función de superficie de ambas variables. Como se puede observar, existe una clara correlación positiva entre ambas variables. Por otro lado, para la gran mayoría de los beneficiarios esta prestación es la única fuente de ingresos de la que disponen.

Gráfico 5.17

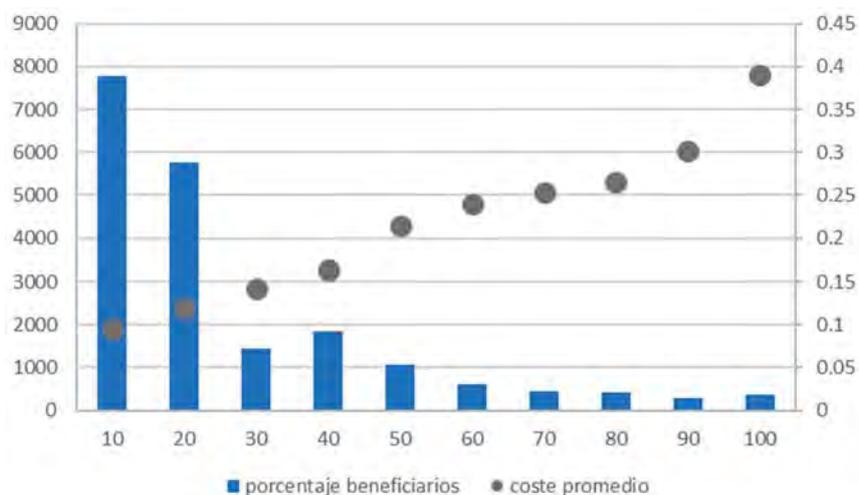
Función bidimensional prestación (presexe) y renta bruta disponible (resul) –izqda.–, y función de superficie –dcha.–



El gráfico 5.18 muestra la distribución de la pérdida de recaudación que supone este beneficio fiscal por decilas de ingresos del hogar. Con los datos del año 2019 se han ordenado las declaraciones por decilas de base imponible y para cada beneficiario de estas prestaciones exentas se ha calculado el coste fiscal, como diferencia entre la cuota observada menos la cuota que se obtendría en el caso de no aplicar la exención a estas prestaciones. Finalmente, se agrupa la información, tanto del porcentaje de beneficiarios como del coste medio, en cada uno de los deciles generados previamente.

Gráfico 5.18

Porcentaje de beneficiarios-tanto por uno, –eje dcha.– de la exención de las prestaciones por incapacidad y el coste fiscal promedio-euros, –eje izqda.– en función del decil de ingresos. Año 2019



Como se observa en el gráfico 5.18, los beneficiarios de las prestaciones de incapacidad permanente absoluta y gran invalidez se concentran en el tramo bajo de la distribución de ingresos. Los tres primeros deciles acumulan el 68% de los beneficiarios del beneficio fiscal. No obstante, la pérdida de recaudación que origina este beneficio fiscal también es relevante en los declarantes con elevadas bases imponibles.

5. EVALUACIÓN

La evaluación de impacto analiza si es necesario mantener las exenciones en el IRPF de las prestaciones por incapacidad permanente absoluta y gran invalidez contrastando sus efectos en la renta disponible de los individuos. En primer lugar, se evalúa el efecto de la prestación sobre la renta bruta, con objeto de contrastar si el importe de la prestación logra mantener la capacidad de pago de los beneficiarios en comparación con la renta que percibían cuando se encontraban en activo. En segundo lugar, se evalúa el efecto del beneficio fiscal en la renta disponible. Aunque es obvio que la exención de esta fuente de renta aumenta la renta disponible, se trata de contrastar cuantitativamente si es necesario mantenerla y cuál es el aumento medio en la renta disponible. Al calificar las rentas como exentas, en realidad lo que se está haciendo es aumentar el importe de la prestación. Por lo tanto, el diagrama de análisis viene dado por:

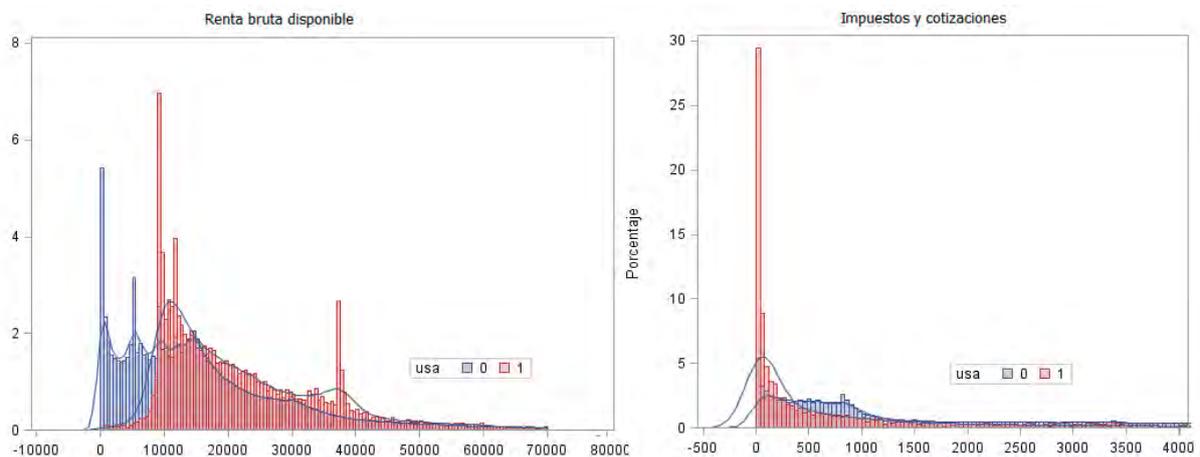
BF (exención prestación incapacidad) → Renta disponible

Para realizar la evaluación de impacto se utiliza un subconjunto de individuos utilizando información de los años 2016 a 2018 del panel de hogares. Se seleccionan las personas que durante el año 2016 no recibieron prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Y se extraen características de los mismos, como el sexo, la edad, la comunidad autónoma de residencia, etc. De esta muestra inicial se selecciona el grupo de tratamiento formado por los individuos que en 2017 comenzaron a recibir estas prestaciones. El resto de los individuos que en 2017 no recibieron las prestaciones constituyen el grupo de control. A continuación, se extrae información de las variables de resultado para evaluar el impacto del beneficio fiscal, a saber, la renta disponible en el año 2018.

El gráfico 5.19 muestra el histograma de frecuencias de la renta bruta disponible y de los impuestos y cotizaciones sociales del grupo de tratamiento (*usa* =1) y del grupo de control (*usa* =0), en el año 2018.

Gráfico 5.19

Histograma de renta bruta disponible –izqda.– e impuestos y cotizaciones –dcha.–, en función de si recibe prestación de incapacidad (*usa*=1) o no (*usa* =0)



Como se puede observar en el gráfico 5.19, los beneficiarios de las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez muestran rentas disponibles superiores a las del grupo de control. Este resultado se observa claramente en los valores bajos de la variable, donde exclusivamente existen individuos del grupo de control, y es a partir de 9.000€ donde se observan más personas que tienen rentas de incapacidad. En relación con la variable pago de impuestos y cotizaciones, la gran mayoría de beneficiarios se encuentran exentos de estas cargas tributarias, tal y como refleja el histograma acumulado en cero o valores cercanos, mientras que los individuos que pertenecen al grupo de control presentan valores muy por encima. Se observa un elevado número de individuos que pagan entre 500 y 1.000€ de impuestos.

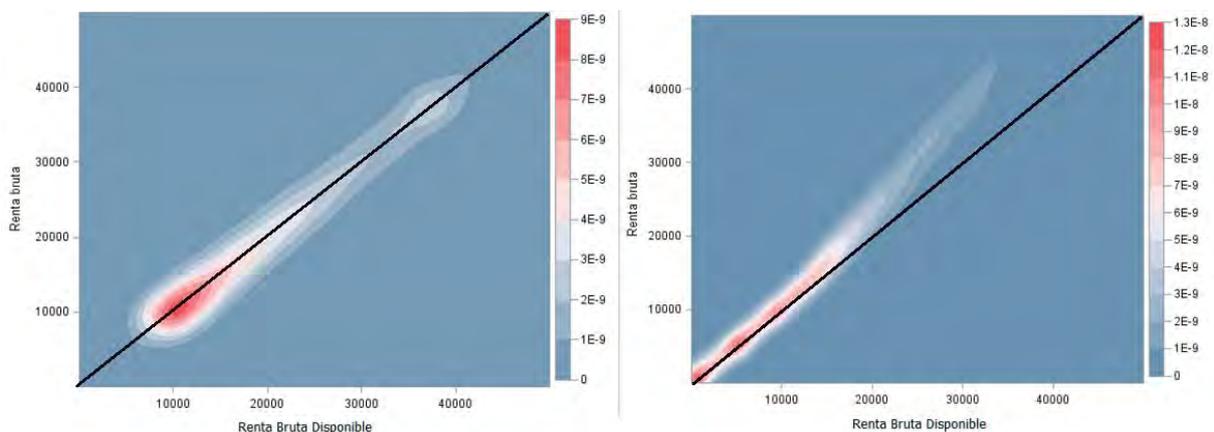
Las funciones de densidad bidimensionales, o funciones de superficie, de la renta bruta y de la renta bruta disponible⁵² de los grupos de tratamiento y de control confirman estos resultados (gráfico 5.20). La bisectriz permite visualizar la correlación existente entre las dos variables. En la figura de la izquierda, se observa que los individuos beneficiarios de la prestación por incapacidad permanente absoluta o

⁵² La Renta Bruta Disponible se calcula como la suma de salarios, prestaciones, rentas de capital mobiliario, de arrendamientos de inmuebles, rendimientos de actividades económicas, ganancias patrimoniales netas y otras rentas, menos impuestos y cotizaciones.

gran invalidez no obtienen rentas inferiores a 9.000 € anuales. La mayoría de los beneficiarios de estas prestaciones presentan rentas entre 10.000€ y 14.000€. Además, se observa que la renta bruta y la renta bruta disponible prácticamente coinciden, reflejando el escaso pago impositivo. Es decir, la mayoría de los beneficiarios no obtienen otras fuentes de renta. Sin embargo, en la figura de la derecha (grupo de control) existen individuos con muy baja renta disponible, con valores cercanos a cero, y conforme la renta disponible aumenta la función de densidad se desplaza paulatinamente hacia la izquierda de la bisectriz, como consecuencia del pago de impuestos y cotizaciones sociales.

Gráfico 5.20

Funciones de superficie (densidades bidimensionales) de la renta bruta y la renta bruta disponible en 2018. Beneficiarios (izqda.) y grupo de control (dcha.)



5.1. Método de estimación: *Propensity Score Matching*

Para realizar la evaluación de impacto se utiliza el método de *Propensity Score Matching* (PSM). En la primera etapa se determinan, mediante la estimación de un modelo Logit, las características de los individuos observadas en 2016 que aumentan la probabilidad de recibir una prestación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez en el año 2017. La probabilidad de que una persona reciba la prestación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez en función de sus características observadas es:

$$P(D=1 | X) = P(\text{cobrar prestación incapacidad} = 1 | \text{edad, sexo, CCAA})$$

La especificación del modelo econométrico es:

$$D_i^* = \beta_0 + \beta_1 X_i + U_i \tag{1}$$

$$D_i = \begin{cases} 1 & \text{si } D_i^* \geq 0 \\ 0 & \text{si } D_i^* < 0 \end{cases} \tag{2}$$

La variable dependiente es:

$$D_i = \begin{cases} 1 & \text{si la persona recibe una prestación incapacidad en 2017} \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases}$$

X_i es el vector de variables explicativas y β_0, β_1 son los parámetros a estimar.

El cuadro 5.3 recoge los resultados de las estimaciones del modelo Probit para el conjunto de la muestra y diferenciando por el género de los individuos. Como se observa en el cuadro 5.3 la edad, la nacionalidad y la renta bruta disponible antes del suceso que generó la situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez influyen en la probabilidad de que un individuo reciba la prestación. La comunidad autónoma de residencia no afecta a la probabilidad de percepción de la misma.

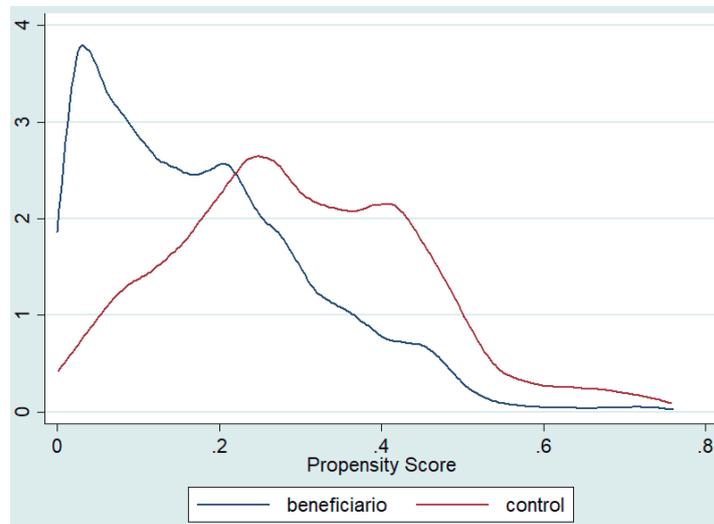
Cuadro 5.3
Estimaciones del modelo Logit

	Total		Hombre		Mujer	
	Coef.	pvalor	Coef.	pvalor	Coef.	Pvalor
Edad	0.175	0.000	0.199	0.000	0.144	0.000
edad2	-0.002	0.000	-0.002	0.000	-0.001	0.000
Nac.espa	0.309	0.000	0.364	0.000	0.301	0.002
Rbd	-3.30E-06	0.000	-8.54E-06	0.000	1.52E-06	0.248
Rbd2	2.54E-12	0.001	1.63E-11	0.000	-8.38E-12	0.261
Andalucía	-0.026	0.708	-0.021	0.824	-0.058	0.605
Aragón	-0.147	0.077	-0.152	0.171	-0.139	0.281
P. Asturias	0.021	0.783	0.065	0.522	-0.035	0.773
Baleares	-0.142	0.114	-0.181	0.139	-0.102	0.447
Canarias	0.136	0.063	0.109	0.260	0.157	0.163
Cantabria	-0.113	0.182	-0.123	0.278	-0.088	0.499
Castilla y León	-0.112	0.155	-0.137	0.194	-0.084	0.488
Castilla-La Mancha	-0.098	0.225	-0.098	0.352	-0.102	0.422
Cataluña	-0.032	0.645	0.011	0.901	-0.080	0.460
C. Valenciana	-0.035	0.632	-0.051	0.601	-0.015	0.894
Extremadura	-0.012	0.879	-0.022	0.836	-0.014	0.908
Galicia	-0.051	0.513	-0.044	0.667	-0.068	0.576
C. Madrid	-0.159	0.026	-0.116	0.218	-0.191	0.082
R. Murcia	-0.054	0.499	0.026	0.799	-0.221	0.100
La Rioja	-0.100	0.286	-0.124	0.327	-0.060	0.674
constante	-7.100	0.000	-7.675	0.000	-6.352	0.000

A continuación, se calcula la función de probabilidad de recibir la prestación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez en función de las características observadas de los individuos, diferenciando en función de si los individuos reciben o no la prestación. En el gráfico 5.21 se ofrece la estimación no paramétrica de la función de densidad de participación para cada grupo de individuos. Como se puede observar, tanto en el grupo de control como en el de tratamiento existen individuos con una probabilidad similar de recibir la prestación. Únicamente, para probabilidades superiores a 0,76 no se localizan ni individuos de tratamiento ni de control que permitan realizar el emparejamiento. Es decir, existe un soporte común amplio que permite realizar el emparejamiento.

Gráfico 5.21

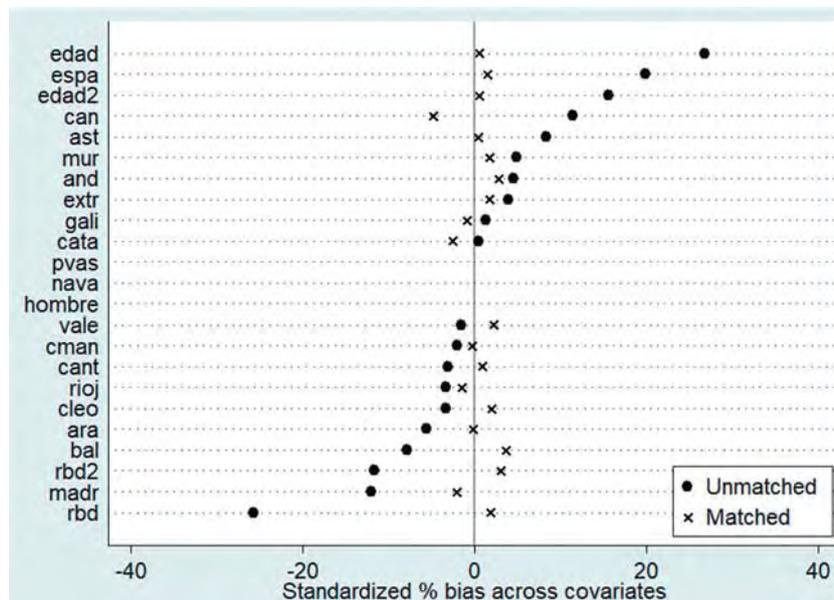
Funciones de densidades no paramétricas de participación en el BF-grupos de tratamiento y de control



Para analizar si después del emparejamiento existen diferencias significativas en las variables explicativas entre los grupos de tratamiento y de control, lo cual invalidaría la evaluación de impacto, se realiza el contraste de equilibrado de muestras. Como se puede comprobar en el gráfico 5.22, no existen diferencias significativas entre ambos grupos en las diferentes características observadas analizadas.

Gráfico 5.22

Diferencia de medias de las características de los individuos de los grupos de tratamiento y de control. Antes y después del emparejamiento (total)



Nota: el punto indica la diferencia de medias de la variable entre los individuos de los grupos de tratamiento y de control antes del emparejamiento, mientras que “x” es la diferencia de esa misma variable después del emparejamiento.

Una vez analizados el soporte común y el test de equilibrado de muestras, a continuación, se estima el impacto de la exención de la prestación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez sobre la

renta bruta y sobre la renta disponible en el año 2018. En esta segunda etapa del PSM se calcula el contraste de diferencia de medias de la variable de interés, para la renta disponible en el año 2018 será:

$$H_0: \text{Renta Disponible}_{18_{beneficiario}} = \text{Renta Disponible}_{18_{control}}$$

$$H_A: \text{Renta Disponible}_{18_{beneficiario}} \neq \text{Renta Disponible}_{18_{control}}$$

El impacto de la prestación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez o de la exención, en función de la variable resultado que se utilice, viene dado por el estimador:

$$\hat{\alpha}_D = \frac{1}{N_T} \sum_{i \in D} [Y_i^T - \sum_{j \in C} w(i, j) Y_j^C] \quad (3)$$

Donde $\hat{\alpha}_D$ es el impacto de recibir la prestación o del beneficio fiscal, en su caso; N_T es el número de individuos en el grupo de tratamiento; Y_i^T Y_j^C son las variables de resultado, para cada uno de los individuos de los grupos de tratamiento y de control, respectivamente; y $w(i, j)$ es la función de ponderación, en este caso particular se ha utilizado la aproximación del kernel. El cuadro 5.4 presenta los resultados de la segunda etapa del PSM cuando se utiliza un kernel para identificar a los individuos del grupo de control que presentan una probabilidad de recibir una prestación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, determinada por sus características observables, similar a la de los individuos que pertenecen al grupo de tratamiento.

Cuadro 5.4

Estimación del impacto de recibir la prestación por incapacidad y del beneficio fiscal sobre la renta disponible

	Renta bruta Kernel	Renta disponible Kernel
Total	-11199.78 (***)	1001.43
Hombre	-22171.68 (***)	-5422.71 (**)
Mujer	-677.58	7070.99 (***)

Nota: (**) estadísticamente significativo al 5%, (***) e.s. al 1%.

Los resultados muestran que, al comparar la diferencia de renta antes y después de impuestos entre tratados y controles, parece que este beneficio fiscal tiene un claro efecto positivo, protegiendo la renta de los individuos. Se observan diferencias en la renta bruta de los individuos que reciben una prestación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez y los individuos del grupo de control, especialmente cuando el análisis se realiza para los individuos de género masculino. En media este colectivo de beneficiarios presenta rentas brutas inferiores en torno a los 22.000€ respecto a los ingresos del grupo de control. Por tanto, la prestación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez no logra sustituir de manera adecuada el salario que percibían los beneficiarios cuando se encontraban en activo. Cuando se analiza el efecto del beneficio fiscal se observa que la renta disponible no refleja diferencias estadísticamente significativas en el conjunto de la población, mientras que en el colectivo masculino la diferencia se sitúa en 5.422€ por debajo en el grupo de tratamiento que en el de control. Es

decir, la existencia del beneficio fiscal supone una reducción de más de 16.000€ entre la situación antes y después del impuesto. Por tanto, dado que la prestación no permite mantener la capacidad de pago de los beneficiarios, la existencia del beneficio fiscal permite mejorar sus rentas. En el análisis descriptivo se comprobó que el importe medio de la prestación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez no es elevado y que los beneficiarios se sitúan en los ventiles menos favorecidos de la distribución de la renta.

6. CONCLUSIONES

El porcentaje de personas mayores de 15 años con alguna discapacidad en España es similar a la media europea. El colectivo de personas con discapacidad severa está más expuestos a riesgos de pobreza y exclusión social, la mayoría viven en hogares pobres y presentan una fuerte dependencia de las transferencias sociales. España realiza un gasto en porcentaje del PIB en prestaciones sociales monetarias para personas con discapacidad muy similar a la media de la UE, si bien su composición es diferente y está muy concentrada en las pensiones para personas con discapacidad.

En España, alrededor de dos tercios de las personas con discapacidad en edad de trabajar se encuentran inactivas, siendo la principal causa de inactividad una elevada tasa de incapacidad, que alcanza el 40%. Las prestaciones derivadas de incapacidad, entre las que se encuentran las prestaciones por incapacidad permanente absoluta y por gran invalidez, son una parte muy relevante de las ayudas recibidas por personas con discapacidad.

Un análisis comparado revela que la mayoría de los países analizados no establecen beneficios fiscales específicos para este tipo de prestaciones. Francia, Irlanda o Reino Unido siguen un enfoque similar al de España, con prestaciones específicas de invalidez por incapacidad laboral que están exentas del pago de impuestos.

Un análisis descriptivo confirma que el número de beneficiarios sigue una tendencia decreciente; sin embargo, la prestación media por beneficiario ha aumentado a lo largo del periodo analizado. Las prestaciones por incapacidad siguen una distribución estable en el periodo 2016-2019. La prestación recibida por los hombres es, en general, superior a la de las mujeres. La gran mayoría de los beneficiarios están comprendidos entre los 55 y los 75 años de edad, y están situados en la parte media-baja de la distribución de la renta. Se observa una correlación positiva entre la cuantía de la prestación y la renta disponible del beneficiario, siendo para muchos beneficiarios su única fuente de renta..

La evaluación de impacto contrasta si la cuantía de las prestaciones permite mantener la capacidad económica de los beneficiarios cuando se encontraban en activo. Los resultados muestran que este beneficio fiscal tiene un claro efecto redistributivo, protegiendo la renta de los individuos. Se confirma que la cuantía de las prestaciones no es suficiente para sostener la renta de los beneficiarios. La exención de esta fuente de renta mejora la renta disponible de los beneficiarios, favoreciendo especialmente la renta disponible de las mujeres.

Exención en el IRPF de determinadas prestaciones familiares de carácter público

1. DESCRIPCIÓN

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos

La letra h) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece la exención de las siguientes rentas:

- Prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas satisfechas por la Seguridad Social (SS).
- Retribuciones percibidas durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad por los empleados públicos encuadrados en un régimen de SS que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la SS por el concepto que corresponda.
- Pensiones y haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de 22 años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de la SS y del régimen de clases pasivas.
- Prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la SS de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas a dicho régimen, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas por la SS para los profesionales integrados en el citado régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la SS por el concepto que corresponda.
- Demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, maternidad o paternidad, hijos a cargo y orfandad.

El *objetivo* de este beneficio fiscal no se indica de forma expresa, si bien puede considerarse que la finalidad última es la protección de la familia.

1.2. Evolución normativa

La exención se aplica desde el 1 de enero de 1997, si bien entonces se refería únicamente a las prestaciones familiares de la SS por hijo a cargo.

Cuadro 6.1
Principales cambios normativos

Año	Modificación
Origen 1997	—
2003	Se incluyen las pensiones y haberes pasivos de orfandad.
2004	Se incluyen todas las prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción e hijos a cargo, y las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.
2007	Se incluyen las pensiones a favor de nietos o hermanos menores de 22 años o incapacitados para todo trabajo percibidas de la SS y de clases pasivas, las prestaciones a favor de profesionales recibidas de mutualidades de previsión social alternativas al régimen especial de autónomos de la SS y las prestaciones públicas por adopción múltiple.
2018 (desde 30 de diciembre de 2018 y ejercicios anteriores no prescritos)	Se extiende la exención a las prestaciones por paternidad, a las prestaciones por maternidad percibidas de la SS y a las retribuciones percibidas por los empleados públicos durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad.

1.3. Cuantificación

En el cuadro 6.2 se recoge la evolución del número de beneficiarios y de los importes de los beneficios fiscales derivados de esta exención, tanto presupuestados como reales, así como del volumen de las prestaciones exentas.

Para llevar a cabo el análisis de la evolución de los beneficios fiscales que generan estas prestaciones exentas es preciso tener en cuenta diversas limitaciones:

- Para las cifras presupuestadas, conviene separar dos períodos: 2000-2019 y 2020-2023, debido a que para el PBF 2020 se introdujo un cambio metodológico muy relevante que permite una valoración más próxima a la realidad. Hasta 2019, se partió de una microsimulación llevada a cabo en 2002 que, posteriormente, no se actualizó, de manera que el beneficio fiscal se proyectaba simplemente de acuerdo con la evolución de las prestaciones exentas, lo que conducía a resultados que estaban ligados a tipos medios aparentes muy bajos, inferiores al 2%. A partir de 2020, se presupuesta utilizando unos tipos marginales estatales medios que son específicos para los contribuyentes perceptores de las prestaciones familiares exentas, distinguiendo las de maternidad o paternidad y las restantes, calculados con datos observados de los ejercicios 2017 y 2015, respectivamente. Por tanto, hay una ruptura en 2020 de la serie de los importes del PBF.

- b) Para determinar el número de beneficiarios y los importes de las prestaciones exentas, se recurre a las estadísticas del modelo 190.
- c) Únicamente se ha realizado una estimación de los beneficios fiscales reales para el período 2016-2022, puesto que los tipos marginales estatales medios de los ejercicios 2015 y 2017 se consideran válidos para los años posteriores, pero no así para los anteriores, debido al efecto de la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que entró en vigor en 2015 y los sucesivos cambios que se produjeron a lo largo del tiempo en la tarifa estatal que se aplica sobre la base liquidable general.

No obstante, se advierte una evolución fluctuante del número de contribuyentes que perciben estas prestaciones exentas, mientras que los importes de los beneficios fiscales que generan muestran una tendencia creciente, al menos desde 2016, produciéndose un gran impulso en 2019, debido a que el ámbito objetivo de la exención se amplió sustancialmente, incluyéndose, a partir del 30 de diciembre de 2018 y para los ejercicios precedentes no prescritos, a la totalidad de las prestaciones públicas por maternidad o paternidad, ya fueran otorgadas por la SS o por las Administraciones territoriales (con anterioridad, solo estas últimas daban derecho a la exención), como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018.

Así, si la atención se centra en las columnas de las cifras reales, el número de beneficiarios se situó en alrededor de 1,6 millones en 2022, decreciendo el 10,2% respecto al año anterior, y el beneficio fiscal se estima en 536 millones de euros, con un incremento del 10,9%.

El número de beneficiarios de esta exención mostró ciertas oscilaciones hasta 2011, tendió a crecer moderadamente durante el período 2012-2017, se estabilizó en 2018, se incrementó de forma notable en 2019, por el motivo antes mencionado, y desde 2020 sigue una línea descendente, de manera que pasó de un mínimo de 1.007.754 en 2004 a un máximo de 1.891.316 en 2019, incrementándose en el 41% respecto a 2018, y posteriormente disminuyó hasta situarse en 1.594.095 en 2022.

La magnitud de las prestaciones familiares exentas evolucionó de forma distinta al número de beneficiarios, de manera que mostró una tendencia creciente ininterrumpida a lo largo del período de análisis, con un salto considerable en 2019, pasando de un importe de 1.672 millones de euros en 2004 hasta alcanzar un valor máximo de 6.485 millones de euros en 2022, lo que supuso una tasa acumulada del 287,8%, que se descompone en tasas del 93,8% hasta 2018, del 72,2% en 2019 y del 16,2% en el trienio 2020-2022, y un ritmo anual medio del 7,8% (el 4,8% durante el período 2005-2018, el citado 72,2% en 2019 y el 5,1% en el trienio 2020-2022).

Los beneficios fiscales reales oscilaron entre 147 y 536 millones de euros en el período 2016-2022, mientras que las cantidades presupuestadas ponen de manifiesto que no hubo una tendencia bien definida a lo largo de la totalidad del período, registrándose tanto incrementos como disminuciones.

Cuadro 6.2
 Número de beneficiarios e importes de los beneficios fiscales y de las prestaciones exentas

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe del beneficio fiscal ⁽¹⁾				Prestaciones exentas	
	Presupuesto		Real ⁽²⁾		Presupuesto		Real		Millones de euros	Tasa de variación (%)
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)		
2003	n.d.	—	n.d.	—	43,2	—	n.d.	—	n.d.	—
2004	n.d.	—	1.007.754	—	40,7	-5,7	n.d.	—	1.672,10	—
2005	n.d.	—	1.339.690	32,9	42,6	4,7	n.d.	—	1.863,50	11,4
2006	1.378.581	—	1.408.668	5,1	99,5	133,6	n.d.	—	2.023,50	8,6
2007	1.441.986	4,6	1.369.202	-2,8	109,1	9,6	n.d.	—	2.104,60	4,0
2008	1.429.213	-0,9	1.328.426	-3	117,9	8,0	n.d.	—	2.178,70	3,5
2009	1.307.871	-8,5	1.382.103	4	119,9	1,7	n.d.	—	2.467,40	13,3
2010	1.402.043	7,2	1.279.670	-7,4	140,1	16,8	n.d.	—	2.513,90	1,9
2011	1.300.942	-7,2	1.064.489	-16,8	106,4	-24,1	n.d.	—	2.537,90	1,0
2012	1.079.984	-17	1.114.457	4,7	107,8	1,3	n.d.	—	2.613,60	3,0
2013	1.173.565	8,7	1.128.111	1,2	126,7	17,5	n.d.	—	2.749,00	5,2
2014	1.114.484	-5	1.187.028	5,2	117,7	-7,0	n.d.	—	2.891,40	5,2
2015	1.231.211	10,5	1.260.514	6,2	134,2	14,0	n.d.	—	3.027,40	4,7
2016 ⁽³⁾	1.274.372	3,5	1.300.918	3,2	108,8	-19,0	146,9	—	3.126,00	3,3
2017	1.318.610	3,5	1.341.552	3,1	117,4	8,0	150,1	2,2	3.193,50	2,2
2018	1.400.000	6,2	1.341.205	0,0	122,4	4,3	152,3	1,5	3.240,30	1,5
2019 ⁽⁴⁾	1.540.000	10	1.891.316	41	260,5	112,8	409,3	168,8	5.579,90	72,2
2020 ⁽⁵⁾	1.905.000	23,7	1.857.335	-1,8	423,0	62,4	435,1	6,3	5.718,40	2,5
2021	1.810.000	-5	1.775.476	-4,4	408,3	-3,5	483,6	11,1	6.096,10	6,6
2022	1.650.000	-13,4	1.594.095	-10,2	492,0	16,3	536,2	10,9	6.484,70	6,4
2023	1.480.000	-18,2	n.d.	—	566,6	38,8	n.d.	—	n.d.	—

n.d.: no disponible.

⁽¹⁾ El beneficio fiscal se cuantifica con criterio de caja, de manera que el presupuesto del año n mide el impacto de la exención en la cuota líquida del impuesto devengado en el ejercicio n-1.

⁽²⁾ Número de perceptores de las prestaciones familiares exentas por hijo a cargo, orfandad, maternidad y paternidad, según las estadísticas del modelo 190.

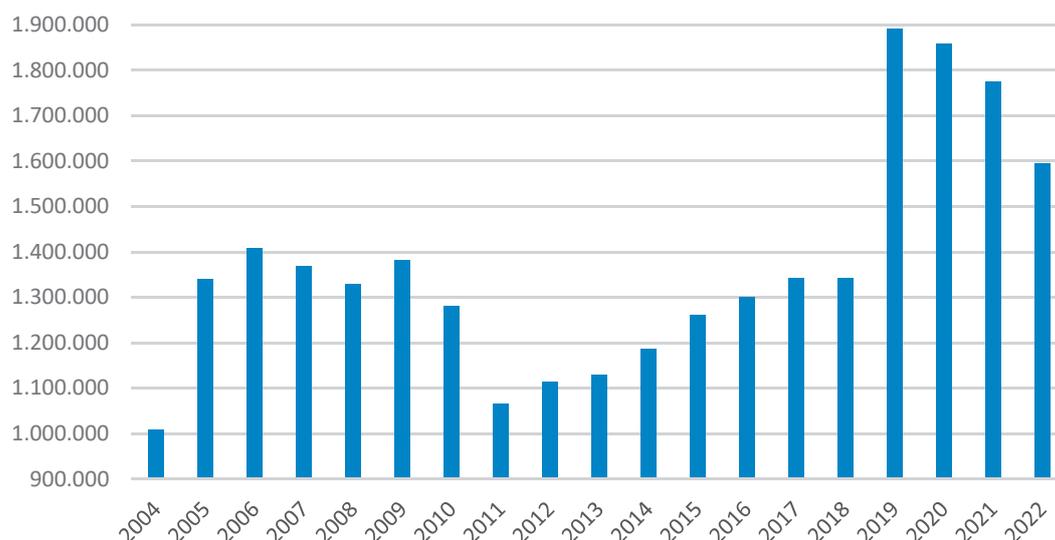
⁽³⁾ Entre 2016 y 2018, se estima el BFR utilizando el tipo marginal estatal medio del ejercicio 2015 correspondiente a los contribuyentes con prestaciones familiares exentas por hijo a cargo, orfandad, maternidad o paternidad, el 4,81%, y desde 2019, se aplican dos tipos marginales estatales medios del 12,74% a las prestaciones públicas exentas por maternidad o paternidad (estimación realizada con datos observados en 2017) y del 4,81% a las restantes prestaciones familiares exentas del artículo 7.h) de la Ley 35/2006. Para los años anteriores, esos tipos marginales medios no son válidos, debido a las sucesivas reformas y cambios en la tarifa estatal del IRPF que se aplica sobre la base liquidable general.

⁽⁴⁾ Como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018, la exención se extendió a la totalidad de las prestaciones públicas por maternidad o paternidad, incluidas las percibidas de la SS, modificándose para ello el contenido de la letra h) del artículo 7 de la Ley 35/2006, lo que se refleja en las series de los BFR desde 2019 y del PBF desde 2020.

⁽⁵⁾ Cambio metodológico en el PBF 2020, utilizando los tipos marginales estatales medios del ejercicio 2017 para los contribuyentes con prestaciones públicas exentas por maternidad o paternidad y del ejercicio 2015 para los beneficiarios de las restantes prestaciones familiares exentas del artículo 7.h) de la Ley 35/2006.

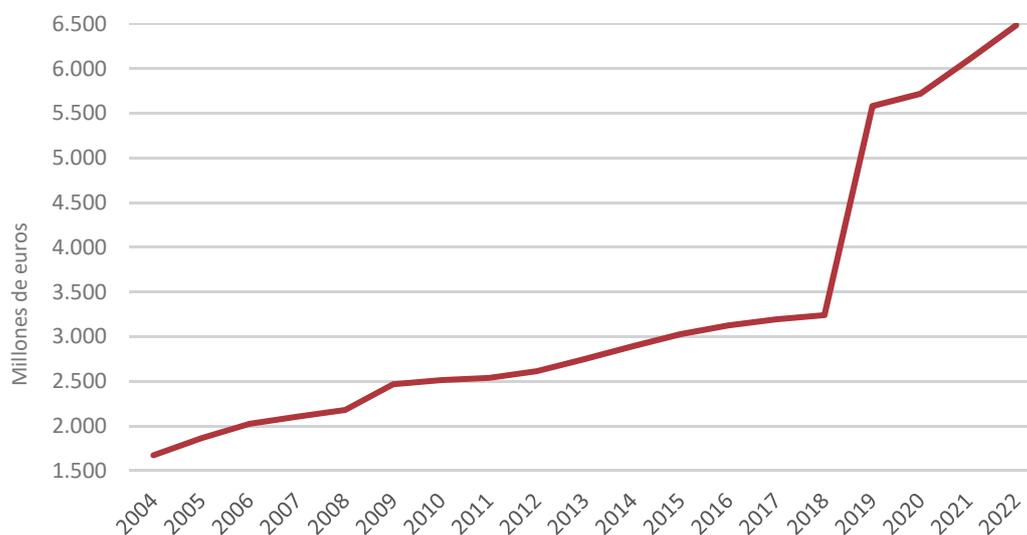
En el gráfico 6.1 se muestra la evolución del número de beneficiarios de la exención, apreciándose las continuas fluctuaciones hasta 2011, una tendencia de suave crecimiento durante el período 2012-2017, su estabilidad en 2018, el gran impulso en 2019 debido a la ampliación de su ámbito objetivo y una línea descendente desde 2020.

Gráfico 6.1
Evolución del número de beneficiarios



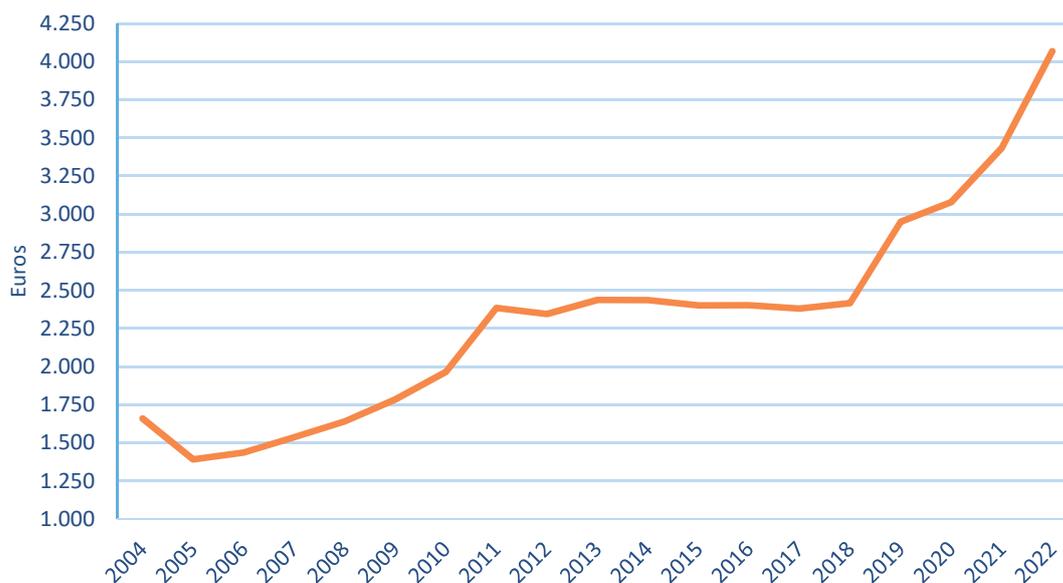
En el gráfico 6.2 se representa la evolución del importe de las prestaciones exentas, mostrando la curva un aspecto distinto al observado en el número de los beneficiarios, esto es, su perfil fue sistemáticamente creciente durante la totalidad del período de análisis, produciéndose una gran expansión en 2019, por el motivo reiterado de la incorporación de las prestaciones de la SS por maternidad o paternidad al ámbito objetivo de la exención.

Gráfico 6.2
Evolución del importe de las prestaciones exentas



Por último, en el gráfico 6.3 se recoge la evolución de la cuantía de la prestación exenta media por beneficiario, que tendió a crecer gradualmente y guarda similitud con el perfil mostrado por el importe de las prestaciones exentas que se representa en el gráfico 6.2, con la peculiaridad de su cuasi estabilidad durante el período 2011-2018, un impulso más contenido en 2019 que en el importe total de las prestaciones exentas, y su pendiente más acentuada en el último bienio.

Gráfico 6.3
Evolución de la prestación exenta media por beneficiario



2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO

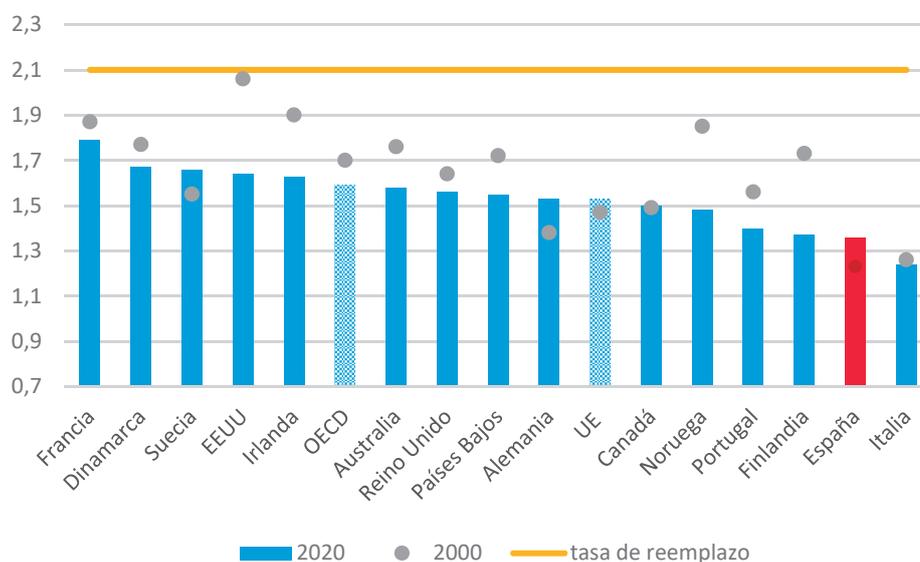
El gráfico 6.4 recoge la tasa global de fecundidad según la OCDE⁵³ de varios países, así como las medias de la OCDE y de la UE, en los años 2020 y 2000. Se ha incluido como referencia la tasa de reemplazo, que se define como el número estimado de hijos por mujer necesarios para mantener constante el tamaño de la población, y que en la OCDE se estima en 2,1.

La tasa global de fecundidad se situó por debajo de la tasa de reemplazo generacional en todos los países analizados. La media de la UE (1,53 en 2020) fue inferior a la media de la OCDE (1,59). En 2020 la tasa de fecundidad de España fue de 1,36, una de las bajas de Europa y de la OCDE.

Desde los años noventa la fecundidad de las mujeres españolas en edad reproductiva es inferior a los 1,5 hijos por mujer y, además, va acompañada de una edad media de maternidad y paternidad muy tardías (Esteve y Treviño, 2019).

⁵³ La tasa global de fecundidad (TGF) es el número medio de hijos nacidos por mujer a lo largo de su vida, teniendo en cuenta las tasas de fecundidad por edad y suponiendo que no hay mortalidad femenina durante los años reproductivos. La TGF se calcula como la suma de las tasas de fecundidad por edad definidas en intervalos de cinco años.

Gráfico 6.4
Tasa global de fecundidad. Años 2000 y 2020

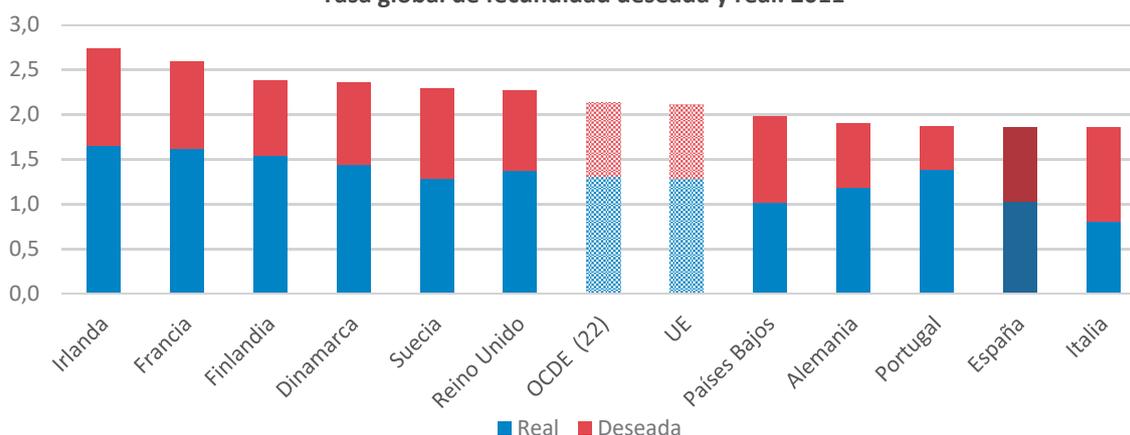


Nota: el último dato disponible para la UE es de 2018.

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Family Database de la OCDE.

El gráfico 6.5 recoge el número de hijos por mujer deseados y reales en 2011, último dato disponible. La tasa de fecundidad fue inferior a la deseada en todos los países. El número de hijos deseados por mujer en España fue muy bajo, 1,9 en total, por debajo de la tasa de reposición. El número efectivo de hijos en España era menor al deseado en 0,83 hijos, una diferencia que coincide con la media de la UE y de la OCDE⁵⁴.

Gráfico 6.5
Tasa global de fecundidad deseada y real. 2011



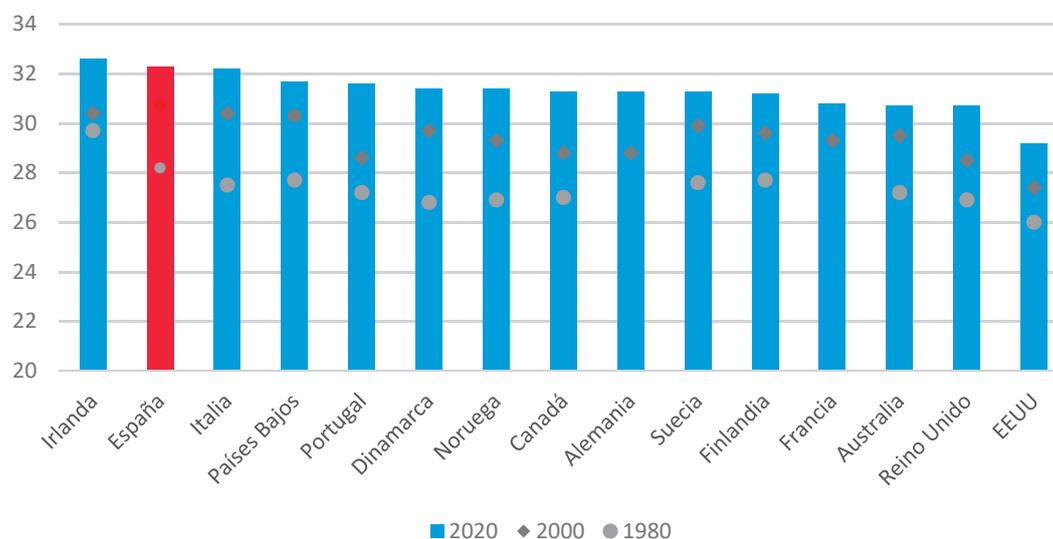
Nota: los datos corresponden a la población de mujeres entre 14 y 65 años. No existen datos para Australia, Canadá Noruega y EEUU.

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Family Database de la OCDE.

⁵⁴ La media de la OCDE se ha calculado para 22 países, se puede consultar la muestra y los resultados completos en <https://www.oecd.org/els/family/database.htm>, indicador SF2.2.

El gráfico 6.6 muestra la edad media de la maternidad en los años 2020, 2000 y 1980. La edad media ha ido aumentando con los años en todos los países. En 2020, la edad media de la maternidad en España fue de 32,3 años, la segunda más elevada solo por detrás de Irlanda (32,6 años).

Gráfico 6.6
Edad media de la maternidad. 2020, 2000 y 1980



Nota: no existen datos de 1980 para Alemania y Francia.

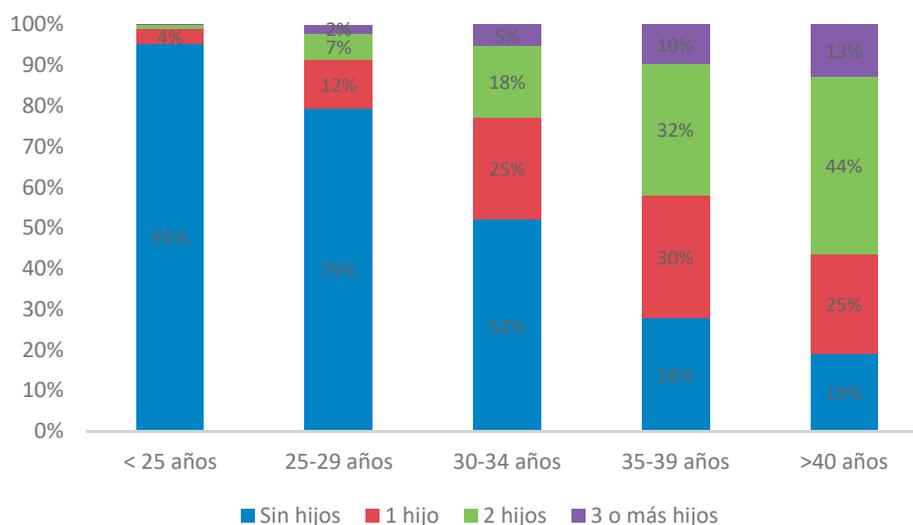
Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Family Database de la OCDE.

Esteve y Treviño (2019) argumentan que una de las causas de la elevada edad media de la maternidad en España es la emancipación tardía. Según datos de Eurostat de 2020⁵⁵, en España, más del 65% de la población de 18 a 34 años vivía con sus padres, un valor notablemente superior a la media de la UE 27 (49,5%) y de países como Francia (42,7%), Países Bajos (35,5%), Alemania (30,3%), o los países nórdicos, cuyo porcentaje se sitúa por debajo del 25%.

El gráfico 6.7 recoge la distribución de la fecundidad alcanzada por las mujeres (número de hijos) en 2018, por grupo de edad. El porcentaje de mujeres sin hijos disminuye rápidamente con la edad. Más de la mitad de las mujeres españolas de entre 30 y 34 años no habían tenido hijos, y ese porcentaje se reduce al 28% para el tramo de edad de 35 a 39 años, y se estabiliza en 19% a partir de los 40 años. El porcentaje de mujeres con 2 hijos o más para edades superiores a 40 años es notablemente superior al del tramo de edad de 30 a 34 años.

⁵⁵ https://ec.europa.eu/eurostat/data/database?node_code=ilc_lvps08.

Gráfico 6.7
Mujeres según número de hijos y edad. Porcentaje. España, 2018



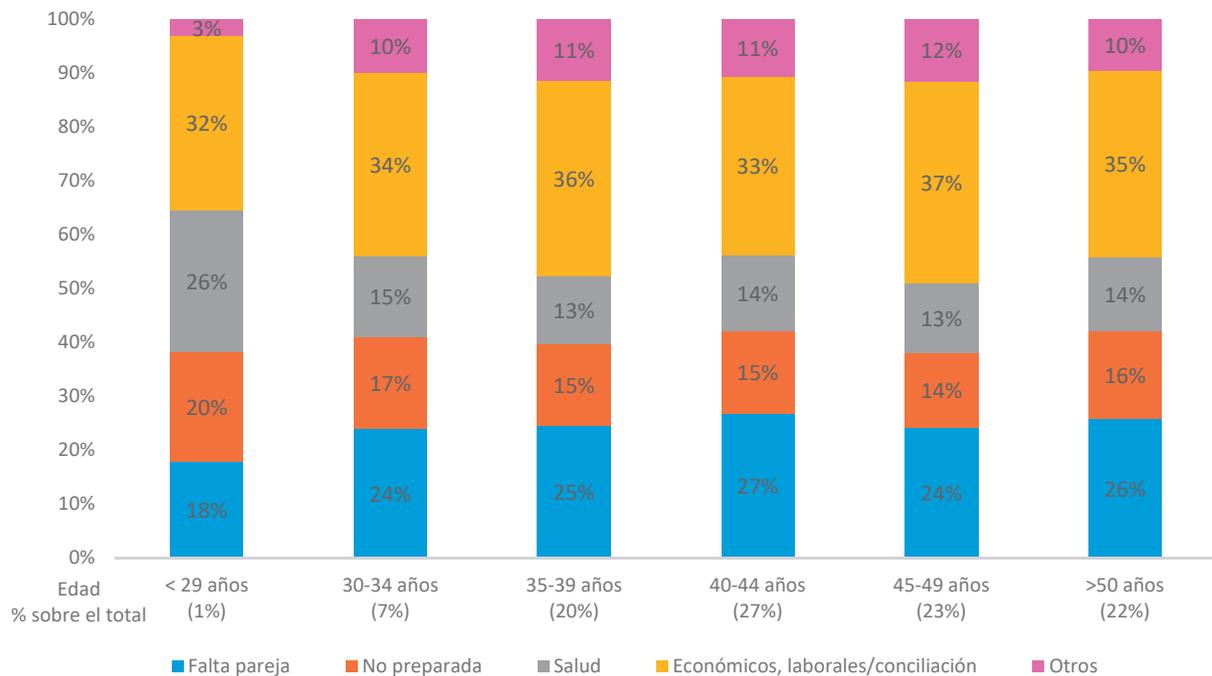
Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Encuesta de Fecundidad de 2018 del INE.

La pandemia sanitaria asociada a la COVID-19 amenaza con agravar algunas de las tendencias analizadas hasta ahora en España, como la emancipación tardía o la baja tasa de fecundidad. Tras la pandemia, cayó 15 puntos el porcentaje de jóvenes que se planteaba dejar de vivir con sus padres o tutores, desde el 48% en 2019 a apenas el 32,8% en 2020. La pandemia también parece haber afectado al deseo de tener hijos, ya que el porcentaje de jóvenes que no querían tener hijos pasó del 16,8% en 2019 al 18% en 2020 (Simón et al, 2021).

El gráfico 6.8 recoge las razones por las cuales las mujeres españolas han tenido su primer hijo biológico al menos dos años más tarde de lo que consideraban ideal, según el motivo más importante. En el eje horizontal se reflejan los tramos de edad y debajo de cada tramo se ha incluido su peso en términos porcentuales sobre el número total de mujeres que han retrasado su maternidad. Los tramos de edad donde el retraso en la maternidad fue más relevante eran aquellos de edades iguales o superiores a 35 años, mientras que solo el 1% de las mujeres que retrasaron su maternidad tenía menos de 29 años.

Las principales razones de retrasar la maternidad eran los económicos y laborales o los de conciliación de la vida laboral y familiar. Estos motivos han sido el factor explicativo principal del retraso de la maternidad de, al menos, una de cada tres mujeres mayores de 30 años. Otras razones más relacionadas con la elección personal también tuvieron un rol importante. La falta de pareja estable era una razón especialmente relevante a partir de los 30 años, mientras que el no sentirse preparada y los motivos de salud tuvieron mayor relevancia para mujeres por debajo de los 29 años.

Gráfico 6.8
Razones para el retraso de la maternidad, según la edad. España, 2018

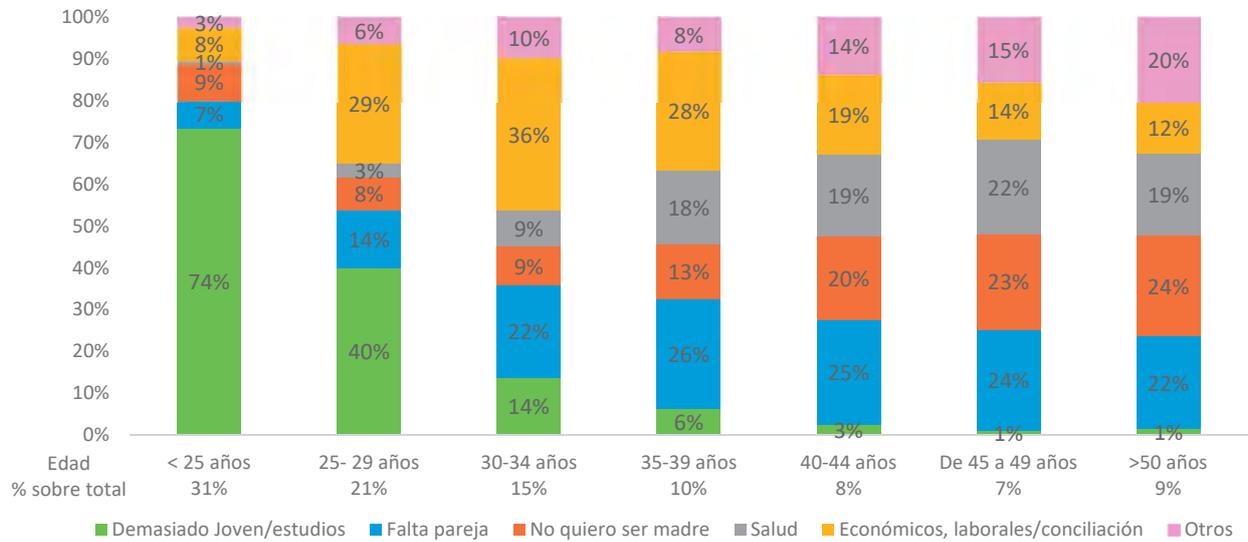


Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Encuesta de Fecundidad de 2018 del INE.

El gráfico 6.9 recoge las razones para no tener un hijo, expresadas por mujeres que no han tenido hijos y no están embarazadas. En el eje horizontal se reflejan los tramos de edad y debajo de cada tramo se ha incluido su peso en términos porcentuales sobre el número total de mujeres sin hijos. La razón principal para no tener hijos para mujeres por debajo de los 25 años era la decisión personal, de manera que el 74% se consideraba demasiado joven o quería seguir estudiando. Este porcentaje cae rápidamente en los siguientes tramos de edad, en los que comienzan a tomar protagonismo las razones ajenas a la decisión personal, como las razones económicas y laborales o de conciliación de la vida laboral y familiar, que eran las principales razones por las que las mujeres en edades comprendidas entre los 25 y los 39 años no fueron madres. A partir de los 40 años de edad, las principales razones para no ser madre eran la falta de pareja estable, la elección personal de no ser madre, así como motivos de salud.

Gráfico 6.9

Razones para no tener un hijo. Mujeres sin hijos y no embarazadas. España, 2018

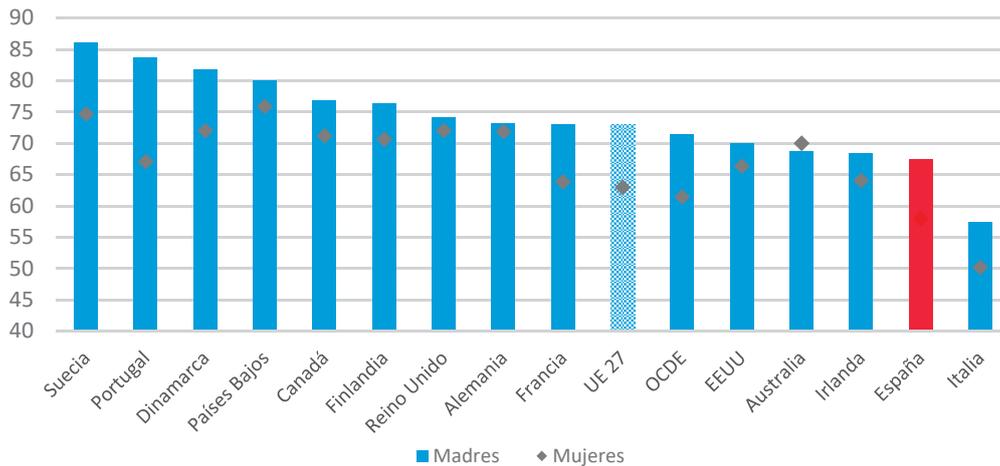


Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Encuesta de Fecundidad de 2018 del INE

El gráfico 6.10 recoge la tasa de empleo de madres con hijos de edades hasta 14 años y la del número total de mujeres de edades comprendidas entre los 15 y 64 años. Las madres en España tienen una de las menores tasas de empleo de la UE (67,5% en 2019), cinco puntos y medio por debajo de la media de la UE y cuatro puntos porcentuales por debajo de la media de la OCDE. La tasa de empleo de las mujeres en España también es de las más bajas de la UE.

Gráfico 6.10

Tasa de empleo de mujeres con hijos de 0 a 14 años. 2019

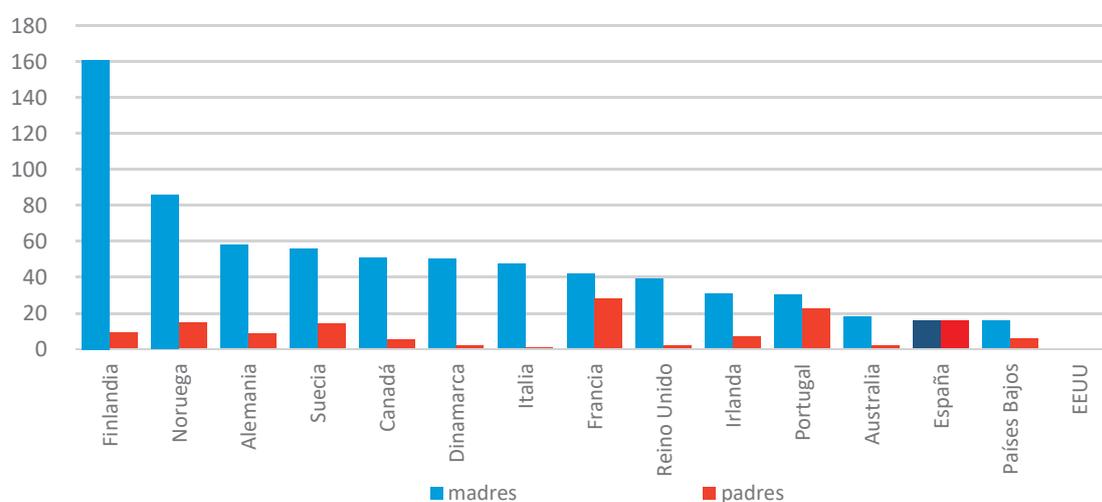


Nota: los datos corresponden a mujeres entre 14 y 65 años. Las madres se definen como mujeres con hijos entre 0 y 14 años.

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Family Database de la OCDE.

El gráfico 6.11 compara la duración de los permisos remunerados de maternidad y paternidad en el año 2021. En España los permisos remunerados de maternidad eran de los más bajos de Europa y de la OCDE. De hecho, solo hay 4 países en la OCDE que ofrecían permisos remunerados inferiores a las 16 semanas: Israel (15 semanas), Suiza (14 semanas), Méjico (12 semanas) y Estados Unidos (donde no existían los permisos remunerados). Sin embargo, tras las últimas reformas implementadas en España, la duración de los permisos de paternidad⁵⁶ han aumentado sensiblemente hasta igualarse con los de maternidad, y son de los más generosos de la OCDE.

Gráfico 6.11
Duración (semanas) de los permisos retribuidos de maternidad disponible para madres, y los permisos de paternidad reservados para padres. 2021



Nota: se incluyen permisos remunerados de maternidad o paternidad, así como las excedencias remuneradas por maternidad o paternidad.

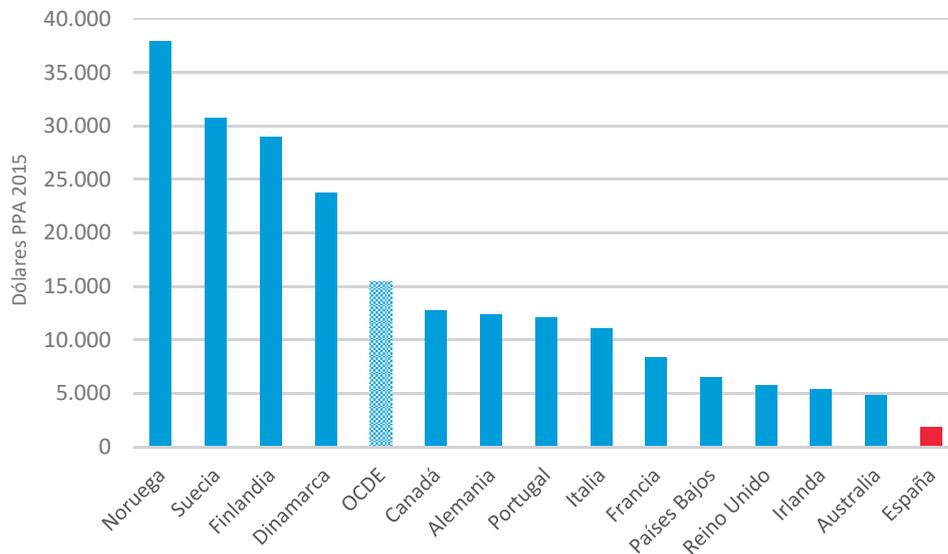
Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Family Database de la OCDE.

Por otro lado, la tasa de reposición⁵⁷ de dichos permisos remunerados no es igual en todos los países. Algunos países, como España, ofrecen un 100%, mientras que en otros dicha tasa es menor. Para tener en cuenta estas diferencias, el gráfico 6.12 compara la cuantía del gasto público empleado en prestaciones de maternidad y paternidad por cada niño nacido en 2017, valorado en dólares americanos de 2015 en términos de paridad del poder adquisitivo (PPA). Las cuantías son muy generosas en los países nórdicos, notablemente por encima de la media de la OCDE, que se sitúa en torno a 15.400 dólares. España es el país con menor cuantía de prestación, apenas 1.799 dólares, muy por debajo de la media de la OCDE.

⁵⁶ Denominados “permiso y prestación por nacimiento y cuidado del menor del progenitor distinto de la madre biológica”.

⁵⁷ Porcentaje de los ingresos previos que queda cubierto por el permiso remunerado.

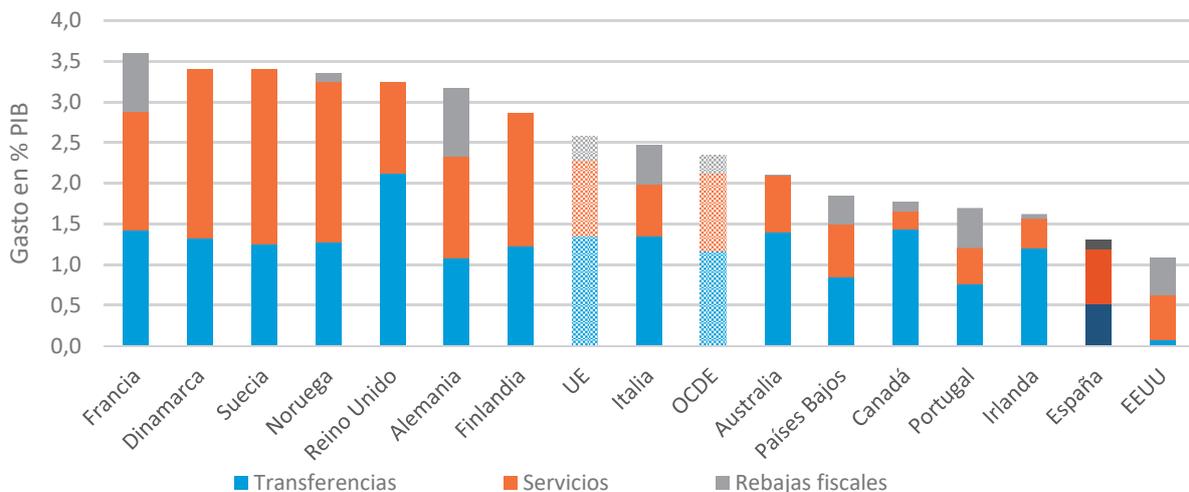
Gráfico 6.12
Gasto público en prestaciones por maternidad y paternidad por nacimiento, 2017.
Dólares americanos PPA de 2015



Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Family Database de la OCDE.

El gráfico 6.13 muestra la cuantía del gasto público empleado en ayudas a familias en 2017, expresado en porcentaje del PIB. España realizó un gasto en ayudas públicas a familias con hijos del 1,31% del PIB, el segundo más bajo después de EEUU. Estos niveles quedan muy por debajo de las ayudas medias, tanto en la OCDE (2,34% del PIB) como en la UE (2,57% del PIB). En general, la mayoría de países concentraron la mayor parte del gasto en transferencias directas a las familias, mientras que en España el principal gasto se realizó mediante la provisión de servicios públicos, como, por ejemplo, los servicios de guardería (OCDE, 2021).

Gráfico 6.13
Gasto público en ayudas a familias con hijos. Porcentaje del PIB, 2017

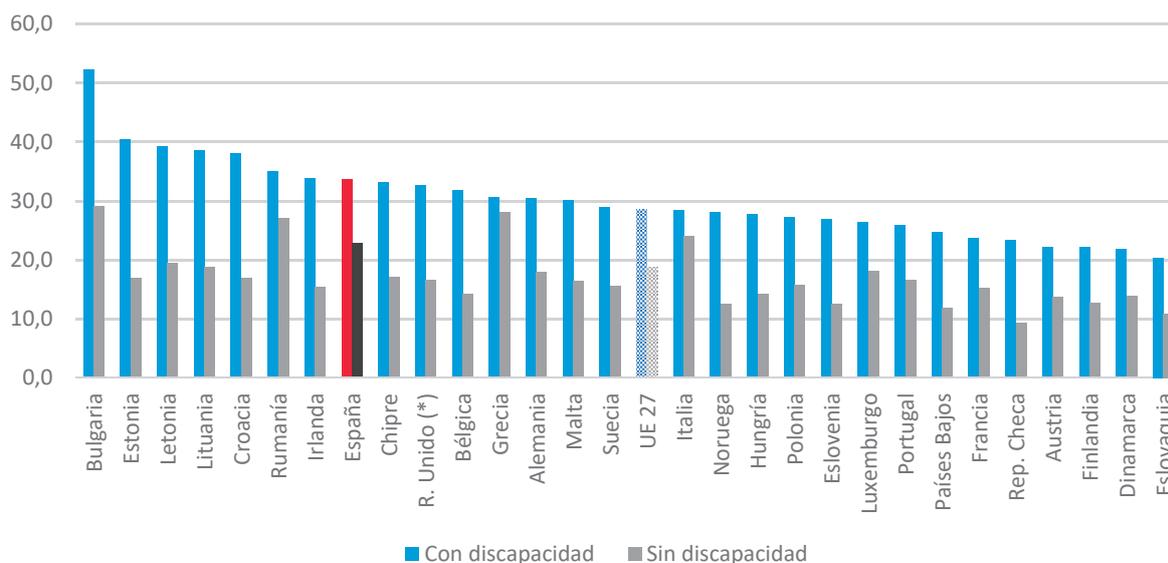


Nota: Incluye solo gasto público para familias (pagos y desgravaciones por hijos, retribución del permiso de maternidad o paternidad y ayudas para el cuidado de niños).

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Family Database de la OCDE.

El gráfico 6.14 muestra el porcentaje de personas en riesgo de pobreza o exclusión social, según el indicador AROPE de la UE. Las personas con discapacidad en España sufren mayor riesgo (33,8% de la población) que las personas sin discapacidad (23%). Este es un patrón común en Europa, si bien el riesgo de pobreza y exclusión en España es de los más altos de la UE.

Gráfico 6.14
Personas con discapacidad en riesgo de pobreza o exclusión social (ARPE), 2020.
Porcentaje de población de 16 años o más



(*) Datos de 2018.

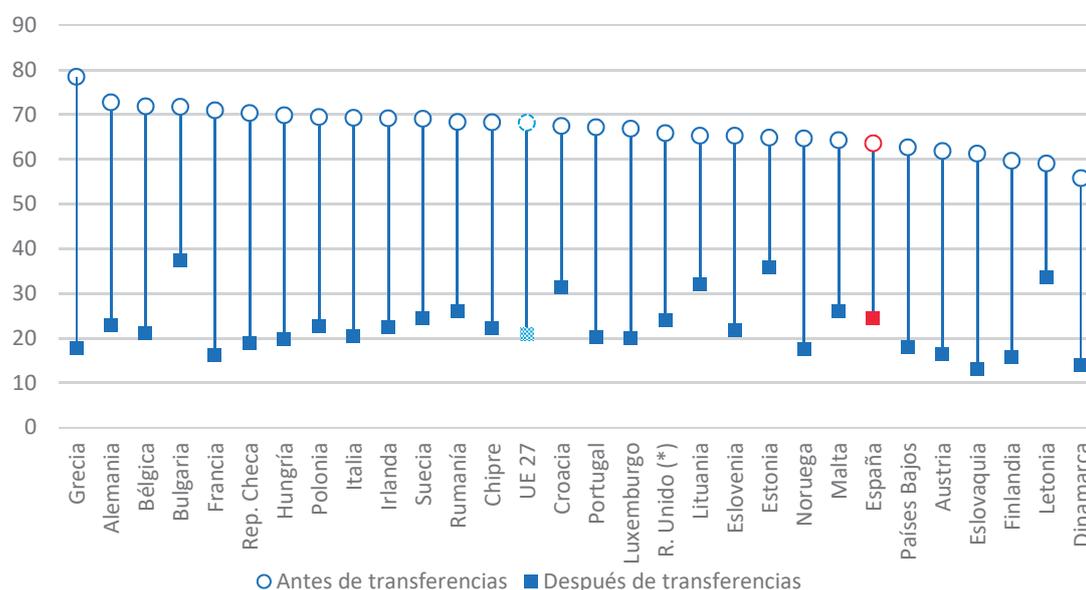
Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

El gráfico 6.15 compara el porcentaje de personas con discapacidad en riesgo de pobreza, antes y después de las transferencias sociales⁵⁸. Las personas con discapacidad tienen una fuerte dependencia de estas transferencias. La tasa media de pobreza en la UE-27 para personas con discapacidad en 2020 era del 68,2% antes de las transferencias sociales, y se redujo hasta el 20,9% después de ellas. En España, la tasa de pobreza antes de las transferencias sociales era del 63,6%⁵⁹, menor que en la UE-27, pero después de estas se situó en el 24,4%, por encima de la media europea.

⁵⁸ Las transferencias sociales incluyen prestaciones sociales, pensiones e indemnizaciones.

⁵⁹ El valor habitual de la tasa de pobreza antes de transferencias en España durante la última década se ha situado en un rango entre el 67,6% y el 72%.

Gráfico 6.15
Personas con discapacidad en riesgo de pobreza, antes y después de transferencias sociales, 2020.
Porcentaje de población de 16 años o más



(*) Datos de 2018.

Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL

La utilización de prestaciones familiares es habitual en todos los países analizados, si bien su diseño, implementación y tributación es heterogénea. Para facilitar el análisis, se han agrupado las prestaciones en tres grandes grupos: las relacionadas con la natalidad, la discapacidad y la orfandad.

El cuadro 6.3 agrupa los países según el tratamiento fiscal de las distintas prestaciones, clasificando los países en función de que estén o no exentas en IRPF (o equivalente en el país) de las que no. Para las prestaciones de natalidad, se distingue entre dos tipos de prestaciones: por un lado, las de maternidad, paternidad o similares (que incluye la prestación parental, que puede disfrutarse por ambos progenitores) y, por otro lado, las prestaciones o ayudas por adopción y nacimiento, y otras. Adicionalmente, se ha incluido una categoría de “especialidades exentas”, que recoge prestaciones adicionales que quedan exentas en países en los que las prestaciones por natalidad están habitualmente sujetas y no exentas. En el anexo se recoge un mayor detalle del tratamiento de las prestaciones en cada país.

Cuadro 6.3
 Comparativa internacional del tratamiento de las prestaciones familiares

Tipos de prestación		Exenta	No exenta
Natalidad	Prestación por maternidad, paternidad, o similar (parental)	Alemania (pero se tiene en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable al resto de rentas) España Portugal	Dinamarca Finlandia Francia Irlanda Italia Países Bajos Suecia Noruega Reino Unido
	Pagos o ayudas por adopción, nacimiento y otros	Finlandia España Francia Italia (bono bebé) Portugal (hospitalización, embarazo) Reino Unido	Dinamarca Países Bajos Irlanda Suecia Noruega
	Especialidades exentas	* Francia: asignación adicional diaria de maternidad; educación infantil compartida * Irlanda: child Benefit * Italia: subsidio único (sustituye al bono bebé) * Noruega: prestación para madre sin ingresos * Reino Unido: prestación de maternidad para trabajadores por cuenta propia y trabajo no remunerado	
	Prestación por discapacidad	Alemania Dinamarca España Finlandia Francia Irlanda (deducción en cuota) Italia Países Bajos Portugal Suecia (gastos adicionales) Reino Unido	Suecia (cuidado hijos) Noruega
	Prestación por orfandad	Alemania (parcial hasta 10.347 €) Dinamarca España Francia Italia (parcial 1.000 €, accidente de trabajo) Portugal Suecia	Finlandia Irlanda Países Bajos Noruega Reino Unido

En el cuadro 6.3 se observa que todos los países contemplan algún tipo de exención para las prestaciones familiares, donde todas las prestaciones están sujetas y no exentas. En Alemania, España y Portugal todas las prestaciones familiares analizadas están exentas, aunque en Alemania sí se tienen en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable al resto de rentas.

Las prestaciones relacionadas con la natalidad son las que presentan una fiscalidad más heterogénea. La mayoría de países establece la sujeción sin exención de las prestaciones por paternidad, maternidad y similares, y exclusivamente Alemania, España y Portugal las dejan exentas. Sin embargo, una mayoría de países tiene otras prestaciones por adopción, nacimiento u otros que están exentas, así como algunas especialidades que no tributan, normalmente dirigidas a personas en situación de vulnerabilidad.

En cuanto al grupo de prestaciones por hijo con discapacidad, en la mayoría de países quedan exentas. Noruega y Suecia son los únicos países que gravan este tipo de prestaciones, si bien en Suecia existe otra prestación para cubrir los gastos adicionales relacionadas con la discapacidad que está exenta. Respecto a su cuantía, destaca con la cuantía más alta Alemania (hasta 2.840 euros mensuales) y con las cuantías más bajas Finlandia (cuantía máxima de 446,81 euros al mes) y Dinamarca (428,75 euros al mes).

Por último, respecto a las prestaciones por orfandad, están exentas en siete países (Alemania, Dinamarca, España, Francia, Italia, Portugal y Suecia) de los doce analizados.

En definitiva, se puede considerar que el enfoque español coincide con el la mayoría de países analizados en el tratamiento de las prestaciones de orfandad, discapacidad, y las ayudas por adopción y nacimiento. En cuanto a las prestaciones de maternidad y paternidad, lo habitual es el gravamen de las prestaciones recibidas, y solo Alemania, España y Portugal establecen su exención.

4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO

4.1. Bases de datos

Para el análisis descriptivo se utiliza el Panel de Hogares del IRPF 2016-2019, que combina la información sobre las características de la población y de los hogares con la información fiscal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), y permite disponer de una muestra representativa de hogares a lo largo del tiempo con información sobre su renta y su patrimonio.

La construcción del panel toma como año base la población del año 2016 y se selecciona una muestra representativa de los hogares, tomando como variables de estratificación la Comunidad Autónoma, el tipo de hogar y el tramo de renta. Todas las personas seleccionadas en 2016 y sus hogares pasan a formar parte del panel de 2017, que se amplía con las personas pertenecientes a una muestra representativa de los nuevos hogares aparecidos en 2017. El proceso se repite para los años sucesivos arrastrando a las personas que fueron seleccionadas en los años previos. La muestra de 2016 contiene alrededor de 772.000 hogares, que constituyen el 4,6% de la población total de hogares (2,1 millones de personas,

que abarcan un 4,9% del total), mientras que en 2019 el número de hogares incluidos en el panel alcanza casi los 950.000 hogares, que representan el 5,5% del total de hogares del territorio de régimen fiscal común (2,7 millones de personas, que suponen el 6,1% del total).

Para la evaluación de impacto se emplea el fichero administrativo de la SS denominado “Muestra Continua de Vidas Laborales” (MCVL). Esta base de datos es un conjunto de microdatos individuales anonimizados, extraídos de los registros de la SS en un año determinado. La información de la SS se completa con la información fiscal aportada por la AEAT y con la del Padrón Continuo facilitado por el INE.

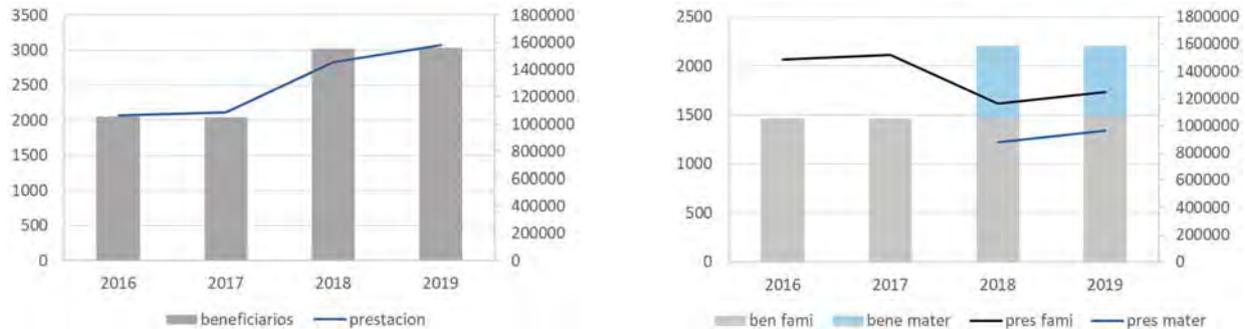
La MCVL se extrae de una población de referencia que está formada por todas las personas que han estado dadas de alta o recibiendo alguna pensión contributiva de la SS en algún momento del año de referencia, con independencia del tiempo que hayan permanecido en esa situación. Además de los que trabajan y cotizan en algún régimen de la SS, también incluye a los que han estado cotizando para generar derecho a percibir una pensión, aunque no hayan estado trabajando, como es el caso de los beneficiarios de las prestaciones de desempleo. La población de referencia también incorpora a los que perciben cualquier tipo de pensión contributiva, incluyendo las generadas por el Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez (SOVI) y las pensiones de supervivencia (viudedad y orfandad). El fichero contiene la siguiente información:

- Datos referentes al individuo: fecha nacimiento, sexo, lugar de nacimiento, lugar de residencia, nacionalidad y provincia donde se afilió por primera vez.
- Información sobre el trabajo desempeñado: régimen de afiliación, fechas de alta y baja, tipo de contrato, tipo de jornada, grupo de cotización, causa de baja, discapacidad y base de cotización.
- Datos del empleador o responsable de la cotización: actividad económica, tamaño, antigüedad como empleador y localización.
- Información de la pensión recibida: clase, grado, fecha de revisión de la discapacidad, régimen, fecha de inicio y cese, base reguladora, porcentaje aplicado y pensión inicial, revalorización, complementos y causa de cese.

4.2. Análisis descriptivo de la información

En el Panel de Hogares del IRPF se seleccionan las partidas “Prestaciones familiares” y “Prestaciones públicas por maternidad y paternidad exentas”. La variable de interés para realizar el análisis descriptivo es la “prestación familia total”, que es la suma de las dos anteriores para cada declarante. El gráfico 6.16 muestra la evolución del número de beneficiarios y la prestación media anual de las anteriores variables, utilizando los factores de ponderación anuales del panel.

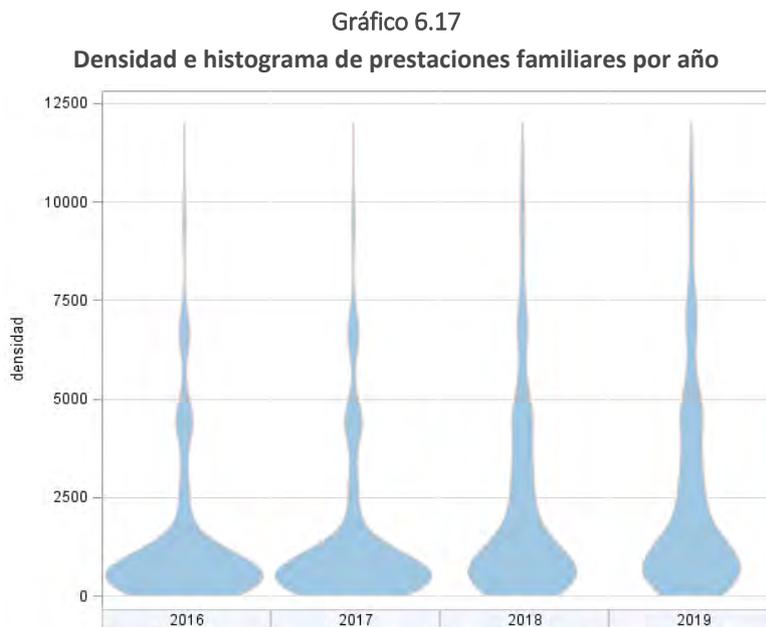
Gráfico 6.16
Evolución del número beneficiarios –eje dcha.– y prestación media –eje izqda.–.
Prestación total (izqda.) y desagregada (dcha.) Periodo 2016-2019



Nota: los valores del número de beneficiarios y de la prestación media no coinciden con los ofrecidos en el cuadro 6.2 debido a la utilización del Panel de Hogares descrito previamente, y a la utilización de factores de elevación que pueden llevar, en algunos casos, por motivos de extracción muestral y representatividad, a no obtener el mismo número poblacional.

En el gráfico 6.16 se observa un incremento del número de beneficiarios de este tipo de prestaciones entre 2017 y 2018, pasando de 1 millón a 1,5 millones, debido a la ampliación de la prestación de maternidad y paternidad. En relación con la cuantía de la prestación familiar total también se observa un aumento en el año 2018, pasando de 2.116 € a 2.835 € anuales, asociado a la incorporación de la nueva prestación exenta de maternidad y paternidad. La prestación de maternidad y paternidad se situó en torno a los 1.200 € anuales, mientras que las prestaciones familiares se situaron en torno a los 1.700 € al año.

El gráfico 6.17 presenta la distribución del número de personas que recibieron prestaciones familiares y su evolución en el periodo 2016-2019.

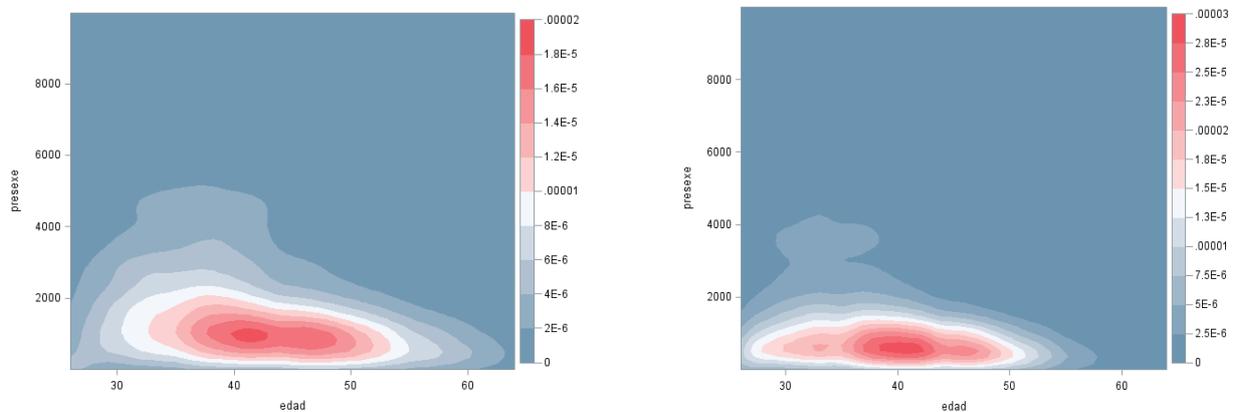


En 2016 y en 2017 la distribución de las prestaciones se encontraba muy concentrada en valores bajos, ya que la mayoría de las prestaciones eran inferiores a los 2.000 € anuales. Sin embargo, la modificación de la prestación de maternidad y paternidad en 2018 supuso un aumento de la cuantía de las presta-

ciones familiares totales. Algunas prestaciones se elevaron hasta alcanzar los 12.500 € anuales y otras se situaron en 5.000 € anuales; no obstante, la gran mayoría de individuos recibieron prestaciones inferiores a 2.500 € anuales.

El gráfico 6.18 presenta la función de superficie de los beneficiarios en función de su edad y la cuantía anual de la prestación familiar en el año 2019. Las funciones de superficie se representan por separado para hombres y mujeres. Como se puede observar, las mujeres beneficiarias se situaron entre 35 y 45 años, mientras que los hombres beneficiarios presentaron edades ligeramente superiores. En relación con las cuantías, el valor modal se situó alrededor de los 1.500 € euros anuales en ambos sexos, aunque en los hombres de 38 años y en las mujeres de 35 años se observan unas colas de prestaciones de 4.000 € al año.

Gráfico 6.18
Función de superficie de los beneficiarios en función de edad y la cuantía anual de la prestación familiar para año 2019. Hombre –izqda.– y mujer –dcha.–



Por último, el gráfico 6.19 muestra, para el año 2019, el número de beneficiarios y la cuantía media de las prestaciones familiares por ventiles de la renta bruta del declarante.

Gráfico 6.19
Número de beneficiarios –eje izqda.– y promedio de las prestaciones familiares –eje dcha.– en función del ventíl de renta bruta del declarante. Año 2019

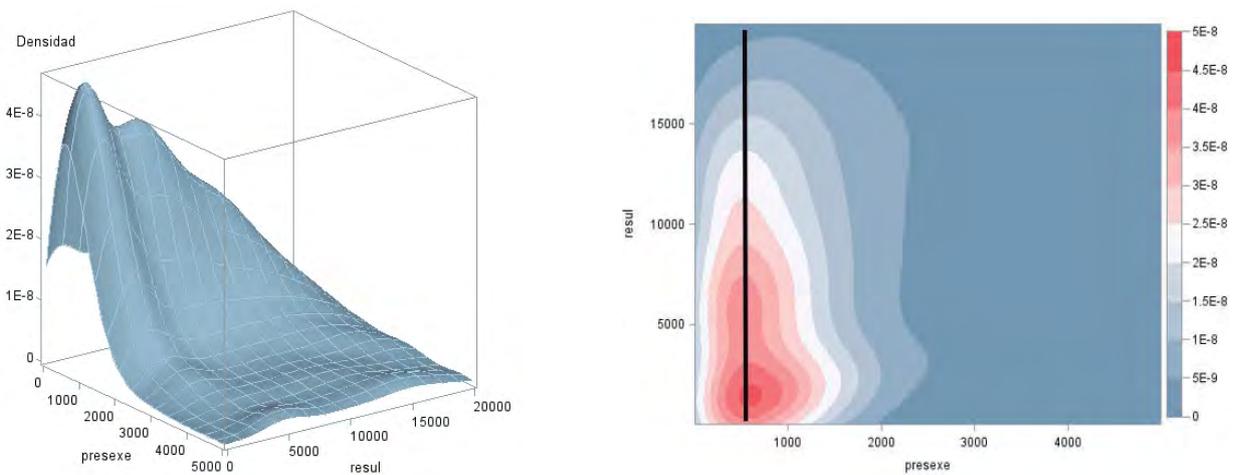


Un porcentaje elevado de los beneficiarios se situaron en el primer tramo de la distribución de ingresos, hasta el cuantil 35 de renta. Este resultado muestra el carácter redistributivo de estas prestaciones,

cuyos beneficiarios se encuentran principalmente en la parte baja de la distribución de renta disponible. Además, hay una correlación positiva entre la cuantía de la prestación y el tramo de la distribución de renta bruta disponible en la que se encuentra el beneficiario.

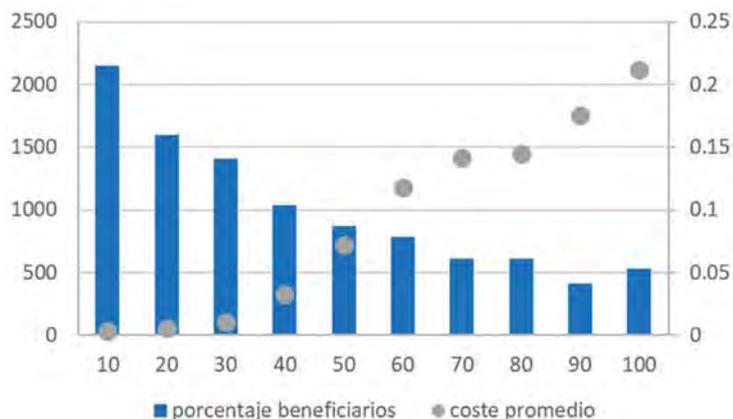
En el gráfico 6.20 se presenta, para el año 2019, la función bidimensional de la cuantía de las prestaciones familiares y la renta bruta disponible, junto con la función de superficie, que no muestra una correlación clara entre ambas variables. Cuando se traza una línea vertical para un determinado valor de la prestación familiar (presexe), es posible localizar el mismo número de individuos para diferentes valores de la renta bruta disponible.

Gráfico 6.20
Función bidimensional de las prestaciones familiares (presexe) y renta bruta disponible (resul) –izqda.–, y función de superficie –dcha.–. Año 2019



El gráfico 6.21 muestra la distribución de la pérdida de recaudación que supone este beneficio fiscal por decilas de ingresos del hogar. Con los datos del año 2019, se han ordenado las declaraciones por decilas de base imponible y para cada beneficiario de estas prestaciones exentas se ha calculado el coste fiscal, como diferencia entre la cuota observada menos la cuota que se obtendría en el caso hipotético de no aplicar la exención a estas prestaciones. Finalmente, se agrupa la información, tanto del porcentaje de beneficiarios como del coste medio, para cada uno de los deciles generados previamente.

Gráfico 6.21
Porcentaje de beneficiarios de las exenciones de las prestaciones familiares –eje dcho.– y el coste fiscal promedio –eje izqdo.–, en función del decil de ingresos. Año 2019



Como se observa en el gráfico 6.21, los beneficiarios de las prestaciones familiares se concentran en el tramo bajo de la distribución de ingresos. Los tres primeros deciles acumulan el 51% de los beneficiarios de la exención. No obstante, la pérdida de recaudación que originó este beneficio fiscal también fue relevante en los declarantes con elevadas bases imponibles. La pérdida media de recaudación se situó entre 1.500 € y 2.200 € al año en los declarantes que pertenecen a las tres decilas de mayores ingresos.

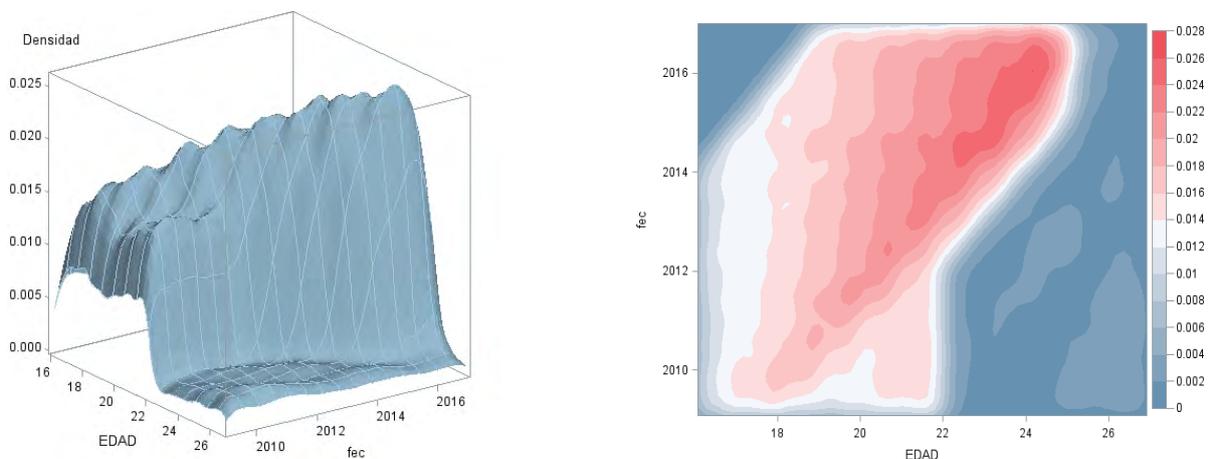
5. EVALUACIÓN

En esta sección se presenta la evaluación de impacto del beneficio fiscal. Para una mejor comprensión de los conceptos desarrollados es necesario establecer una serie de matizaciones. En primer lugar, se precisa que, de todas las prestaciones a favor de familiares, la única prestación que se va a evaluar es la pensión de orfandad⁶⁰. La pensión de orfandad es una prestación económica que se concede a los descendientes de personas fallecidas, siempre y cuando cumplan determinados requisitos relacionados con las cotizaciones sociales realizadas por el fallecido y la edad del beneficiario. El objeto principal de esta pensión es proteger al beneficiario de una situación de necesidad económica como consecuencia del fallecimiento de uno o ambos progenitores. En segundo lugar, debido a la concepción del beneficio fiscal y a los datos disponibles de la MCVL, no es posible evaluar de forma aislada el efecto del beneficio fiscal, sino que se analiza de manera conjunta el efecto de la prestación junto con la exención de la prestación, que supone una mayor renta disponible para los beneficiarios. Por último, en lugar de estudiar el efecto de la pensión junto a la exención de la misma en la renta disponible de los individuos, se analiza el efecto que tiene recibir la prestación en la incorporación al mercado laboral.

Con los datos de la MCVL se genera, para el periodo 2009 a 2016, una base de datos de panel con información sobre las cotizaciones mensuales del individuo. El gráfico 6.22 muestra la función de densidad bidimensional y la función de superficie del número de beneficiarios de la pensión de orfandad en función de su edad.

Gráfico 6.22

Función bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) del número de beneficiarios de prestaciones de orfandad en función de la edad (edad) y año (fec). Periodo 2009-2019



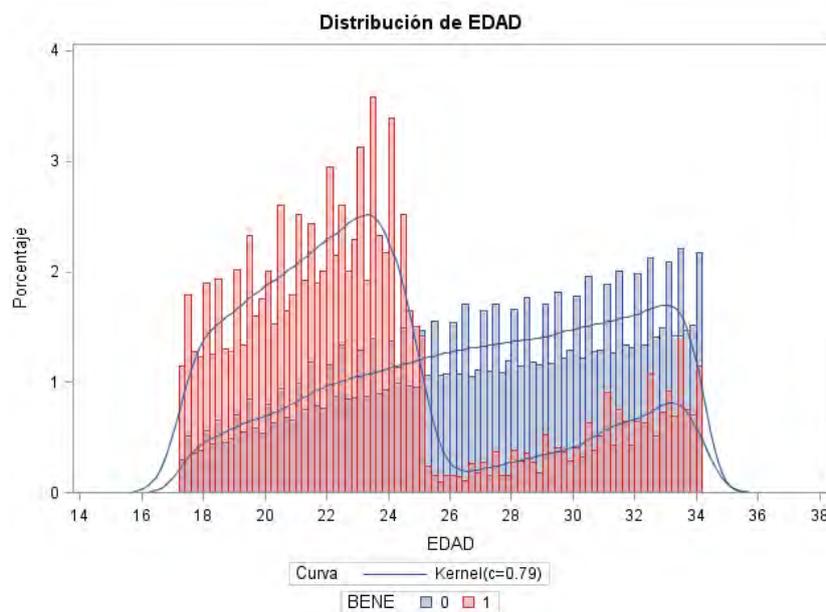
⁶⁰ Prestaciones por maternidad o paternidad, prestaciones familiares no contributivas y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos percibidos de los regímenes públicos de la SS y Clases Pasivas. De todas estas prestaciones la MCVL únicamente contiene información sobre las pensiones de orfandad.

En el gráfico 6.22 se observa el efecto de la modificación legislativa que se produjo en 2011, a través de la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social (BOE de 2 de agosto), sobre el número y la tipología de los beneficiarios. Hasta entonces únicamente podían recibir la prestación los menores de 21 años, y la modificación legislativa permitió que, a partir de 1 de enero del 2014, aumentase el límite de edad hasta los 25 años, de forma escalonada. Hasta el año 2011 el límite de edad era de 21 años; durante el año 2012, de 23 años; durante el año 2013, de 24 años; y desde 2014, de 25 años. No obstante, para los beneficiarios de entre 21 y 25 años, se exige que no efectúen trabajo lucrativo alguno por cuenta ajena o propia, o cuando realizándolo, los ingresos que obtengan resulten inferiores, en cómputo anual, a la cuantía vigente para el salario mínimo interprofesional, también en cómputo anual. Además, si el huérfano estuviera cursando estudios y cumpliera los 25 años durante el transcurso del curso escolar tendría derecho a la percepción de la pensión de orfandad hasta el primer día del mes inmediatamente posterior al de inicio del siguiente curso académico.

En el gráfico de superficie se observa que hasta 2012 los beneficiarios tenían menos de 22 años; sin embargo, a partir de ese año se origina una diagonal ascendente de izquierda a derecha hasta el año 2015, reflejando el año extra en la edad límite para ser beneficiario derivado de la modificación legislativa indicada. A partir de 2015, la edad máxima del beneficiario se estabiliza alrededor de 25 años. Para realizar una evaluación del impacto de esta prestación, evitando los efectos no deseados que puede ocasionar esta reforma dinámica, se seleccionó una muestra de individuos que, en marzo de 2015, tenían edades comprendidas entre 18 y 32 años, es decir, en torno al valor crítico de percepción de 25 años.

El gráfico 6.23 muestra el histograma de frecuencias del número de individuos que estaban percibiendo la prestación de orfandad (grupo de tratamiento) y los que no (grupo de control) en marzo de 2015.

Gráfico 6.23
Histograma de frecuencias del número de individuos en marzo de 2015.
Beneficiarios de la prestación de orfandad (bene=1) y no beneficiarios (bene=0)



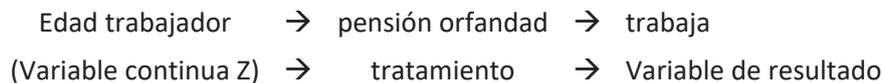
Como se puede observar, el grupo de tratamiento tiene una evolución uniforme a lo largo de las diferentes edades analizadas y se produce una caída en el número de beneficiarios a la edad de 25 años, asociada con la edad máxima de percepción de esta pensión. Los escasos beneficiarios que a partir de

esa edad continuaron recibiendo la prestación de orfandad eran excepciones de la norma que permiten continuar siendo perceptor de la prestación (cuando el perceptor esté incapacitado para el trabajo).

En relación con la cuantía de la prestación, el gráfico 6.24 muestra que es independiente de la edad del beneficiario. En la mayoría de los casos se situó alrededor de los 250 € mensuales. Únicamente, en edades situadas en torno a 24 años se observan individuos con pensiones de 600 € al mes.

5.1. Método de estimación

Esta evaluación analiza el impacto de la prestación de orfandad y su calificación como renta exenta (D) en la probabilidad de incorporación al mercado laboral (Y). Como la variable que recoge la participación laboral presenta un problema de endogeneidad, al depender de ciertas características de los individuos, se utiliza otra característica que influye en que una persona pueda ser elegible para percibir la prestación. Esta nueva variable es la edad del individuo, por tanto el diagrama de evaluación es:



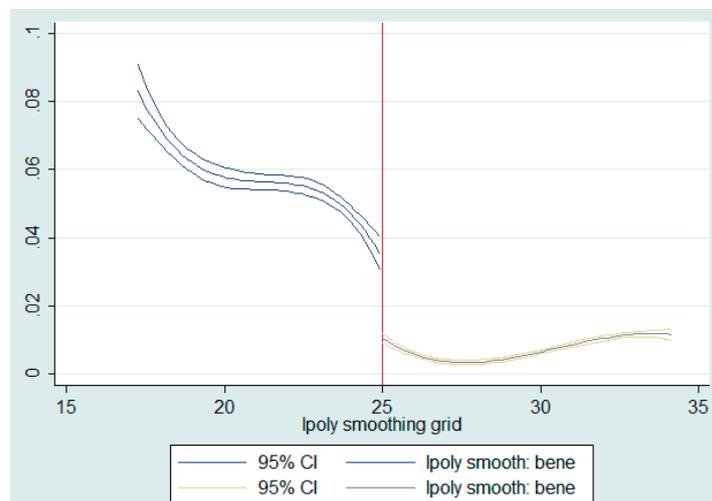
Dado que la edad es una variable continua y que existe un valor crítico a partir del cual, salvo excepciones, no se puede ser beneficiario, situado en los 25 años desde el ejercicio 2015, se emplea el método de regresión en discontinuidad para realizar la evaluación de impacto. No todos los menores de 25 años son beneficiarios de esta prestación; por tanto, se trata de un diseño de regresión difuso debido a que existen tantos individuos del grupo de control como del grupo de tratamiento a la izquierda del valor frontera de 25 años.

Se define la variable dicotómica D_i y, mediante técnicas no paramétricas, en el gráfico 6.25 se representa la estimación de la probabilidad de ser beneficiario del programa E ($D_i = 1|Edad_i$). Es decir, la probabilidad de percibir la prestación de orfandad en función de la edad, diferenciando si es mayor o menor de 25 años.

$$D_i = \begin{cases} 1 & \text{si el individuo percibe prestación orfandad} \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases}$$

Gráfico 6.25

Probabilidad de percibir prestación orfandad en función de la edad $E(D_i = 1|Edad_i)$ según que se tengan más o menos de 25 años. Marzo 2015



La probabilidad de percibir la prestación por orfandad desciende con la edad, produciéndose una discontinuidad a la edad de 25 años. A partir de dicha edad, la probabilidad de ser beneficiario, $D=1$, es cercana a cero. Para confirmar este diferencial de cobertura de la prestación en torno a los 25 años, se realiza un contraste de diferencia de proporciones entorno a esa edad, cuya hipótesis nula es:

$$H_0: Prob(D_i = 1)_{menos\ 25} = Prob(D_i = 1)_{mas\ 25}$$

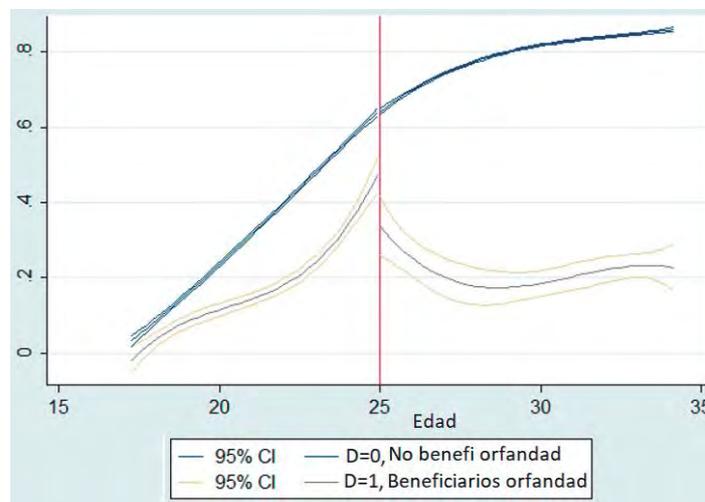
Se rechaza la hipótesis inicial asociada a un nivel de participación similar en torno a la frontera de 25 años con un p-valor de 0. El diferencial de participación es superior en 4,2 puntos probabilísticos en los menores de 25 años que en el resto de individuos.

A continuación, se realiza un análisis descriptivo de la variable de resultado. Utilizando la información de afiliación de la MCVL se define una nueva variable dicotómica:

$$Tra_i = \begin{cases} 1 & \text{si el individuo cotiza en SS en marzo 2015} \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases}$$

Con esta variable dicotómica se calcula la probabilidad de trabajar de un individuo en función de la edad y de si percibe o no la prestación de orfandad. Se calcula la $E(Tra_i = 1 | Bene, edad)$, utilizando métodos de regresión no paramétricos y diferenciando si los individuos tienen una edad superior o inferior a los 25 años, calculando para ello 4 esperanzas condicionadas.

Gráfico 6.26
Estimación no paramétrica mediante polinomios locales de $E(Tra_i = 1 | Bene, edad)$ en marzo de 2015 y los intervalos de confianza al 95%



Como se observa en el gráfico 6.26, mientras que los individuos del grupo de control presentan una función de probabilidad de participar en el mercado laboral creciente, que se sitúa en el 80%, en los individuos que tenían cerca de 35 años, y sin saltos significativos en torno al valor crítico de 25 años, en la función de participación en el mercado laboral de los tratados se aprecia una ruptura en torno a los 25 años, y para el resto de edades analizadas, el porcentaje de participación es mucho más bajo.

Para la evaluación del impacto de la prestación de orfandad alrededor de la edad de 25 años, se plantea un modelo de ecuaciones simultáneas. La primera ecuación captura el efecto de percibir la prestación de orfandad en la probabilidad de estar empleado, mientras que la segunda ecuación captura el efecto de la edad en la probabilidad de percibir la prestación de orfandad.

La ecuación principal de la evaluación recoge la influencia de la edad y de percibir la prestación, D_i , en la probabilidad de participar en el mercado de trabajo:

$$Tra_i = \beta_0 + \beta_1 Edad_i + \beta_2 Edad_i^2 + \alpha D_i + U_i \quad (1)$$

Donde el parámetro α cuantifica el impacto de recibir el programa y U_i las variables no observadas de los individuos.

La ecuación auxiliar que captura la percepción de la prestación de orfandad es una regresión difusa, por lo que se cumple que:

$$P(D_i = 1|Edad_i) = \begin{cases} g_0(Edad_i) & \text{si } Edad_i \geq 25 \\ g_1(Edad_i) & \text{si } Edad_i < 25 \end{cases}$$

Es decir, en torno a los 25 años de edad existen diferentes probabilidades de percibir la prestación de orfandad. Desde una óptica econométrica, la probabilidad de ser beneficiario se puede escribir como:

$$E(D_i = 1|Edad_i) = P(D_i = 1|Edad_i) = g_0(Edad_i) + [g_1(Edad_i) - g_0(Edad_i)]Z_i \quad (2)$$

siendo Z_i es una variable dicotómica:

$$Z_i = \begin{cases} 1 & \text{si } Edad_i \geq 25 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases}$$

La ecuación (2) se puede especificar de forma paramétrica como:

$$D_i = \gamma_0 + \gamma_1 Edad_i + \gamma_2 Edad_i^2 + \gamma_3 Z_i + \gamma_4 Z_i Edad_i + \gamma_5 Z_i Edad_i^2 + U_i \quad (3)$$

Esta especificación de las ecuaciones del impacto dada por (1) y la ecuación auxiliar asociada a percibir la prestación, representada en (3), permite estimar el impacto, α , en torno a la edad de 25 años de manera robusta y consistente, toda vez que se ha corregido el problema del sesgo de selección. El cuadro 6.4 muestra los resultados de la estimación del sistema de ecuaciones simultáneas, dado por (1) y (3).

Cuadro 6.4
Estimación de las ecuaciones (1) y (3)

	Coef.	Std. Err.	Z	P>z
Ecuación principal (1): var dependiente "Tra"				
Edad	0.07	0.00	66.51	0.00
Edad ²	-0.01	0.00	-10.63	0.00
D	-0.16	0.03	-4.82	0.00
constante	0.64	0.00	262.38	0.00
Ecuación auxiliar (3): var dependiente "ser beneficiario"				
Edad	-0.92	0.09	-10.18	0.00
Edad ²	0.27	0.03	8.66	0.00
Z	0.22	0.06	3.88	0.00
ZEdad	0.65	0.10	6.24	0.00
ZEdad ²	-0.34	0.04	-9.59	0.00
constante	-2.08	0.05	-45.63	0.00
rho	-0.08	0.03		
sigma	0.47	0.00		
lambda	-0.04	0.01		

Como se puede observar, el parámetro asociado a D es estadísticamente significativo, con un p-valor muy bajo, lo que refleja que recibir la prestación de orfandad tiene efectos en la participación en el mercado de trabajo. La cuantía del efecto es de $-0,16$, es decir, cuando se percibe la prestación de orfandad se observa una reducción de la probabilidad de 16 puntos probabilísticos, respecto a la situación laboral que hubiera tenido si el individuo si no hubiera percibido la prestación de orfandad. Además, todas las variables explicativas son estadísticamente significativas, explicando parte del comportamiento de las variables endógenas consideradas en el análisis.

6. CONCLUSIONES

El objetivo último de la exención de las prestaciones familiares es la protección de la familia. La cuantía de estas prestaciones sociales exentas ha aumentado de forma notable en las últimas dos décadas, hasta alcanzar los 6.500 millones de euros en la actualidad. El mayor incremento de las prestaciones se observa a partir de 2018, tras la ampliación del ámbito de la exención a las prestaciones por maternidad o paternidad otorgadas por la SS y a las retribuciones percibidas por los empleados públicos durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad. A partir de ese año, la cuantía del beneficio fiscal pasa de valores cercanos a 150 millones de euros, a alcanzar los 536 millones en 2022. El número de beneficiarios desde 2019 sigue una tendencia decreciente, y en 2020 se situó en 1,6 millones.

España tiene una de las tasas de fecundidad más bajas de la UE-27, lo que viene acompañado de una edad media de maternidad y una emancipación tardías. Los factores económicos y laborales o de conciliación son los más relevantes a la hora de explicar el retraso de la maternidad en España, y son también un factor importante que explica el deseo de las madres españolas de no tener hijos, especialmente en edades comprendidas entre los 30 y 40 años. Ante el descenso generalizado de las tasas de fecundidad, las políticas de familia se han usado como vía para tratar de aumentar la natalidad en un gran número de países. Sin embargo, a pesar de que en España la tasa de fecundidad es de las bajas de Europa y la edad de maternidad es tardía, el gasto público realizado en ayudas a familias con hijos es de los más bajos de Europa y de la OCDE.

Las prestaciones familiares de la SS se ven incrementadas para personas con discapacidad, entre otros colectivos. Las personas con discapacidad, tanto en España como en Europa, están más expuestas a riesgos de pobreza y exclusión social, y su situación de pobreza se ve muy aliviada gracias a las transferencias sociales disponibles en los países europeos.

La comparativa internacional muestra que el enfoque español coincide en el tratamiento de las prestaciones de orfandad, discapacidad y de las ayudas por adopción y nacimiento, con el de la mayoría de países analizados. En cuanto a las prestaciones de maternidad y paternidad, lo habitual es la tributación de las prestaciones percibidas, y solo Alemania, España y Portugal establecen su exención.

El análisis descriptivo muestra que la mayoría de las prestaciones son de cuantía inferior a 2.500 euros anuales. Las prestaciones son de carácter redistributivo, ya que una mayoría de los beneficiarios se sitúa en la parte baja de la distribución de la renta disponible. Además, hay una correlación positiva entre la cuantía de la prestación y el tramo de la distribución de renta disponible en la que se encuentra el beneficiario.

La MCVL únicamente ofrece datos para las pensiones de orfandad, por este motivo no ha sido posible realizar una evaluación de impacto del resto de prestaciones familiares. El análisis de impacto se centra en evaluar el efecto de percibir la pensión de orfandad en la incorporación al mercado laboral. Se concluye que recibir la prestación puede tener efectos en la participación en el mercado de trabajo.

Como líneas de mejora futuras sería deseable evaluar el impacto del resto de prestaciones familiares.

Exención en el IRPF de las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único

1. DESCRIPCIÓN

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos

El artículo 7.n) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece la exención de las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único por el valor actual de su importe, como medida de fomento del empleo (BOE de 2 de julio), siempre que se acredite que se va a realizar una actividad profesional como socio trabajador de una cooperativa de trabajo asociado o una sociedad que tenga el carácter de laboral.

Esta exención está condicionada al mantenimiento durante el plazo de cinco años de la acción o participación, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

El *objetivo* de este beneficio fiscal es propiciar la iniciativa de autoempleo de los trabajadores desempleados, facilitando la realización de un trabajo por cuenta propia o la incorporación como socios a cooperativas de trabajo asociado o a sociedades laborales, a aquellas personas que hubieran perdido su trabajo anterior.

1.2. Evolución normativa

Esta exención se introdujo, con efectos desde el 1 de enero de 1997, por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre). En su regu-

lación inicial la exención tenía un límite de 3.005,06 euros (500.000 pesetas). Los principales cambios desde entonces se recogen en el cuadro 7.1.

Cuadro 7.1
Principales cambios normativos

Año	Modificación
Origen 1997	Límite 3.005,06 € (500.000 pts.).
1999	Límite 6.010,12 € (1.000.000 pts.).
2001	Límite 12.020,24 €.
2003	Se excepcionan de la aplicación del límite las prestaciones por desempleo percibidas por trabajadores con discapacidad que se conviertan en trabajadores autónomos.
2010	Límite 15.500 €.
2013	Se suprime el límite.

1.3. Cuantificación

En el cuadro 7.2 se recoge la evolución del número de beneficiarios y de los importes de los beneficios fiscales derivados de esta exención, tanto presupuestados como reales, así como del volumen de las prestaciones exentas.

Para llevar a cabo el análisis de la evolución de los beneficios fiscales que generan estas prestaciones exentas es preciso tener en cuenta diversas limitaciones:

- Para las cifras presupuestadas, conviene separar dos períodos: 2000-2019 y 2020-2023, debido a que para el PBF 2020 se introdujo un cambio metodológico muy relevante que permite una valoración más próxima a la realidad. Hasta 2019, se partió de una microsimulación llevada a cabo en 2002 que, posteriormente, no se actualizó, de manera que el beneficio fiscal se proyectaba simplemente de acuerdo con la evolución de las indemnizaciones exentas, lo que conducía a resultados que estaban ligados a tipos medios aparentes extremadamente bajos, por debajo del 2%. A partir de 2020, se presupuesta utilizando un tipo marginal estatal medio que es específico para los contribuyentes con prestaciones exentas por desempleo en su modalidad de pago único, calculado con datos observados del ejercicio 2015. Por tanto, hay una ruptura en 2020 de la serie de los importes del PBF.
- Para determinar el número de beneficiarios y los importes de las prestaciones exentas, se recurre a las estadísticas del modelo 190.
- Únicamente se ha realizado una estimación de los beneficios fiscales reales para el período 2016-2022, puesto que el tipo marginal estatal medio del ejercicio 2015 se considera válido para los años posteriores, pero no así para los anteriores, debido al efecto de la reforma del IRPF que entró en vigor en 2015 y los sucesivos cambios que se produjeron a lo largo del tiempo en la tarifa estatal que se aplica sobre la base liquidable general.

No obstante, se advierte una evolución decreciente del número de contribuyentes que perciben estas indemnizaciones exentas desde 2010, tendencia contraria a lo sucedido con anterioridad, si bien en ambos períodos hubo oscilaciones. Sin embargo, los importes de los beneficios fiscales que generan no muestran una línea bien definida. La razón de que se haya producido ese comportamiento no solo radica en la regulación normativa de la exención, que se ha mantenido bastante estable, salvo por los cambios antes citados sobre el límite absoluto que se aprobaron en 2001, 2010 y 2013, sino en el ciclo económico, en general, y, más específicamente, en el comportamiento del mercado laboral y de la tasa de desempleo, factores que han ido cambiando a lo largo de las dos últimas décadas.

Así, si la atención se centra en las columnas de las cifras reales, el número de beneficiarios se situó en 50.428 en 2022, creciendo el 4% respecto al año anterior, y el beneficio fiscal se estima en 32,3 millones de euros, con un incremento del 25,9%.

El número de beneficiarios de esta exención creció hasta 2009, situándose en más de 164.000 en ese año, mientras que a partir de entonces fue disminuyendo gradualmente, con la salvedad de ciertos repuntes en 2014 y 2015, hasta cifrarse en menos de un tercio en 2021, en torno a 48.500, y recuperarse en 2022.

La magnitud de las prestaciones exentas percibidas por desempleo en la modalidad de pago único evolucionó de forma similar, de manera que, en una primera fase, fue ascendiendo paulatinamente, pasando de un importe de 44 millones de euros en 2000 hasta alcanzar un valor máximo de 749 millones de euros en 2014. A partir de ese año se fue reduciendo sistemáticamente, hasta situarse en un monto de 327 millones de euros en 2021, y se recuperó en 2022, alcanzando el valor de 412 millones de euros.

Los beneficios fiscales reales oscilaron entre 26 y 51 millones de euros en el período 2016 y 2022, mientras que las cantidades presupuestadas ponen también de manifiesto una tendencia alcista, con algunas fluctuaciones, hasta 2013, decrecimientos durante el cuatrienio 2016-2019, y ciertas oscilaciones en los restantes años, lo que no solo se explica por la evolución de las prestaciones exentas sino también por las hipótesis de proyección utilizadas en cada momento, y una ruptura de la serie en 2020, a causa del cambio metodológico a que se ha aludido antes.

Cuadro 7.2

Número de beneficiarios e importes de los beneficios fiscales y de las prestaciones exentas

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe del beneficio fiscal ⁽¹⁾				Prestaciones exentas	
	Presupuesto		Real ⁽²⁾		Presupuesto		Real		Millones de euros	Tasa de variación (%)
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)		
2000	n.d.	—	7.974	-	3,11	—	n.d.	—	43,8	—
2001	n.d.	—	9.366	17,5	1,90	-38,9	n.d.	—	50,5	15,3
2002	n.d.	—	10.680	14,0	2,19	15,3	n.d.	—	95,3	88,6
2003	n.d.	—	10.672	-0,1	1,99	-9,1	n.d.	—	85,9	-9,8

Revisión de beneficios fiscales 2022

Exención en el IRPF de las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único

(Continuación.)

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe del beneficio fiscal ⁽¹⁾				Prestaciones exentas	
	Presupuesto		Real ⁽²⁾		Presupuesto		Real		Millones de euros	Tasa de variación (%)
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)		
2004	n.d.	—	30.549	186,3	1,41	-29,1	n.d.	—	120,6	40,4
2005	n.d.	—	61.628	101,7	1,57	11,3	n.d.	—	199,1	65,1
2006	67.080	—	90.398	46,7	4,71	200,0	n.d.	—	263,4	32,3
2007	119.597	78,3	108.415	19,9	6,72	42,7	n.d.	—	260,5	-1,1
2008	122.582	2,5	96.108	-11,4	5,22	-22,3	n.d.	—	362,1	39,0
2009	88.528	-27,8	164.019	70,7	5,17	-1,0	n.d.	—	556,4	53,6
2010	170.030	92,1	158.432	-3,4	9,79	89,4	n.d.	—	623,1	12,0
2011	182.850	7,5	153.541	-3,1	12,15	24,1	n.d.	—	638,1	2,4
2012	181.417	-0,8	142.739	-7,0	13,34	9,8	n.d.	—	633,9	-0,7
2013	135.670	-25,2	133.996	-6,1	13,79	3,4	n.d.	—	634,8	0,1
2014	142.727	5,2	151.119	12,8	11,96	-13,3	n.d.	—	749,0	18,0
2015	150.927	5,7	154.316	2,1	14,93	24,8	n.d.	—	723,2	-3,4
2016 ⁽³⁾	155.000	2,7	143.102	-7,3	11,31	-24,2	51,15	—	653,9	-9,6
2017	129.863	-16,2	121.133	-15,4	9,08	-19,7	49,63	-3,0	634,4	-3,0
2018	100.000	-23,0	93.653	-22,7	8,18	-9,9	42,35	-14,7	541,3	-14,7
2019	75.000	-25,0	80.856	-13,7	6,79	-17,0	41,74	-1,4	533,4	-1,4
2020 ⁽⁴⁾	70.000	-6,7	70.950	-12,3	36,13	432,1	39,47	-5,4	504,3	-5,5

n.d.: no disponible.

⁽¹⁾ El beneficio fiscal se cuantifica con criterio de caja, de manera que el presupuesto del año n mide el impacto de la exención en la cuota líquida del impuesto devengado en el ejercicio n-1.

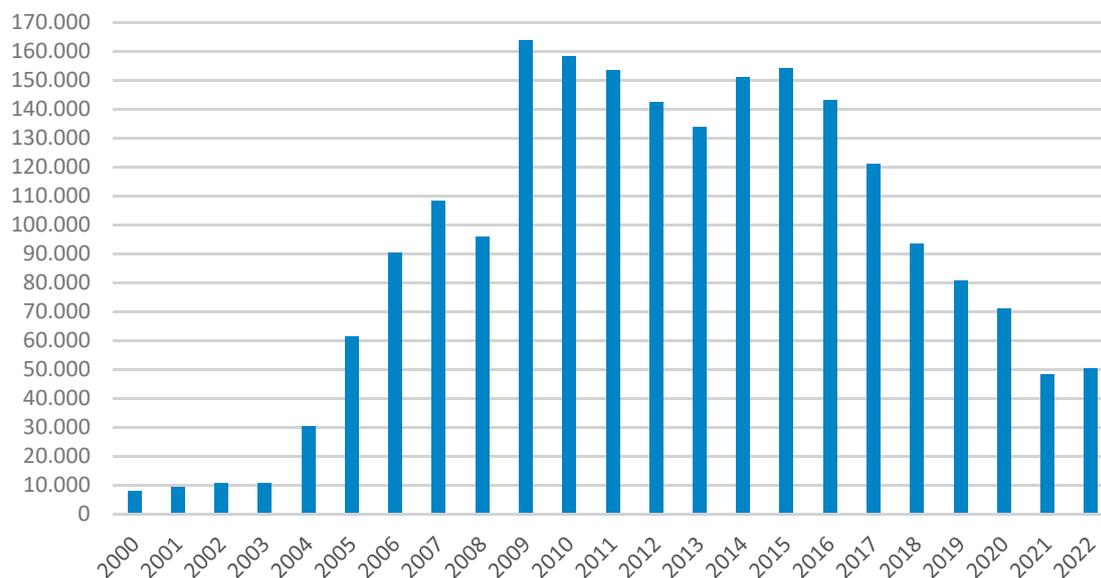
⁽²⁾ Número de perceptores de prestaciones exentas por desempleo de pago único, según las estadísticas del modelo 190.

⁽³⁾ A partir de 2016, se estima el BFR utilizando el tipo marginal estatal medio del ejercicio 2015 correspondiente a los contribuyentes con prestaciones exentas por desempleo de pago único, el 8,01%. Para los años anteriores, ese tipo marginal medio no es válido, debido a las sucesivas reformas y cambios en la tarifa estatal del IRPF que se aplica sobre la base liquidable general.

⁽⁴⁾ Cambio metodológico en el PBF 2020, utilizando el tipo marginal estatal medio del ejercicio 2015 de los contribuyentes con prestaciones exentas por desempleo de pago único.

En el gráfico 7.1 se muestra la evolución del número de beneficiarios de la exención, apreciándose una curva creciente hasta 2009, con algunas oscilaciones puntuales en un par de años, que se convirtió en decreciente durante el cuatrienio 2010-2013 y, tras ciertos repuntes en los dos años posteriores, continuó descendiendo con más intensidad hasta 2021, recuperándose ligeramente el último año.

Gráfico 7.1
Evolución del número de beneficiarios



En el gráfico 7.2 se representa la evolución del importe de las prestaciones exentas, mostrando la curva un aspecto similar al observado en el número de los beneficiarios, pero con cierto desfase temporal, de manera que la tendencia creciente se prolongó hasta 2014 y, desde entonces y hasta 2021, se registraron sistemáticas caídas, recuperándose sensiblemente el último año.

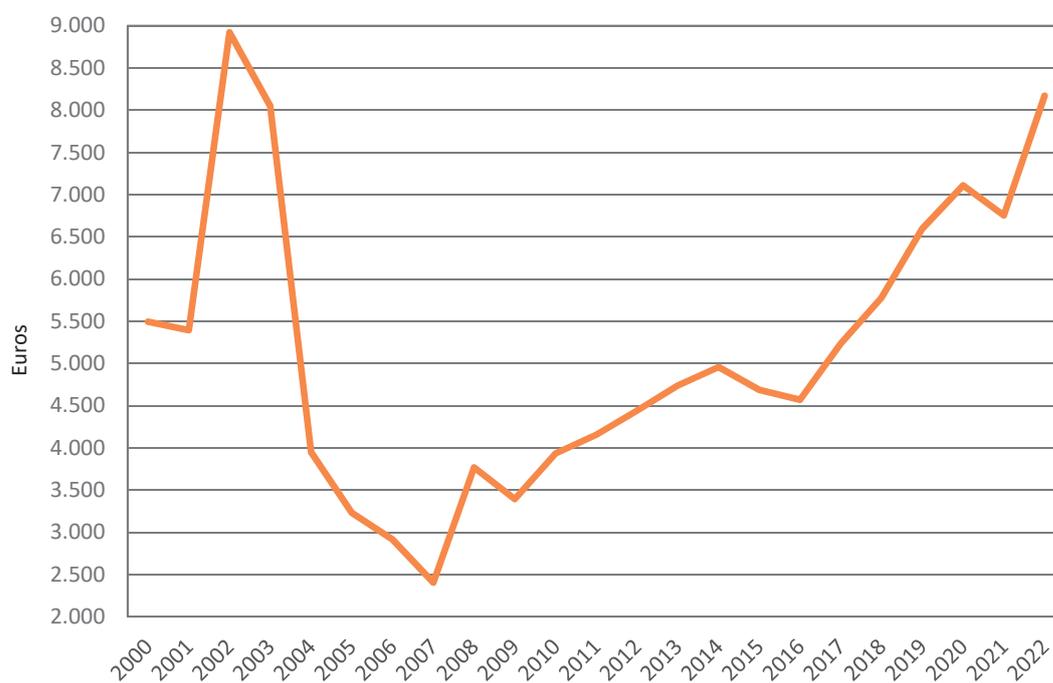
Gráfico 7.2
Evolución del importe de las prestaciones exentas



Por último, en el gráfico 7.3 se recoge la evolución de la cuantía de la prestación exenta media por beneficiario, que tendió a decrecer gradualmente durante el quinquenio 2003-2007, año en el que se al-

canzó su valor mínimo de 2.403 euros, y desde entonces comenzó a elevarse, con alguna excepción puntual y de escasa magnitud en tres años determinados, para alcanzar un valor de 8.172 euros en 2022, que fue el segundo mayor de la serie, tras el correspondiente a 2002. Las notables variaciones observadas en 2002 y 2004, con unas tasas del 65,4% y -51% por ciento, respectivamente, pudieran haber estado ligadas al efecto retardado de un año causado por la duplicación del límite absoluto en 2001, mientras que el aumento del límite absoluto en 2010 y su supresión en 2013 apenas tuvieron repercusión en la tendencia de la serie.

Gráfico 7.3
Evolución de la prestación exenta media por beneficiario



2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO

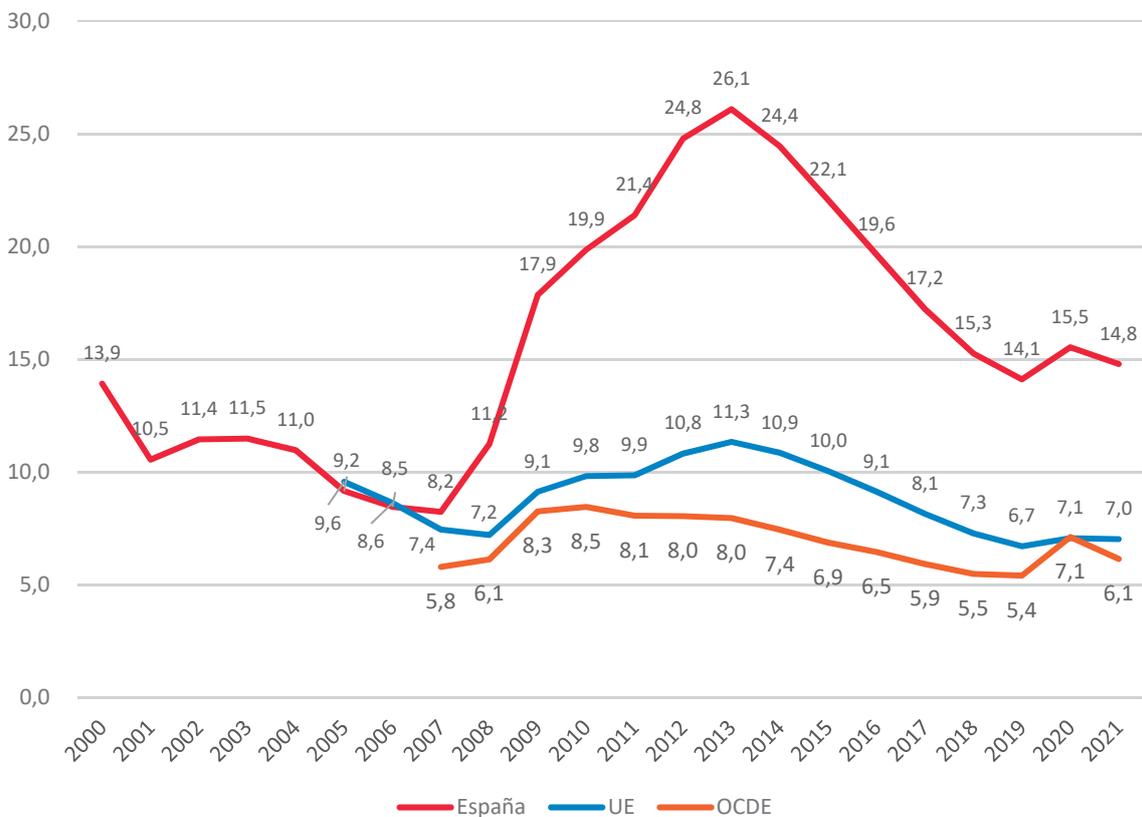
Las prestaciones por desempleo son una pieza fundamental en todos los sistemas de protección social europeos. En todos los países presentan dos modalidades, la contributiva, que se instrumenta mediante el seguro de desempleo, y la asistencial, que se instrumenta a través del subsidio de desempleo, cuyo objetivo consiste en evitar la pobreza sobrevinida por la pérdida del empleo, y suele estar supeditado a la comprobación de recursos económicos. Los beneficiarios son los individuos en situación de desempleo que cumplen determinados requisitos, o que hayan agotado el seguro de desempleo.

En todos los Estados miembros de la Unión Europea (UE) existen prestaciones por desempleo, cuyo importe depende de las cotizaciones sociales realizadas durante un determinado periodo mínimo de cotización. El importe y la duración de la prestación suele depender del último salario recibido y del periodo de cotización. En la mayoría de los Estados miembros no existe un sistema de subsidio de des-

empleo independiente, sino que cuentan con un subsidio social condicionado a la comprobación de recursos económicos para los hogares de menor renta. Únicamente diez Estados miembros⁶¹, entre los que se encuentra España, cuentan con un subsidio de desempleo con una comprobación independiente de los recursos económicos.

El desempleo es un problema estructural de la economía española. El gráfico 7.4 muestra la evolución de la tasa de desempleo en España y la media en los países de la UE y de la OCDE. Como se puede observar, España presentó un amplio rango de variación en este indicador, entre el 8,2% y el 26,1%, con un crecimiento mucho más intenso en la recesión de 2008 que se prolongó hasta 2013.

Gráfico 7.4
Tasas de desempleo, 2000-2021

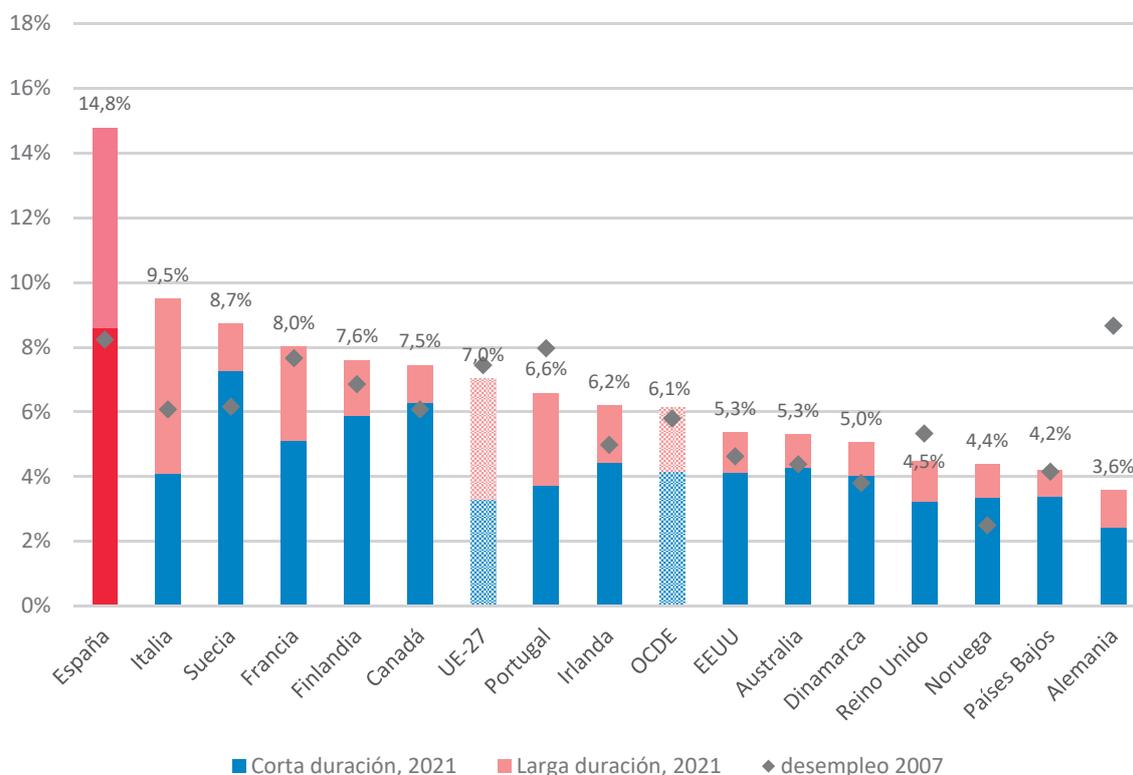


Fuente: elaboración propia a partir de datos de la OCDE (*Labour Force Statistics*).

El gráfico 7.4 muestra que los niveles de desempleo en 2021, tanto en la OCDE como en la UE, están cercanos a los niveles de 2007, aunque presentan valores muy heterogéneos entre países. El indicador de desempleo de España en 2021 prácticamente duplicó el de 2007; sin embargo, Alemania redujo la tasa de paro a más de la mitad en relación con los niveles de 2007 (8,7% en 2007 vs. 3,6% en 2021).

El gráfico 7.5 presenta las tasas de desempleo de un grupo de países de la OCDE en 2007 y 2021, distinguiendo entre desempleo de larga duración, que recoge los individuos desempleados durante más de un año, y el desempleo de corta duración.

⁶¹ Austria, Alemania, Estonia, Finlandia, Francia, Irlanda, Malta, Portugal, España y Suecia.

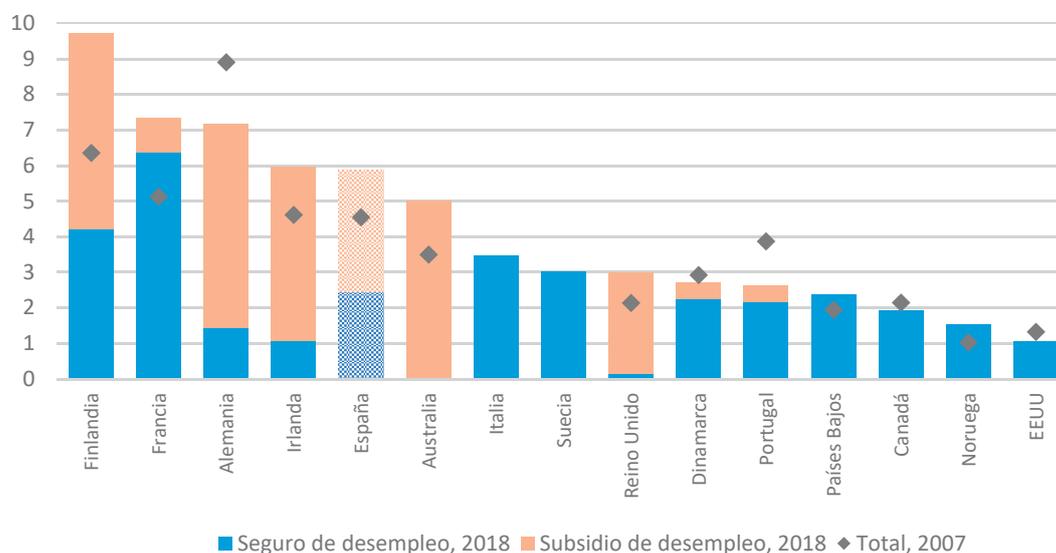
Gráfico 7.5
 Tasas de desempleo, 2021 y 2007


Fuente: elaboración propia a partir de datos de la OCDE (*Labour Force Statistics*).

Nota: los datos de Australia son de 2018 y los de Francia son de 2020.

El gráfico 7.6 recoge el porcentaje de beneficiarios de las prestaciones por desempleo, tanto contributivas como no contributivas, sobre el total de población en edad de trabajar. En general, el porcentaje de beneficiarios en 2018 fue superior al de 2007. La elevada tasa de paro de España determinó que este porcentaje fuera alto en términos relativos (5,9% en 2018); no obstante, fue inferior al de otros países europeos con menores tasas de desempleo, como Finlandia, Francia, Alemania e Irlanda. Las diferencias en la cobertura de los países son debidas a diversos factores, tales como el diseño de las prestaciones, el comportamiento del mercado de trabajo o la demografía. Los tres elementos principales para explicar la cobertura del diseño de las prestaciones por desempleo son: el criterio de acceso (duración mínima del empleo previo), la generosidad de las prestaciones y el criterio de elegibilidad. En España, para tener derecho a la prestación es necesario haber cotizado a la Seguridad Social un mínimo de 12 meses, al igual que, por ejemplo, en Alemania. Otros países fijan umbrales menos exigentes, como sucede en Irlanda, Finlandia y Francia, con 9, 6 y 4 meses, respectivamente (OCDE, 2018). Por otro lado, en países como Finlandia, Francia y Alemania las prestaciones son relativamente generosas porque su duración es ilimitada, ya que cuando se agota la prestación contributiva los contribuyentes tienen acceso a la prestación no contributiva (Langenbucher, 2015).

Gráfico 7.6
Beneficiarios de prestaciones por desempleo, 2007 y 2018
Porcentaje sobre la población en edad de trabajar (15-64 años)

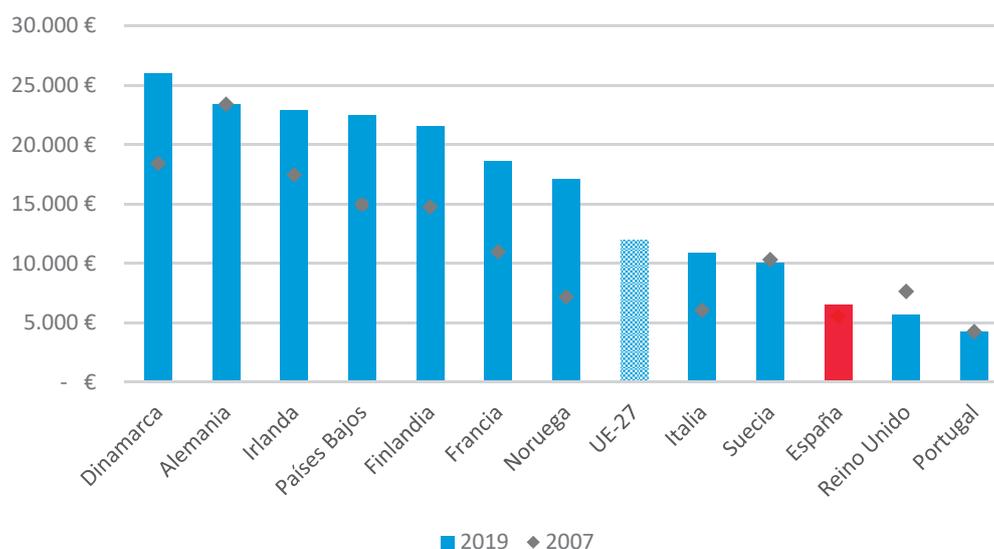


Fuente: elaboración propia a partir de datos de la SOCR database de la OCDE.

Nota: los datos de Italia y Suecia de 2007 se han omitido por problemas de comparabilidad.

El gráfico 7.7 muestra el gasto medio por desempleado en beneficios sociales relacionados con el desempleo en 2007 y 2019. Como se puede observar, España fue uno de los países que presentó menor gasto medio por desempleado, 6.517 euros en 2019, muy por debajo de la media europea (11.931 euros); únicamente Reino Unido y Portugal presentaron un gasto medio inferior.

Gráfico 7.7
Gasto medio en beneficios sociales de desempleo, 2007 y 2019
(euros por desempleado de 15-64 años)

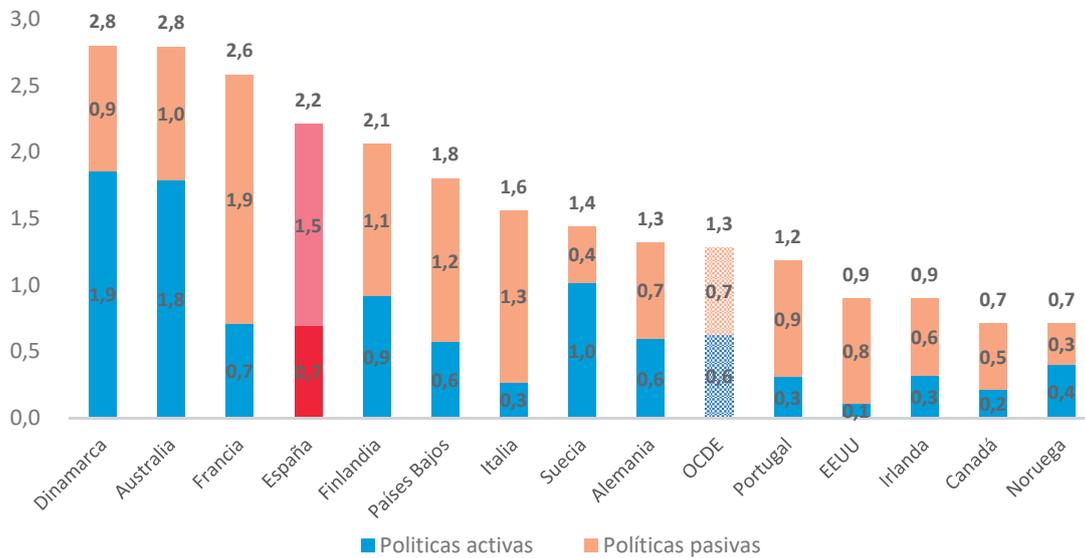


Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Eurostat (LFSA_UGATES y SPR_EXP_SUM).

Notas: los datos de Reino Unido son de 2018. Los datos de Australia, Canadá, y EEUU no están disponibles. La media de la UE-27 del año 2007 no está disponible.

El gráfico 7.8 recoge el gasto en políticas del mercado laboral en comparación con el PIB, distinguiendo entre las políticas activas de empleo, tales como los servicios públicos de empleo, la formación profesional, los incentivos al empleo, la protección de determinados colectivos, la creación de puestos de trabajo o los incentivos al emprendimiento, y las políticas pasivas de empleo, tales como el seguro y el subsidio de desempleo, los beneficios para desempleados parciales, y las indemnizaciones por despido o por quiebra de la empresa. El gasto medio en políticas del mercado laboral en la OCDE supuso el 1,3% del PIB en 2019, repartido a partes similares entre las políticas activas y pasivas. En España dicha ratio ascendió al 2,2% del PIB, siendo uno de los países con mayor gasto en políticas de empleo. El gasto en políticas pasivas de empleo representa dos tercios del gasto total, debido al elevado número de desempleados que reciben los seguros y los subsidios de desempleo.

Gráfico 7.8
Gasto en políticas del mercado laboral (%PIB), 2019



Fuente: elaboración propia a partir de datos de la OCDE (*Labour Market Programmes*).

Nota: los datos del Reino Unido no están disponibles.

El cuadro 7.3 presenta un desglose del gasto en las distintas políticas de empleo en un conjunto de países en 2019, expresado en términos del PIB. Las políticas pasivas de empleo suelen consistir en el seguro y el subsidio de desempleo, mientras que las políticas activas de empleo presentan una mayor heterogeneidad. Las políticas activas más importantes en la OCDE son: los incentivos al empleo, los servicios públicos de empleo, la formación y las políticas de protección o incentivo del empleo para determinados colectivos. Los incentivos al emprendimiento para personas desempleadas son relativamente reducidos, salvo en algunos países como España (0,14% PIB) o, en menor medida, en Francia (0,04% PIB).

Exención en el IRPF de las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único

Desde mediados de la década de los años 80, un tercio de los actuales países miembros de la UE⁶² ofrece incentivos fiscales a los desempleados para la creación de empresas, aunque constituyen un porcentaje relativamente reducido de las políticas activas del mercado laboral. La recesión de 2008 impulsó estas políticas, aumentando el número de países miembros que disponen de programas de incentivos a la creación de empresas para desempleados (ICON INSTITUT, 2017). Diversas evaluaciones de políticas de apoyo al emprendimiento identifican elevadas tasas de supervivencia para las empresas creadas al amparo de estos programas (OCDE/UE, 2019; Caliendo, 2016; Caliendo y Künn, 2011).

Cuadro 7.3
Gasto en políticas activas y pasivas del mercado laboral (%PIB), 2019

	Australia	Canadá	Dinamarca	Finlandia	Francia	Alemania	Irlanda	Italia	Países Bajos	Noruega	Portugal	España	Suecia	EEUU	OCDE
Total políticas activas	1,79	0,21	1,86	0,92	0,71	0,60	0,32	0,27	0,57	0,40	0,31	0,69	1,02	0,11	0,63
Servicio público de empleo	0,16	0,10	0,37	0,15	0,23	0,34	0,05	0,07	0,18	0,14	0,04	0,13	0,26	0,02	0,12
Formación	0,01	0,06	0,35	0,35	0,26	0,18	0,11	0,13	0,06	0,09	0,17	0,11	0,06	0,03	0,10
Incentivos al empleo	1,55	0,01	0,17	0,08	0,02	0,02	0,02	0,07	0,02	0,07	0,05	0,08	0,46	0,01	0,24
Empleo protegido/incentivado	0,06	—	0,97	0,13	0,09	0,02	0,01	0,01	0,30	0,11	0,02	0,13	0,23	0,03	0,09
Creación de empleos directos	—	0,02	—	0,19	0,06	0,02	0,14	—	0,01	—	0,02	0,11	—	—	0,05
Incentivos al emprendimiento	—	—	—	0,01	0,04	0,01	—	—	—	—	—	0,14	—	—	0,01
Total políticas pasivas	1,00	0,50	0,94	1,14	1,87	0,72	0,58	1,29	1,23	0,31	0,87	1,52	0,42	0,79	0,65
De las cuales seguro y subsidio de desempleo	0,99	0,50	0,84	0,95	1,87	0,67	0,57	1,20	1,23	0,25	0,51	1,46	0,36	0,79	0,59

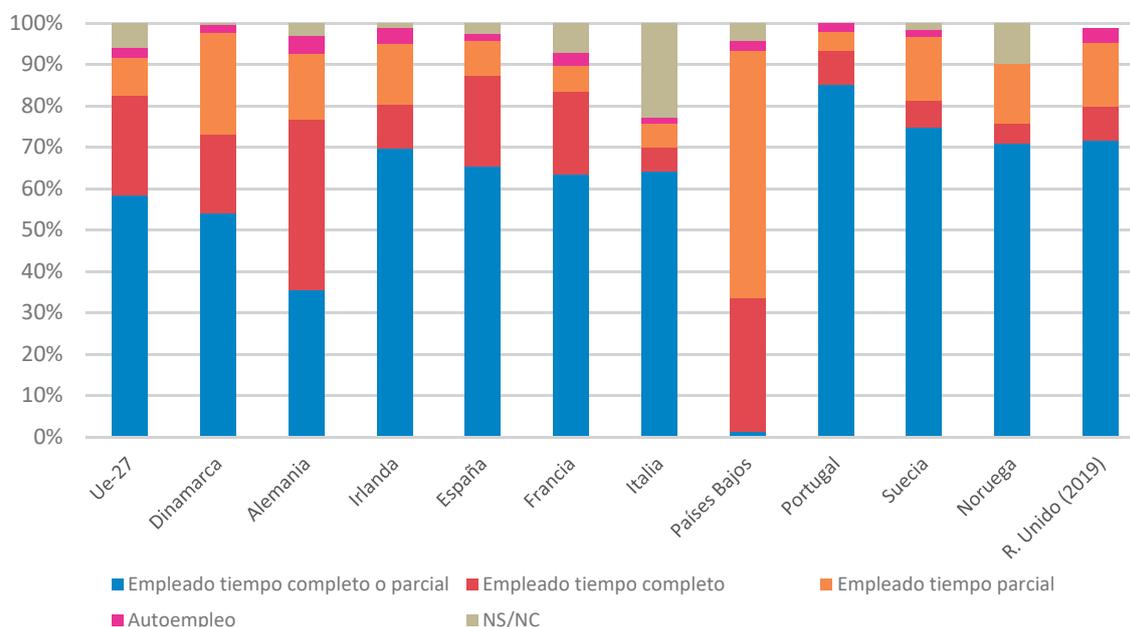
Fuente: elaboración propia a partir de datos de la OCDE (*Labour Market Programmes*).

Nota: los datos de Reino Unido no están disponibles.

El gráfico 7.9 muestra la distribución porcentual del tipo de empleo que prioritariamente buscaron los individuos desempleados en 2020. En la UE-27 apenas el 2,4% de los desempleados se planteó desarrollar un empleo por cuenta propia, mientras que, en España, el porcentaje fue aún menor (1,7%). El tipo de empleo más buscado en la UE-27 fue un trabajo por cuenta ajena, ya fuese a tiempo completo o parcial (58%), seguido de aquellos que buscaron preferentemente un empleo a tiempo completo (24%), y de los que preferían un empleo a tiempo parcial (9%).

⁶² Dinamarca, Eslovenia, España, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Portugal y Suecia. El Reino Unido también dispone de este tipo de incentivos desde mediados de la década de los años 80. Estonia y Lituania introdujeron incentivos en 1995, y Bélgica, Croacia, Islandia y Letonia lo hicieron tras la crisis de 2008.

Gráfico 7.9
Tipo de empleo buscado por personas desempleadas
Porcentaje sobre el total de desempleados (15-64 años), 2020

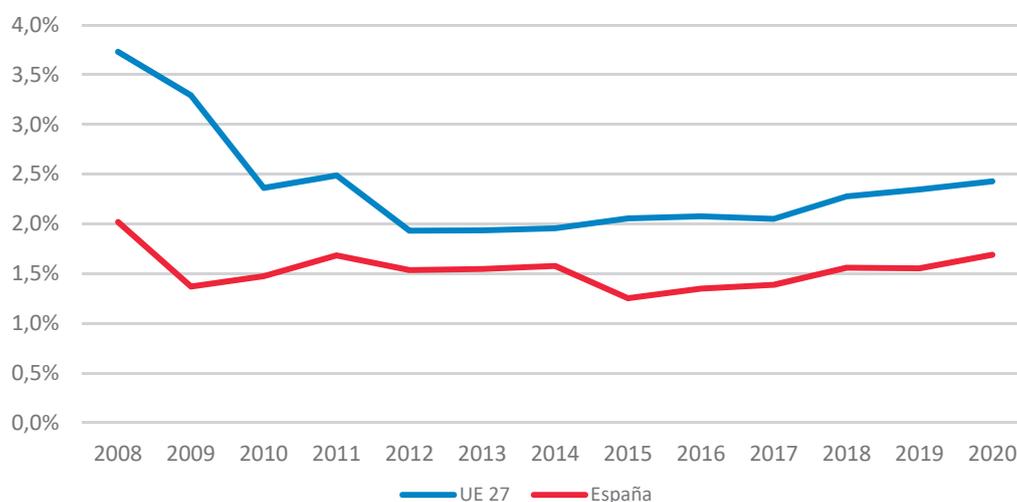


Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Encuesta de Población Activa de Eurostat (LFSA_UGATES).

Nota: los datos para Australia, Canadá y Estados Unidos no están disponibles. Los datos del Reino Unido son de 2019.

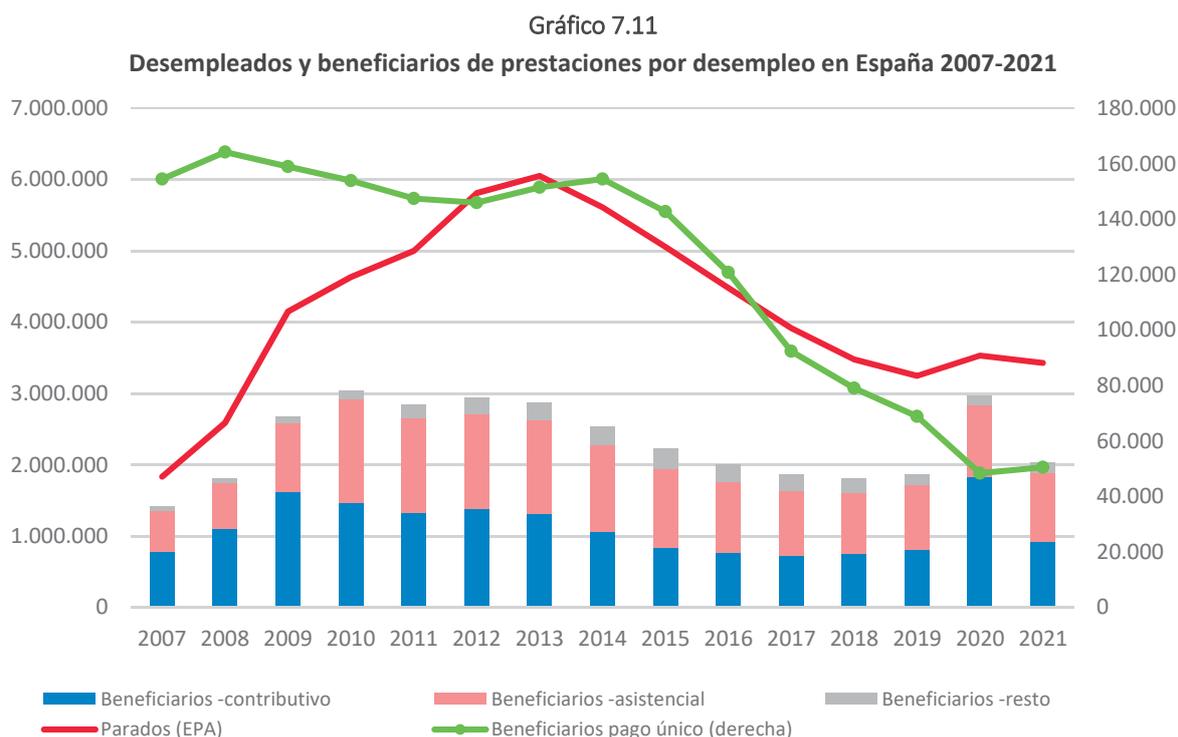
El gráfico 7.10 muestra la evolución, en el periodo 2008-2020, del porcentaje de desempleados que buscaron un empleo por cuenta propia, en España y en la UE-27. Como se puede observar, esta proporción fue, en todo el período analizado, menor en España que en la UE-27. Tanto en la UE como en España es menos probable que las mujeres desempleadas y los jóvenes se planteen desarrollar un empleo por cuenta propia. En la UE-27 la probabilidad de que un desempleado se plantee desarrollar un empleo por cuenta propia tiende a disminuir cuando aumenta la duración del desempleo (OCDE/UE, 2019).

Gráfico 7.10
Desempleados que buscan un empleo por cuenta propia
Porcentaje sobre el total de desempleados (15-64 años)



Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Encuesta de Población Activa de Eurostat (LFSA_UGATES).

El gráfico 7.11 recoge la evolución durante el período 2007-2021 del número de desempleados en España, según la Encuesta de Población Activa (EPA), así como del número de beneficiarios de las prestaciones por desempleo, distinguiendo entre el nivel contributivo, el asistencial, y una categoría residual que incluye la renta activa de inserción y el programa de activación para el empleo⁶³. En el eje derecho se detalla el número de beneficiarios de prestaciones contributivas que se acogieron a la prestación de pago único. Durante el periodo 2007-2021 el número de beneficiarios de las prestaciones por desempleo estuvo parcialmente correlacionado con la evolución del número de desempleados. En 2020, se produjo un importante aumento de los beneficiarios de prestaciones contributivas, pero no se incrementó el número de parados en proporción similar, gracias a la aplicación de los expedientes de regulación temporal de empleo (ERTE) que afectaron a un contingente muy numeroso. La evolución del número de beneficiarios en la modalidad de pago único no parece estar correlacionada con la evolución del número de desempleados. En 2007, un 20% del total de beneficiarios de prestaciones por desempleo contributivas optaron por la prestación en la modalidad de pago único y el número de beneficiarios fue de 154.473. En 2021, tan solo un 5% del total de los beneficiarios de prestaciones contributivas optaron por la prestación en la modalidad de pago único, mientras que el número de beneficiarios se situó en torno a los 50.000.



Fuente: elaboración propia a partir de datos del Anuario de Estadísticas del Ministerio de Trabajo y Economía Social.

⁶³ El Programa de Activación para el Empleo (PAE) es un programa específico y extraordinario de carácter temporal, dirigido a personas desempleadas de larga duración, que comprende políticas activas de empleo e intermediación laboral y ofrece una ayuda económica de acompañamiento gestionada por el Servicio Público de Empleo Estatal. Entró en vigor en 2015 mediante el Real Decreto-ley 16/2014, de 19 de diciembre, por el que se regula el Programa de Activación para el Empleo (BOE de 20 de diciembre), se prorrogó en 2016 y 2017 y se modificó posteriormente mediante el Real Decreto-ley 8/2018, de 3 de agosto (BOE de 4 de agosto), para permitir la reincorporación de personas que hubieran causado baja temporal. El número de beneficiarios entre 2015 y 2018 se situó entre 23.000 y 34.000.

3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL

De acuerdo con su marco conceptual, el análisis de Derecho comparado de esta exención plantea diferentes cuestiones que delimitan la comparativa: (i) el tratamiento fiscal en el IRPF como renta exenta de las prestaciones por desempleo, (ii) la existencia de una modalidad de prestación por desempleo, consistente en la capitalización y pago único para la creación de empresas y su calificación como renta exenta en el IRPF, y (iii) la existencia de ayudas directas o subvenciones a los desempleados para el desarrollo del trabajo autónomo y su tratamiento fiscal en el IRPF.

De los países incluidos en la comparativa, en Noruega, Finlandia, Suecia, Dinamarca y Países Bajos las prestaciones por desempleo se consideran rentas sujetas y no exentas en el IRPF, sin que exista una modalidad de capitalización y pago único con un tratamiento fiscal diferenciado. Como especialidades en este grupo de países, en Noruega se establece un régimen especial de exención para aquellas prestaciones destinadas a la formación; en Dinamarca se establece, como especialidad, el reconocimiento como deducible del importe íntegro de las prestaciones de los gastos relacionados con los desplazamientos para la búsqueda de empleo o por la preparación de los *curriculum vitae*.

Por el contrario, en Alemania, Irlanda y Reino Unido las prestaciones por desempleo se consideran rentas exentas, aunque, como especialidad a este régimen, en Irlanda este tipo de rendimiento se computa a efectos del cálculo del tipo de gravamen aplicable a la base imponible integrada por las restantes rentas sujetas y no exentas.

En Francia, Italia y Países Bajos las prestaciones por desempleo son rentas sujetas y no exentas. En Francia se establecen dos tipos de subsidios al desempleado por la creación de empresas: el denominado sistema ARE para desempleados de entre 18 y 25 años (29 si son discapacitados), que consiste en el mantenimiento de la prestación por desempleo una vez creada la empresa con el objeto de garantizar una financiación operativa hasta que la empresa genere beneficios; y el sistema ARCE que consiste en la obtención de la prestación por desempleo en forma de capital para la creación de una empresa. No obstante, la normativa social francesa ofrece a los desempleados una ayuda compatible con el sistema ARCE, denominada NACRE, consistente en préstamos a tipo cero o en un subsidio directo o reembolsable para financiar la creación de empresas, beneficio que se considera exento en el IRPF. En Italia, con la misma condición de rendimiento sujeto y no exento, se puede solicitar el pago anticipado del importe total de la prestación por desempleo, siempre que se destine a la creación de una empresa, a establecerse como trabajador autónomo o en caso de que se destine a la suscripción de una parte del capital de una cooperativa que tenga por objeto la realización de actividades laborales por parte del socio. En Países Bajos, la prestación por desempleo reducida en un 29% puede extenderse hasta 26 semanas después de que el desempleado inicie su propio negocio. Esta prestación está sujeta y no exenta al IRPF.

Finalmente, en diferentes países (Alemania, Suecia y Finlandia) existen ayudas o subvenciones sociales a los desempleados para la creación de una empresa o el inicio de un negocio, todas ellas están sujetas y no exentas al IRPF.

4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO

4.1. Bases de datos

Se dispone de información sobre los declarantes de IRPF que recibieron la prestación por desempleo durante el año 2014 y declararon ingresos por actividades económicas en el periodo 2013-2020. Para estos 154.000 declarantes se dispone de las siguientes variables:

- Identificador anonimizado del perceptor.
- Identificador anonimizado del retenedor.
- Año del ejercicio fiscal.
- Clave de la fuente de renta.
- Subclave de la fuente de renta.
- Sexo.
- Año de nacimiento.
- Provincia del declarante.
- Rendimientos dinerarios íntegros.
- Código del epígrafe del IAE de la empresa.
- Código de la provincia de residencia de la empresa.
- Tipo de NIF del retenedor.
- Rendimientos íntegros del capital mobiliario.
- Rendimientos dinerarios íntegros del trabajo y rendimientos netos reducidos.
- Base liquidable total sometida a gravamen.
- Rendimientos íntegros de las actividades económicas y rendimientos netos reducidos totales.
- Rendimientos de las actividades económicas en estimación directa y rendimientos netos reducidos.
- Rendimientos íntegros del capital inmobiliario y rendimientos netos reducidos.
- Base liquidable general sometida a gravamen.
- Base imponible general.
- Suma de los rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario.
- Base imponible del ahorro.

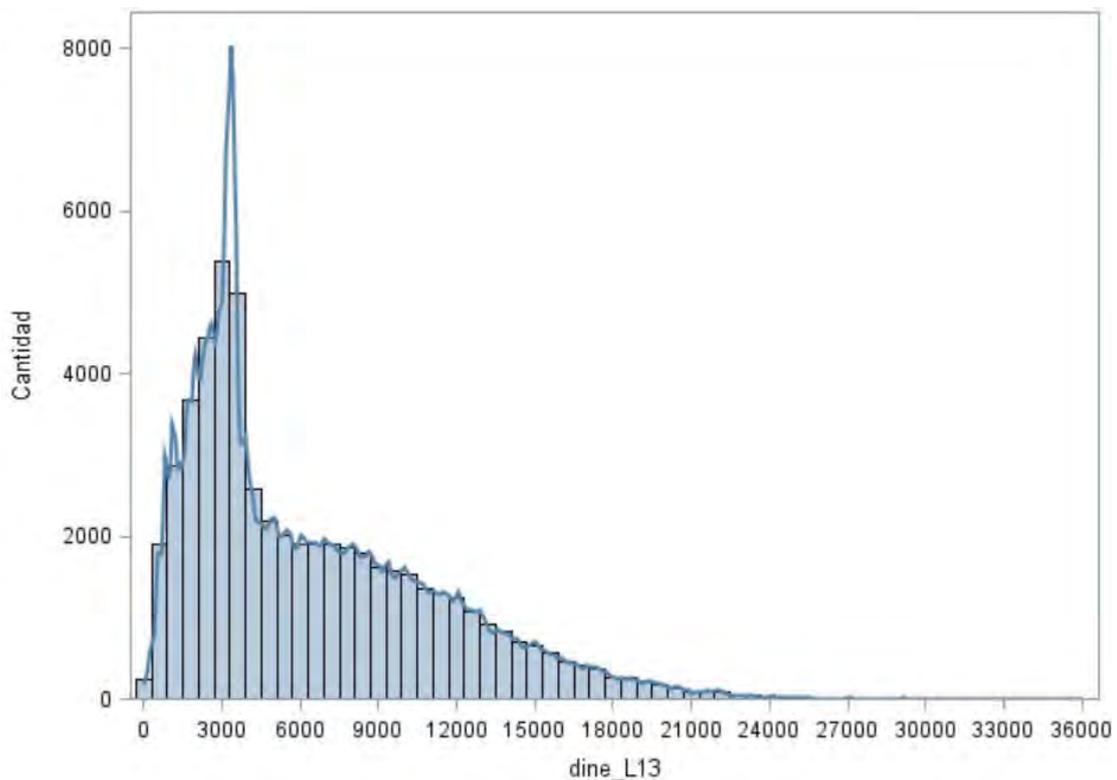
- Cuota resultante de la autoliquidación.
- Tipo de tributación (individual o conjunta).
- Tipo de titular (declarante o conyuge).

4.2. Análisis descriptivo de la información

Se selecciona como grupo de tratamiento a los declarantes con rentas relativas a la percepción de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único en 2014. El análisis descriptivo muestra que el promedio de esta prestación asciende a 6.642 € anuales, la mediana es 5.056 € y los puntos de corte del primer y tercer cuartil de la distribución de esta variable son 2.887 € y 9.785 €, respectivamente. Como se observa en el gráfico 7.12, la variable presenta una distribución asimétrica, con muchos valores en la parte baja de la distribución y con una cola que se extiende hacia la derecha, mostrando la existencia de prestaciones muy elevadas para pocos individuos.

Gráfico 7.12

Histograma de frecuencias absolutas de la variable pago único de desempleo en 2014

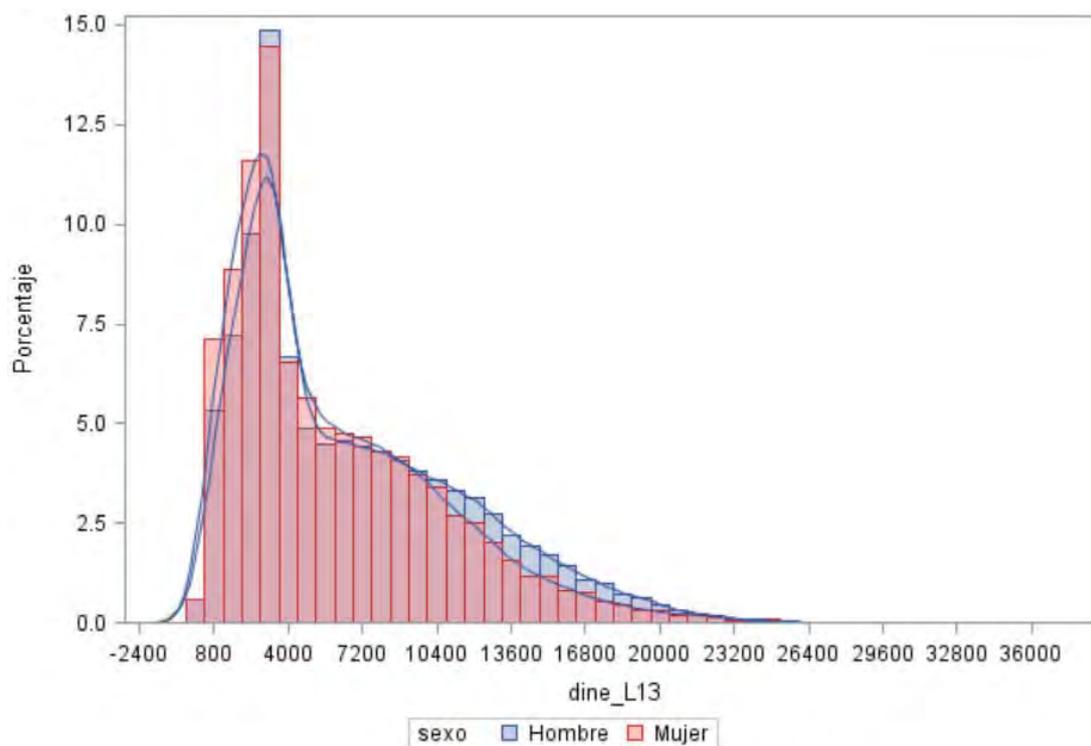


Cuando se analiza la distribución de la variable en función del género del declarante, los hombres registraron una prestación media de 6.896 € y una mediana de 5.356 €, mientras que las mujeres declararon una prestación media de 6.166 € y la mediana se situó en 4.631 €. El gráfico 7.13 muestra los histogramas de frecuencias del importe de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, según

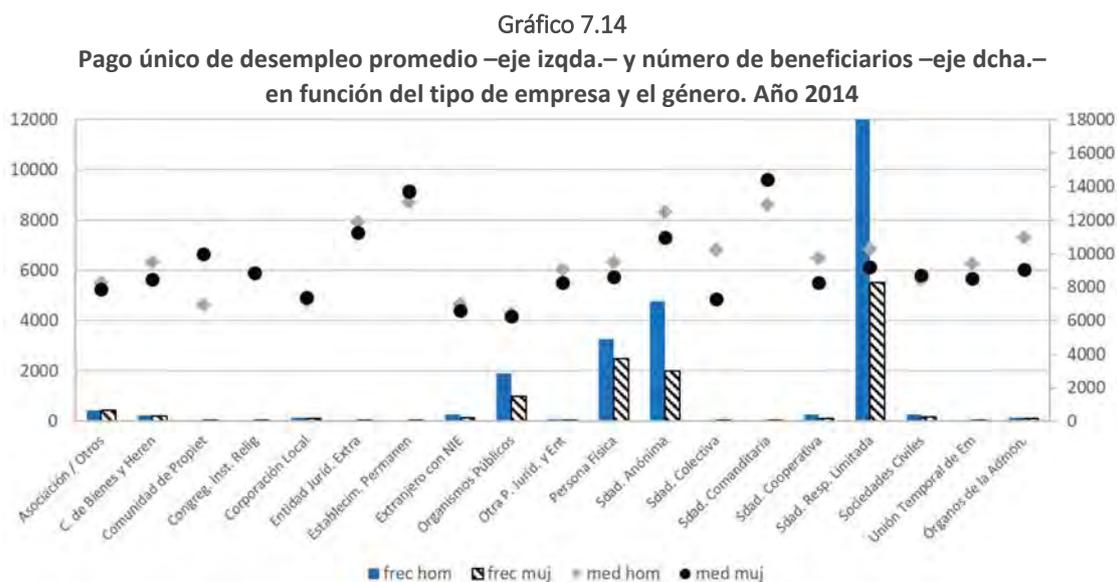
el género. Como se puede observar, las prestaciones declaradas por mujeres fueron ligeramente más bajas. En las prestaciones de menor cuantía las mujeres fueron más numerosas que los hombres, determinando medidas de posición bastante inferiores.

Gráfico 7.13

Histogramas de frecuencias del pago único por desempleo por género en 2014

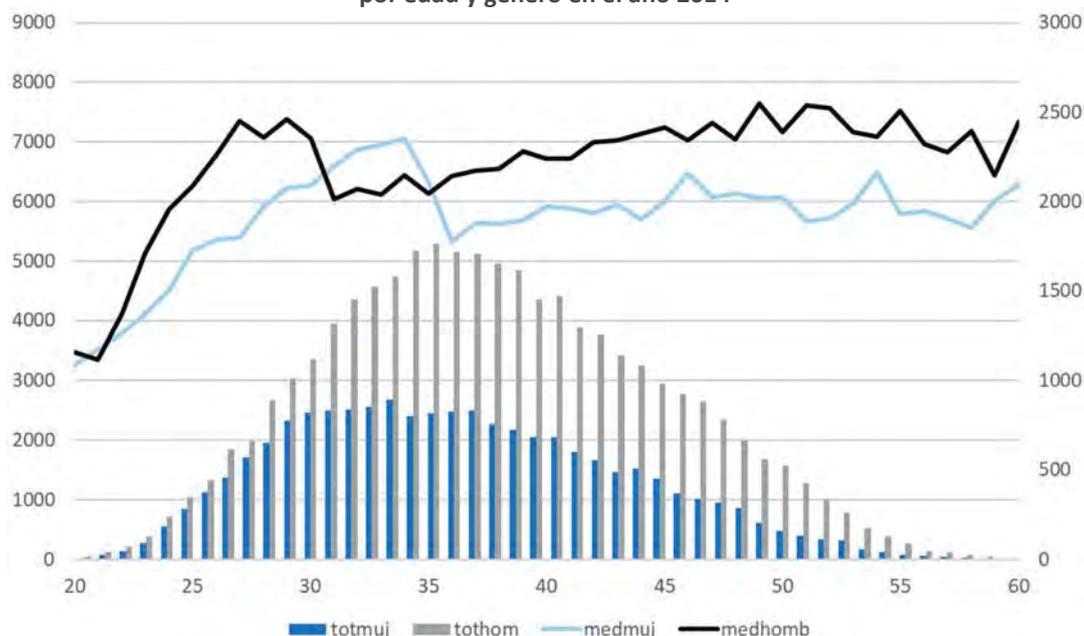


En el gráfico 7.14 se analiza la prestación por desempleo en la modalidad de pago único según el género y por tipología de la empresa en la que se produjo el despido en 2014. En el eje de la derecha se presenta el número de despidos y en el eje de la izquierda la cuantía promedio de la prestación. Con independencia del género, la mayoría de los despidos se produjo en empresas constituidas como sociedades de responsabilidad limitada y como sociedades anónimas. En los declarantes del género masculino estas dos figuras jurídicas despidieron al 70 % del total de beneficiarios, mientras que en los declarantes del género femenino representaron el 60 %. Por otro lado, los hombres duplicaron en número de despidos a las mujeres. En relación con la cuantía de la prestación, los individuos que estaban empleados en sociedades comanditarias y en establecimientos permanentes de entidades extranjeras que operan en España mediante aquellos declararon los valores más elevados, entre 8.000 € y 10.000 €, mientras que, para los trabajadores que estaban empleados en las sociedades anónimas y en las sociedades de responsabilidad limitada, la cuantía fue ligeramente superior a los 6.000 € anuales.



El gráfico 7.15 muestra el importe medio en 2014 de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, así como el número de beneficiarios, en función de su edad y género. Como se puede observar, a partir de los 25 años el número de hombres que la recibieron fue claramente superior que el número de mujeres. En relación con la cuantía media de la prestación, los hombres declararon valores superiores a los de las mujeres, alrededor de 1.000 € en promedio, salvo para las edades comprendidas entre 32 y 35 años, donde el importe medio que declararon las mujeres fue superior. Con independencia del género, el importe de la prestación creció ligeramente hasta los 45 años de edad, alcanzando un máximo de 7.000 € para el género masculino y de 6.000 € para el femenino, y, a partir de esta edad, se mantuvo constante. No obstante, para los beneficiarios de 30 años de edad el importe de la prestación experimentó una ligera disminución.

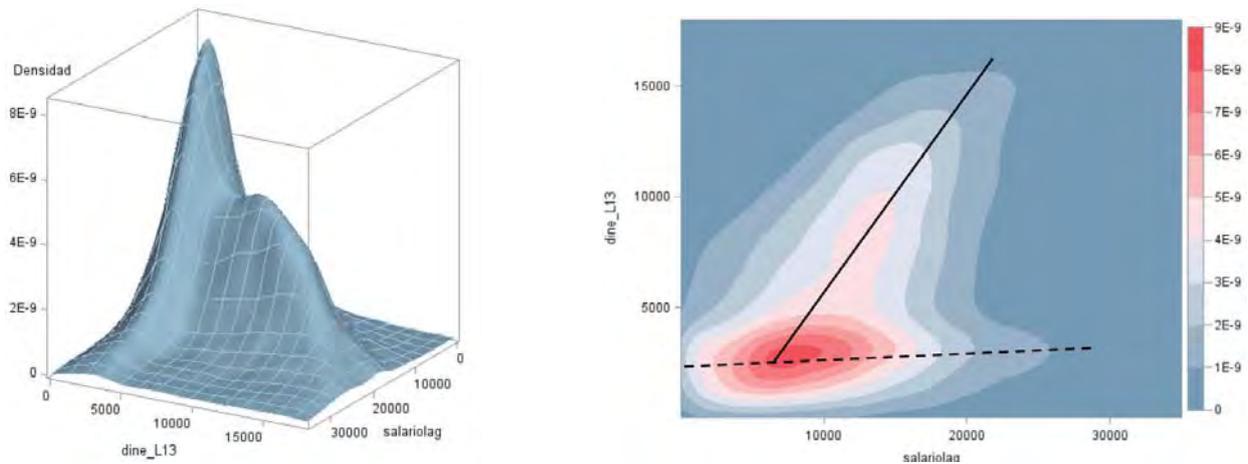
Gráfico 7.15
Pago único por desempleo: promedio –eje izqdo.–, y número de beneficiarios –eje dcho.–, por edad y género en el año 2014



El gráfico 7.16 presenta las funciones de densidad bidimensional y de superficie en 2014 de las cuantías de la prestación y del salario que tenía el individuo en el año anterior al despido. Como se puede observar, existe cierta correlación positiva entre ambas variables, con dos trayectorias diferenciadas. La primera se dibuja con una línea discontinua y recoge salarios en 2013 que aumentaron más que la cuantía del pago único por desempleo, mientras que la línea continua refleja una segunda trayectoria que captura situaciones de incrementos salariales que están correlacionados con cuantías de pago único bastante elevadas.

Gráfico 7.16

Funciones de densidad bidimensional (izqda.) y de superficie (dcha.) de las variables cuantía del pago único por desempleo (dine_L13) e ingresos debidos al salario del año anterior (salarialag). Año 2014



5. EVALUACIÓN

En esta sección se analiza el éxito empresarial de los declarantes que recibieron la prestación por desempleo en la modalidad de pago único en 2014. Se plantean dos evaluaciones de impacto. En la primera se analiza el éxito empresarial de los individuos que recibieron la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, en comparación con los individuos que la recibieron en la modalidad mensual. En la segunda se estima la función de respuesta al importe de la prestación de los individuos que reciben la prestación de desempleo en la modalidad de pago único.

5.1. Método de estimación: *Propensity Score Matching*

Esta evaluación analiza la supervivencia de las actividades empresariales creadas por los individuos que recibieron la prestación por desempleo en la modalidad de pago único en 2014. El grupo de tratamiento está compuesto por los declarantes que percibieron la prestación en la modalidad de pago único, mientras que el grupo de control lo forman los declarantes que empezaron a cobrar la prestación mensual por desempleo en 2014 y comenzaron a declarar rendimientos de actividades económicas en ese año o en 2015. El objetivo es determinar si existen diferencias significativas en los años de supervivencia de las actividades iniciadas en esos ejercicios.

Se genera la variable dicotómica (1) que indica si el declarante interviene en el tráfico mercantil bajo la titularidad de persona física, declarando rendimientos de actividades económicas con valor no nulo, positivo o negativo⁶⁴.

$$Acteco_{it} = \begin{cases} 1 & \text{si } abs(Rend. Act. Econo_{it}) > 0 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (1)$$

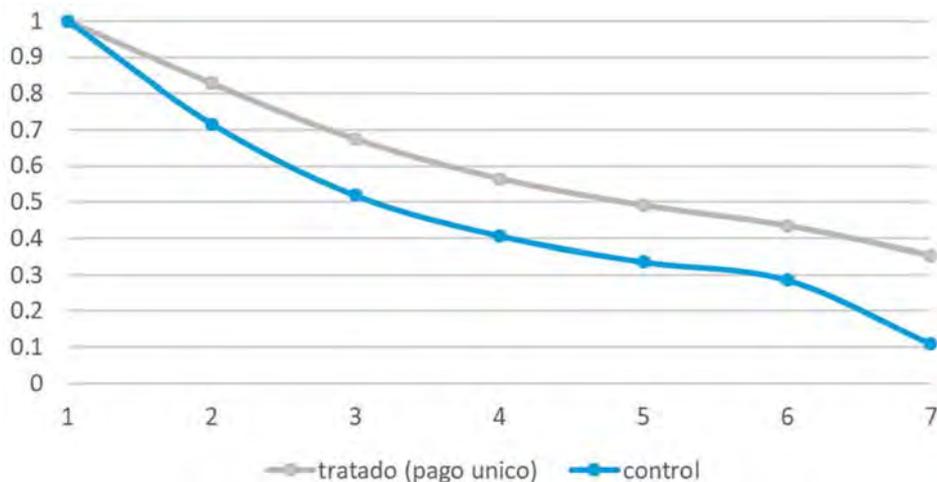
Donde *Red. Act. Econo_{it}* son los rendimientos por actividades económicas, el operador “abs ()” es el valor absoluto de la cuantía de los rendimientos de actividades económicas y *Acteco_{it}* indica si la persona declara ingresos por actividades económicas en el año *t*.

Se seleccionan los individuos que declaraban salarios en 2013, que fueron despedidos en 2014, y que en ese año, o en 2015, declararon rendimientos de actividades económicas. Si comenzaron a recibir la prestación por desempleo en la modalidad mensual pertenecen al grupo de control y si la recibieron en la modalidad de pago único son asignados al grupo de tratamiento. A continuación, se crea un fichero con estructura de datos de supervivencia que recoge cuántos años seguidos el individuo declaró rendimientos de actividades económicas. Es decir, que *Acteco_{it}* = 1 para los *t* de los años posteriores a la creación de la actividad económica (t=1, 2, 3...n).

El gráfico 7.17 presenta la evolución del porcentaje de individuos que continuaron declarando rendimientos de actividades económicas en los años siguientes en el grupo de tratamiento y en el grupo de control. Se observa una reducción en el porcentaje de individuos que continuaron declarando rendimientos de actividades económicas a medida que transcurrieron los años. El descenso fue de mayor intensidad en los individuos del grupo de control que en los del grupo de tratamiento, con un diferencial de más de 10 puntos porcentuales en los últimos años.

Gráfico 7.17

Análisis de supervivencia del porcentaje de personas que, después de recibir la prestación por desempleo y crear actividad empresarial o profesional (obtuvieron rendimientos de actividades económicas), continuaron con ella en los años siguientes, en función de si recibieron el pago único –tratados– o no –grupo de control–



⁶⁴ Es importante señalar que estamos dejando fuera del análisis a todos los declarantes que pasen a realizar una actividad como socio trabajador de una cooperativa de trabajo asociado o una sociedad que tenga el carácter laboral o que pasen a desarrollar una actividad mercantil en una empresa constituida en los 12 meses anteriores.

Para determinar si recibir la prestación por desempleo en la modalidad de pago único tuvo efectos en la supervivencia de la actividad en el corto plazo, en el medio plazo y en el largo plazo, se crean 3 nuevas variables de resultado que indican si los individuos continuaron declarando rendimientos de actividades económicas a los 2, 4 o 6 años siguientes.

$$SiActEco_{2i} = \begin{cases} 1 & \text{si } Acteco_{it} = 1 \text{ para } t \geq 2 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases}$$

$$SiActEco_{4i} = \begin{cases} 1 & \text{si } Acteco_{it} = 1 \text{ para } t \geq 4 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (2)$$

$$SiActEco_{6i} = \begin{cases} 1 & \text{si } Acteco_{it} = 1 \text{ para } t \geq 6 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases}$$

Para realizar la evaluación de impacto se emplea el método de *Propensity Score Matching* (PSM). En la primera etapa se determinan las características observadas que inciden en la probabilidad de que un individuo reciba la prestación por desempleo en la modalidad de pago único en 2014 (D=1), en comparación con que reciba la prestación por desempleo en la modalidad mensual (D=0).

La probabilidad de que un individuo opte por recibir la prestación por desempleo en la modalidad de pago único en función de sus características observadas es:

$$P(D=1 | X) = P(\text{cobrar desempleo pago único} = 1 | \text{edad, sexo, CCAA...})$$

Se estima un modelo logit que determina las características observadas de los individuos que influyen en la probabilidad de que opten por percibir la prestación por desempleo en la modalidad de pago único:

$$D_i^* = \beta_0 + \beta_1 X_i + U_i \quad (3)$$

$$D_i = \begin{cases} 1 & \text{si } D_i^* \geq 0 \\ 0 & \text{si } D_i^* < 0 \end{cases} \quad (4)$$

Donde la variable D_i es una variable observada que indica ser receptor o no de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único:

$$D_i = \begin{cases} 1 & \text{si el declarante recibe pago único por desempleo en 2014} \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases}$$

D_i^* es una variable latente que está influida por el vector de variables explicativas X_i y β_0, β_1 son los parámetros a estimar.

Cuadro 7.4
Estimaciones del modelo Logit –ecuación (3)– de participación en el programa (pago único por desempleo)

D =1	Parámetro	Error típico	Estadístico z	P -valor
Hombre	0.1563	0.0115	13.62	0
Edad	-0.0120	0.0006	-19.26	0
Edad^2	5.97E-06	3.26E-07	18.27	0

(Continuación.)

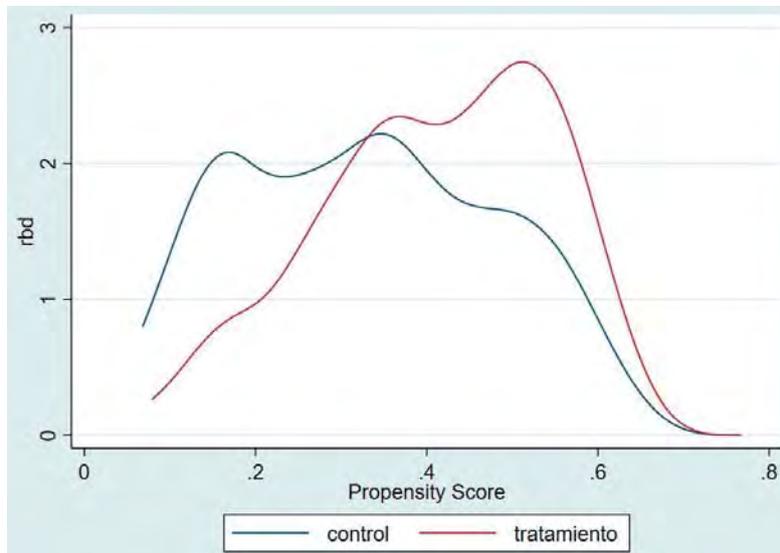
D =1	Parámetro	Error típico	Estadístico z	P -valor
Andalucía	-0.3612	0.1295	-2.79	0.005
Aragón	0.2186	0.1328	1.65	0.1
Principado de Asturias	0.2864	0.1330	2.15	0.031
Islas Baleares	-0.1407	0.1333	-1.06	0.291
Canarias	-0.0014	0.1316	-0.01	0.992
Cantabria	0.0607	0.1380	0.44	0.66
Castilla y León	0.3024	0.1309	2.31	0.021
Castilla-La Mancha	-0.0952	0.1311	-0.73	0.467
Cataluña	0.3700	0.1294	2.86	0.004
Comunidad Valenciana	-0.0832	0.1299	-0.64	0.522
Extremadura	-0.3647	0.1326	-2.75	0.006
Galicia	0.2672	0.1303	2.05	0.04
Comunidad de Madrid	0.4225	0.1296	3.26	0.001
Región de Murcia	-0.0213	0.1323	-0.16	0.872
Navarra	-0.2190	0.3031	-0.72	0.47
País Vasco	0.3878	0.2124	1.83	0.068
La Rioja	0.2208	0.1447	1.53	0.127
Sodano	0.5772	0.0216	26.67	0
Sodlim	0.6778	0.0187	36.25	0
Perfisi	0.6994	0.0216	32.31	0
Orgpub	-0.5222	0.0233	-22.41	0
Constante	-1.4489	0.1316	-11.01	0

El cuadro 7.4 recoge las características de los individuos que influyen en la probabilidad de recibir la prestación por desempleo en la modalidad de pago único. Como se puede observar, los parámetros estadísticamente significativos son los asociados a las variables edad, el género masculino, la residencia en determinadas CCAA, como Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Galicia y Madrid, y el desempeño del puesto de trabajo en determinados tipos de empresa –sociedad anónima (sodano), sociedad limitada (sodlim), persona física (perfisi) u organismo público (orgpub)–.

A continuación, se calcula la probabilidad de participación en el programa para cada uno de los individuos, diferenciando entre los declarantes que reciben la prestación por desempleo en la modalidad de pago único y los que la reciben en la modalidad mensual. El gráfico 7.18 presenta la estimación no paramétrica de las funciones de densidad de participación para los individuos del grupo de tratamiento y

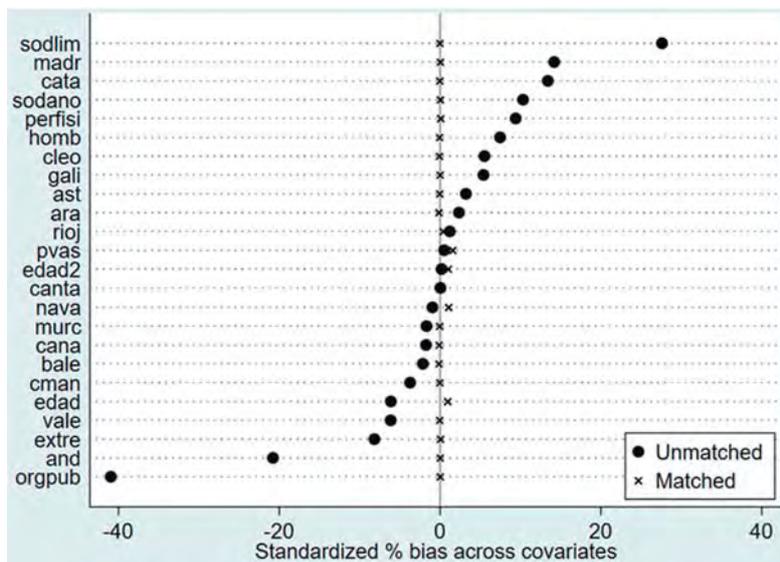
para los individuos del grupo de control. Como se puede observar, existe un amplio soporte común con individuos similares en ambos grupos.

Gráfico 7.18
Funciones de densidad no paramétricas de recibir la prestación por desempleo en la modalidad de pago único –grupos de tratamiento y de control–



A continuación, se realiza el contraste de equilibrado de muestras (*balancing test*) para examinar si, después del emparejamiento, existen diferencias significativas en las variables explicativas de los dos grupos, ya que si así fuera se invalidarían los resultados de la evaluación. Como se puede observar en el gráfico 7.19, no existen diferencias significativas en las características observadas entre los individuos de los grupos de tratamiento y de control. El punto indica la diferencia de medias de la variable explicativa entre los individuos de los grupos de tratamiento y de control antes del emparejamiento, mientras que “x” es la diferencia de esa misma variable después del emparejamiento.

Gráfico 7.19
Diferencias de medias de las características de los individuos de los grupos de tratamiento y de control, antes y después del emparejamiento (total)



Una vez analizada la existencia de soporte común y el contraste de equilibrado de muestras, en la segunda etapa del PSM se calcula el contraste de diferencias de medias de las variables de interés, que indican si el individuo continuó declarando actividades económicas trascurridos al menos 2 años del comienzo de la actividad ($SiActEco_{2i}$), transcurridos 4 años, ($SiActEco_{4i}$) y transcurridos 6 años ($SiActEco_{6i}$):

$$H_0: P(ActEco_{t,bene} = 1) = P(ActEco_{t,control} = 1)$$

$$H_A: P(ActEco_{t,bene} = 1) \neq P(ActEco_{t,control} = 1)$$

Donde $t=2,4$ o 6 , dependiendo del tiempo transcurrido desde el inicio de la actividad económica.

El siguiente estimador permite calcular el impacto de recibir la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, en comparación con la situación de recibir la prestación en la modalidad mensual:

$$\hat{\alpha}_D = \frac{1}{N_T} \sum_{i \in D} \left[Y_i^T - \sum_{j \in C} w(i, j) Y_j^C \right] \quad (6)$$

Donde $\hat{\alpha}_D$ es el impacto de recibir el pago único; Y_i^T, Y_i^C son las variables de resultados, que capturan si el individuo declara rendimientos de actividades económicas a los 2, 4 o 6 años, para cada uno de los individuos de los grupos de tratamiento y de control, respectivamente; N_T es el número de individuos en el grupo de tratamiento; y $w(i, j)$ es una función de ponderación, cuyo valor depende del tipo de estimador utilizado⁶⁵.

El cuadro 7.5 muestra que la probabilidad de supervivencia de las actividades económicas creadas por los declarantes que recibieron la prestación por desempleo en la modalidad de pago único es superior en el corto, en el medio y en el largo plazo. El diferencial en las tasas de supervivencia supera en más de 13 puntos porcentuales al de los individuos que comenzaron una actividad económica, pero percibieron la prestación de desempleo en la modalidad mensual.

Cuadro 7.5

Estimación del impacto del pago único sobre la probabilidad de realizar una actividad económica al menos durante 2, 4 o 6 años

	2 años		4 años		6 años	
	Estimación	t-test	Estimación	t-test	Estimación	estadístico t
1 vecino	0.138	10.7	0.145	10.6	0.138	10.7
5 vecinos	0.132	21.4	0.142	21.9	0.132	21.4
Kernel	0.142	53.5	0.150	56.6	0.142	53.4

⁶⁵ Se han realizado 3 tipos de estimaciones dependiendo del peso $w(i, j)$: con un vecino cercano, con 5 vecinos cercanos y con el Kernel.

5.2. Método de estimación: *Generalized Propensity Score*

La anterior evaluación de impacto analizó el efecto de recibir la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, agrupando en un único valor la cuantía del pago único, lo que sin duda implica una pérdida de información para el análisis. Teniendo en cuenta que la cuantía del pago único por desempleo es una variable de tratamiento continua, a continuación, se propone la aplicación del estimador de impacto mediante el método *Generalized Propensity Score* (GPS). Esta metodología es la que desarrollan Hirano e Imbens (2004), para analizar el efecto de recibir un determinado premio de lotería en los ingresos laborales futuros, y Bia y Mattei [2007], para estudiar el efecto de la cuantía de las ayudas públicas que reciben las empresas en la contratación de trabajadores.

El diagrama de evaluación es el siguiente:

$$X \rightarrow D \rightarrow Y$$

Donde el objetivo es estimar cómo la cuantía de ayuda recibida, D, influye en la supervivencia de la actividad económica en los años siguientes. Es importante insistir que, en esta aproximación, D ya no es una variable dicotómica, con valor 1 si es beneficiario del programa y 0 si no lo es, sino que D es una variable continua que recoge el importe de la ayuda recibida.

El enfoque GPS asume que la probabilidad de recibir una prestación por despido sigue una determinada distribución, dada por:

$$g(D_i|X_i) \sim f(h(\gamma, X_i)\sigma^2) \tag{7}$$

Donde $g(D_i|X_i)$ es una función de transformación de la variable de tratamiento (censura, identidad, logarítmica, etc.); “f” es la función de densidad de la variable; $h(\gamma, X_i)$ es una función de variables que recogen las características observadas de los individuos (X_i), tales como la edad, el sexo, etc.; γ y σ^2 son los parámetros a estimar. Cuando se estima la función $E\{\widehat{Y}(d)\}$ se obtiene el GPS, que se denomina $\hat{r}(d, X_i)$, que permite cuantificar el efecto en declarar rendimientos de actividades económicas a los t años y el efecto que supone la obtención de un euro adicional de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único ($E\{\widehat{Y}(d)\}$).

En primer lugar, se estima, por el método de máxima verosimilitud, la distribución del tratamiento condicionada por las variables observadas X ($g(D_i|X_i)$), bajo el supuesto de que el tratamiento (o su transformación) se distribuye siguiendo una distribución gamma, de acuerdo con el gráfico de su histograma.

Cuadro 7.6
Estimación de los parámetros de la ecuación (7)

Di	Coefficiente	std. err.	z	P> z
Hombre	0.061	0.013	4.72	0.000
Edad	0.001	0.003	0.25	0.800
Edad^2	0.000	0.000	0.25	0.805
Edad^3	0.000	0.000	-0.27	0.787
Homedad	0.001	0.000	2.07	0.038

(Continuación.)

Di	Coefficiente	std. err.	z	P> z
Andalucía	-0.250	0.084	-2.99	0.003
Aragón	-0.250	0.086	-2.92	0.004
Principado de Asturias	-0.274	0.086	-3.2	0.001
Islas Baleares	-0.181	0.086	-2.11	0.035
Canarias	-0.338	0.085	-4	0.000
Cantabria	-0.152	0.089	-1.72	0.085
Castilla y León	-0.251	0.084	-2.98	0.003
Castilla-La Mancha	-0.277	0.085	-3.28	0.001
Cataluña	-0.224	0.083	-2.68	0.007
Comunidad Valenciana	-0.223	0.084	-2.67	0.008
Extremadura	-0.342	0.086	-3.98	0.000
Galicia	-0.317	0.084	-3.78	0.000
Comunidad de Madrid	-0.213	0.084	-2.55	0.011
Región de Murcia	-0.258	0.085	-3.01	0.003
Navarra	0.085	0.237	0.36	0.719
País Vasco	-0.505	0.138	-3.66	0.000
La Rioja	-0.307	0.095	-3.24	0.001
Sodano	0.510	0.012	41.32	0.000
Sodlim	0.303	0.011	28.67	0.000
Perfisi	0.236	0.012	19.06	0.000
_cons	8.660	0.106	81.54	0.000

En el cuadro 7.6 se observa que los parámetros que son estadísticamente significativos para explicar la cuantía de la prestación por desempleo recibida en la modalidad de pago único son los asociados a las variables que capturan el género del declarante, la residencia en la mayoría de las CCAA y determinadas formas jurídicas de la empresa en la que se trabajaba con anterioridad al despido –sociedad anónima (sodano), sociedad limitada (sodlim) y persona física (perfisi)–.

En segundo lugar, con estos valores se estima el GPS como:

$$\hat{R}_i = \frac{1}{\sqrt{2\pi\sigma^2}} \exp\left[-\frac{1}{2\sigma^2} \{g(D_i) - h(\hat{\gamma}, X_i)\}^2\right] \quad (8)$$

Donde γ y σ^2 se han estimado en la primera etapa.

En tercer lugar, se realiza el contraste que evalúa la hipótesis de equilibrado de muestras (*balancing test*).

En cuarto lugar, se estima la esperanza de la variable de resultado (Y_i) condicionada por los niveles de tratamiento (D_i) y por los valores del GPS (R_i). Se utiliza una función flexible de ambos argumentos, mediante aproximaciones de polinomios:

$$\varphi\{E(Y_i|D_i, R_i)\} = \psi(D_i, R_i, \alpha) = \alpha_0 + \alpha_1 D_i + \alpha_2 D_i^2 + \alpha_3 R_i + \alpha_4 R_i^2 + \alpha_5 D_i R_i \quad (9)$$

Donde la variable de resultado es dicotómica, que determina si la persona continuó declarando rendimientos de actividades económicas al menos a los 2 años siguientes del comienzo de la actividad económica ($SiActEco_{2i}$), a los 4 años ($SiActEco_{4i}$) o a los 6 años ($SiActEco_{6i}$).

De esta forma, se estima el vector de parámetros $\alpha_0, \alpha_1, \dots, \alpha_5$ de la ecuación (9).

Cuadro 7.7
Estimaciones de los parámetros de la ecuación (9)

	SiActEco2=1		SiActEco4=1		SiActEco6=1	
	Coefficiente	P>z	Coefficiente	P>z	Coefficiente	P>z
D_i	0.0002	0	0.00016	0	0.00014	0
D_i^2	-5.76E-09	0	-4.87E-09	0	-4.32E-09	0
R_i	9164.4	0.189	12785.19	0.014	9550.303	0.065
R_i^2	-3.44E+07	0.176	-5.09E+07	0.008	-40100000	0.037
$D_i R_i$	-0.6721	0.116	-1.1601	0	-1.1762	0
constante	0.7615	0.125	-0.5482	0.135	-0.7689	0.034

Por último, se estima la función dosis-respuesta que promedia la función de regresión estimada sobre la función de puntuación evaluada en cada nivel de tratamiento. Para la estimación de la función “dosis (T)-respuesta (Y)” completa, se calcula el promedio del resultado potencial para cada nivel del tratamiento:

$$E\{\widehat{Y}(d)\} = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N \hat{\beta}\{d, \hat{r}(d, X_i)\} = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N \varphi^{-1}\{\hat{\psi}(d, \hat{r}(d, X_i), \hat{\alpha})\} \quad (10)$$

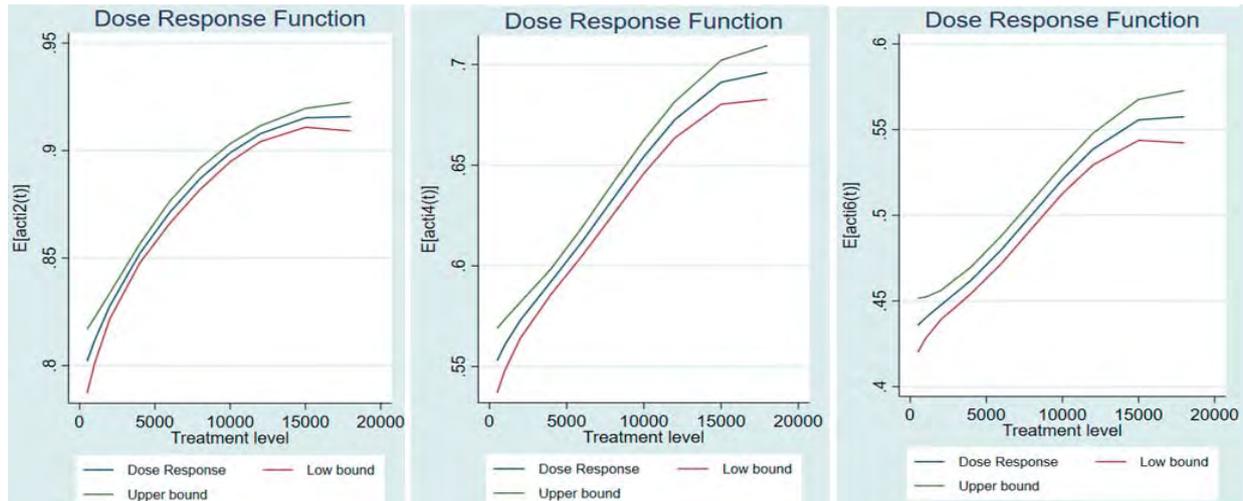
Donde $\beta(d, r) = E\{Y(d)|r(d, X) = r\} = E(Y|D = d, R = r)$.

El gráfico 7.20 muestra la probabilidad de declarar rendimientos de actividades económicas $-E(Y(D))$ - en los años posteriores, en función de la cuantía de la prestación recibida en 2014. Cuanto mayor fue la cuantía de la prestación recibida mayor fue la probabilidad de que el individuo declarase rendimientos por actividades económicas, durante al menos los 2 siguientes años, con una probabilidad situada en torno al 92 %. Sin embargo, para importes de la prestación por desempleo en pago único inferiores a 5.000 €, la probabilidad de declarar rendimientos de actividades económicas transcurridos dos años desde su percepción se situó cerca del 82 %, es decir, fue inferior en varios puntos porcentuales a la probabilidad de declarar dichas rentas cuando la cuantía de la prestación fue elevada. También se observó un descenso en la probabilidad máxima de supervivencia con el transcurso del tiempo. A los 2 años del inicio de la actividad económica, la probabilidad de supervivencia fue del 92 %, a los 4 años del inicio de la actividad, del 70 %, y a los 6 años o más del inicio de la actividad, se situó en el 55 %. A medida que

aumentó la cuantía de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único se incrementó la probabilidad de supervivencia de las actividades económicas que se iniciaron con el cobro de la misma.

Gráfico 7.20

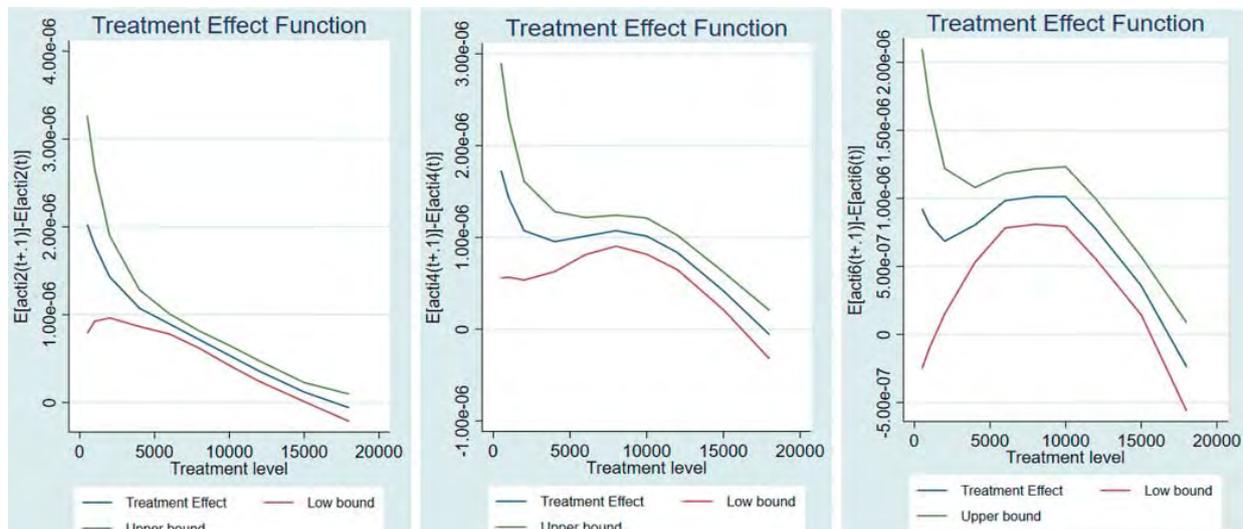
$E\{\widehat{ActEco}(d)\}$ de las personas que recibieron el pago único en 2014, en los 2 años siguientes de recibir el pago único $SiActEco_{2i}$, –gráfico izquierda–, a los 4 años, $SiActEco_{4i}$ –gráfico centro– o al menos a los 6 años, $SiActEco_{6i}$ –gráfico derecha–. Eje y: probabilidad de realizar actividades económicas, eje x: cuantía del pago único



Por último, el gráfico 7.21 muestra el efecto marginal del aumento la prestación recibida en 1 € sobre la probabilidad de supervivencia de la actividad económica en los años posteriores al cobro de la misma, es decir: $E\{\widehat{ActEco}(d + 1)\} - E\{\widehat{ActEco}(d)\}$.

Gráfico 7.21

$E\{\widehat{ActEco}(d + 1)\} - E\{\widehat{ActEco}(d)\}$ de las personas que recibieron el pago único en 2014, en los 2 años siguientes de recibir la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, $SiActEco_{2i}$ –gráfico izquierda–, a los 4 años, $SiActEco_{4i}$ –gráfico centro–, o al menos a los 6 años, $SiActEco_{6i}$ –gráfico derecha–. Eje y: probabilidad de realizar actividades económicas, eje x: cuantía del pago único



Con independencia del número de años transcurridos, un aumento de 1 € en la cuantía de la prestación incrementó la probabilidad de supervivencia de la actividad económica, al menos a los 2, 4 o 6 años. La parte de la función que es estadísticamente significativa, es decir, el intervalo de confianza que no incluye el cero, se sitúa en la zona positiva. A su vez, se observa que la magnitud del impacto marginal era mayor para prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único de importes reducidos y fue descendiendo a medida que se incrementaba la cuantía de la prestación recibida. El aumento de 1 € supuso un claro incremento en la probabilidad de supervivencia, al menos durante los dos primeros años, para los individuos que recibieron menos de 1.000 €, con una pendiente de 2×10^{-6} , mientras que, para los individuos que recibieron una prestación de 10.000 €, el aumento en la probabilidad de supervivencia fue menor (10^{-6}). Es decir, el efecto marginal se redujo a la mitad.

En definitiva, recibir la prestación por desempleo en la modalidad de pago único tiene un claro efecto positivo en la supervivencia de la actividad económica en los años futuros, en comparación con la situación de recibir la prestación en la modalidad mensual. Además, la magnitud de la cuantía es relevante para la supervivencia de la actividad económica, aunque, a medida que aumentó la cuantía de la prestación recibida en la modalidad de pago único, el impacto fue menos intenso. Cuando la prestación superó 15.000 €, no parecen existir mejoras en términos marginales en las tasas de supervivencia.

6. CONCLUSIONES

El objetivo de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único es propiciar la iniciativa de autoempleo de los trabajadores desempleados. Hay que tener en cuenta que la exención es equivalente a un incremento en la cuantía de la prestación recibida. El importe real de este beneficio fiscal desde el año 2016 que se dispone de datos reales, se ha movido en una horquilla de entre 25,62 y 51,15 millones de euros. Se advierte una evolución creciente del número de beneficiarios entre los años 2000 y 2009, y una tendencia decreciente a partir de entonces. En 2022 el número de beneficiarios ascendió a 50.428, y el coste del beneficio fiscal a 32,25 millones de euros.

En 2021, España presentó una tasa de paro más elevada que el resto de los países miembros de la UE; no obstante, la proporción de beneficiarios de las prestaciones por desempleo sobre el total de desempleados es menor que en otros países europeos con menores tasas de paro. El gasto total en prestaciones de desempleo en España representa el 1,46% del PIB y el gasto medio por desempleado es aproximadamente la mitad de la media europea. Tanto el número de beneficiarios de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, como el gasto total en esta modalidad, han disminuido en la última década.

España dispone de políticas activas para desempleados que incentivan el emprendimiento y la creación de empresas, si bien su cuantía es reducida en comparación con otras prestaciones públicas. El porcentaje de personas desempleadas que se plantea desarrollar un empleo por cuenta propia en España (2%) es inferior que en la media de los países de la UE (3%).

La exención de las prestaciones por desempleo recibidas en la modalidad de pago único es poco habitual en los países de nuestro entorno y las prestaciones por desempleo suelen estar sujetas al impuesto

sobre la renta personal. En aquellos países donde existe la posibilidad de capitalizar la prestación por desempleo cuando se destina a crear una empresa, como sucede en Francia e Italia, la prestación está sujeta al impuesto. No obstante, algunos países, como Alemania, Irlanda y el Reino Unido, establecen la exención para todas las prestaciones por desempleo.

El promedio de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único en 2014 fue de 6.642 € anuales. Cuando se analiza el importe de la prestación en función del género del receptor, la cuantía media asciende a 6.896 € en el colectivo de beneficiarios hombres y a 6.166 € en las mujeres. La edad más frecuente de los beneficiarios de esta modalidad de prestación por desempleo se sitúa entre 30 y 40 años, y, en su mayoría, los beneficiarios trabajaban en sociedades de responsabilidad limitada o en sociedades anónimas.

La evaluación de impacto muestra que la utilización de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único tiene impacto positivo en el desarrollo de actividades económicas. El análisis de PSM muestra que la probabilidad de supervivencia de las actividades económicas creadas por los declarantes que recibieron la prestación por desempleo en la modalidad de pago único fue superior, tanto a corto como a medio y largo plazo, en comparación con la supervivencia de las actividades profesionales y empresariales desarrolladas por quienes reciben una prestación de desempleo en la modalidad mensual. Por otro lado, cuanto mayor fue la cuantía de la prestación en la modalidad de pago único más elevada fue la probabilidad de supervivencia de la actividad económica, al menos a los 2, 4 o 6 años siguientes a su cobro.

Considerando los resultados sería interesante profundizar en el análisis que el efecto que la cuantía de la prestación ejerce sobre el desarrollo de actividades económicas de los beneficiarios.

Tributación especial en el IRPF de las anualidades por alimentos a favor de los hijos

1. DESCRIPCIÓN

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, regula el tratamiento especial de las anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial, desde dos perspectivas, según quien sea el que las percibe y quien las satisface.

En primer lugar, el artículo 7.k) de la LIRPF establece la exención de las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial, con el objetivo de evitar que estas rentas resulten minoradas por la aplicación del gravamen, ya que están dirigidas a atender las necesidades básicas de los hijos. Esta exención está en vigor desde el 1 de enero de 1992, fecha de entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 7 de junio), sin que haya sufrido cambios normativos desde entonces. El beneficio fiscal derivado de esta exención no se cuantifica al no disponerse de información fiscal a partir de la que poder obtener una estimación adecuada, por lo que el resto del documento se centra en el análisis desde el punto de vista de quien satisface las anualidades.

En segundo lugar, los artículos 64 y 75 de la LIRPF establecen que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes, cuando el importe de aquellas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán tanto la escala general como la autonómica, de forma separada, al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general.

La cuantía total resultante se minorará, por una parte, en el importe derivado de aplicar la escala general a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar regulado en la LIRPF, incrementado en 1.980 euros anuales, y, por otro lado, en la cuantía que resulte de aplicar la escala autonómica a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones que, en su caso, haya aprobado la Comunidad Au-

tónoma de residencia, incrementado en 1.980 euros anuales, sin que dicha cuantía total pueda resultar negativa como consecuencia de tales minoraciones.

El *objetivo* de la aplicación separada de la tarifa es excluir a las anualidades por alimentos del efecto progresivo de la tarifa del impuesto, logrando así un menor gravamen para el contribuyente que las satisface.

1.2. Evolución normativa

La aplicación separada de la tarifa se aplica desde el 1 de enero de 1999, fecha de entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre). Los principales cambios normativos desde su introducción se recogen en el cuadro 8.1.

Cuadro 8.1
Principales cambios normativos

Año	Cambio
Origen 1999	
2007	Se introduce la minoración derivada de aplicar las escalas general y autonómica al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros.
2010	Se toman en consideración los cambios introducidos en el mínimo personal y familiar por las Comunidades Autónomas.
2015	<ul style="list-style-type: none"> – Se introduce el requisito de no tener derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por los hijos que perciban las anualidades por alimentos. – El incremento del mínimo personal y familiar pasa de 1.600 a 1.980 euros.

1.3. Cuantificación

En el cuadro 8.2 se recoge la evolución del número de beneficiarios y de los importes de los beneficios fiscales derivados de las especialidades de las anualidades por alimentos satisfechas por los contribuyentes en virtud de decisión judicial, consistentes en la aplicación por separado de la tarifa de gravamen sobre la base liquidable general a las mismas y el incremento del mínimo personal y familiar, tanto presupuestados como reales.

Se observa una tendencia creciente del número de beneficiarios a lo largo del período, tanto en la serie presupuestada como en la real, salvo en años esporádicos. Centrando la atención en las cifras reales, el número de beneficiarios pasó de un mínimo de 197.203 en 2008 a un máximo de 342.360 en 2019 y desde entonces ha oscilado levemente, de manera que en el conjunto del período 2008-2022 se obtiene una tasa acumulada del 71,7% y un ritmo anual medio del 3,9%. Esa evolución es similar a la observada en la serie del número de beneficiarios que se incluyó en cada presupuesto y también es

coherente con la información estadística publicada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria) sobre los contribuyentes que cumplimentaron la casilla correspondiente a las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial en sus declaraciones anuales.

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe ⁽¹⁾			
	Presupuesto		Real		Presupuesto		Real	
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)
2008	176.267	—	197.203	—	72,3	—	65,5	—
2009	187.299	6,3	208.068	5,5	83,2	15,2	122,7	87,5
2010	201.147	7,4	215.122	3,4	66,9	-19,7	168,7	37,4
2011	220.171	9,5	232.338	8,0	106,1	58,7	140,3	-16,8
2012	209.417	-4,9	252.045	8,5	126,0	18,7	148,8	6,0
2013	216.673	3,5	262.018	4,0	118,4	-6,1	185,8	24,9
2014	231.566	6,9	265.074	1,2	127,1	7,4	160,8	-13,5
2015	240.386	3,8	279.214	5,3	131,5	3,4	165,3	2,8
2016	283.391	17,9	304.340	9,0	134,0	1,9	122,0	-26,2
2017	312.936	10,4	313.690	3,1	269,2	100,9	117,2	-3,9
2018	325.339	4,0	328.211	4,6	271,4	0,8	134,3	14,6
2019	330.814	1,7	342.360	4,3	124,1	-54,3	147,4	9,7
2020	351.698	6,3	339.197	-0,9	142,6	14,9	148,1	0,5
2021	340.788	-3,1	340.665	0,4	146,7	2,9	143,2	-3,3
2022 ⁽²⁾	355.029	4,2	338.542	-0,6	153,7	4,8	143,3	0,0
2023	347.653	-2,1	n.d.	—	148,8	-3,2	n.d.	—

n.d.: no disponible.

⁽¹⁾ El beneficio fiscal se cuantifica con criterio de caja, de manera que el presupuesto del año n mide el impacto de la reducción en la cuota líquida del impuesto devengado en el ejercicio n-1.

⁽²⁾ El importe real es una revisión de la previsión para 2022 a partir de los datos disponibles en septiembre de 2022.

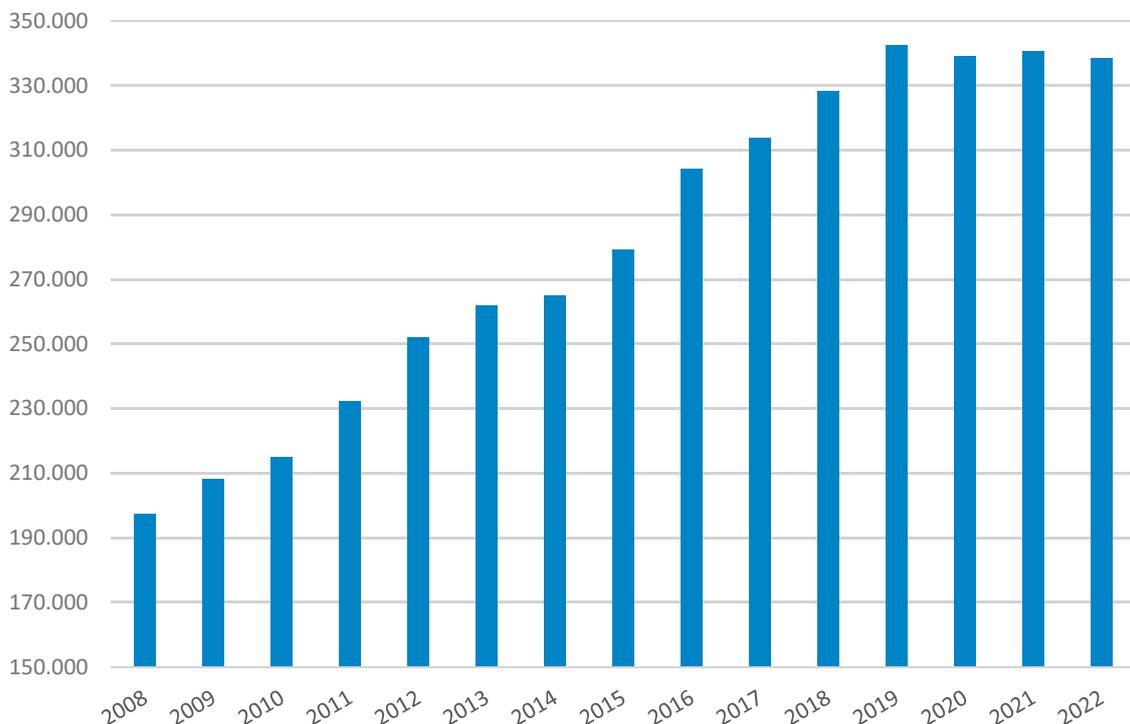
Por el contrario, los importes de estos beneficios fiscales, tanto presupuestados como reales, no mostraron una pauta tan bien definida como la exhibida por el número de beneficiarios, de manera que, aunque en su conjunto y comparando las cifras de comienzo y final del período, se obtiene un crecimiento sustancial, las variaciones anuales fueron tanto de signo positivo como negativo y en algunas ocasiones con tasas bastante elevadas. Así, por ejemplo, si se fija la atención en la serie de los importes de los beneficios fiscales reales, en el primer quinquenio se registró un incremento acumulado del 183,9%, pasando de 65 millones de euros en 2008 a 186 millones de euros en 2013, cayendo posteriormente hasta situarse en 117 millones de euros en 2017, y volviendo a recuperarse en los tres siguientes, de manera que el importe alcanzó 148 millones de euros en 2020 y en el bienio final se redujo a 143 millones de euros. Solo una de las variaciones anuales podría justificarse parcialmente por un

cambio normativo, cual fue el incremento de la cesión parcial de los rendimientos del impuesto a las Comunidades Autónomas, cuya fracción pasó del 33% en 2009 al 50% en 2010, lo que influyó en la disminución observada del importe de los beneficios fiscales reales en el año presupuestario de 2011, con una tasa del -16,8%. En los restantes años, además de la evolución de la población afectada y de las cuantías de las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial, debieron intervenir otros factores inherentes al propio tributo, como pudieran ser, por ejemplo, los cambios que se introdujeran a lo largo del tiempo en las tarifas estatales de gravamen sobre la base liquidable general y la reforma que entró en vigor en 2015.

Por último, conviene señalar que los resultados originales de que se dispone sobre las series de cifras reales del número de beneficiarios y de los importes de los beneficios fiscales, estimados por la Agencia Tributaria mediante el método de microsimulación, han requerido algunos ajustes, al advertirse valores anómalos para el período 2011-2014, teniendo en cuenta para ello los datos estadísticos de las anualidades por alimentos y los tipos medios de gravamen estatales calculados sobre la base liquidable general.

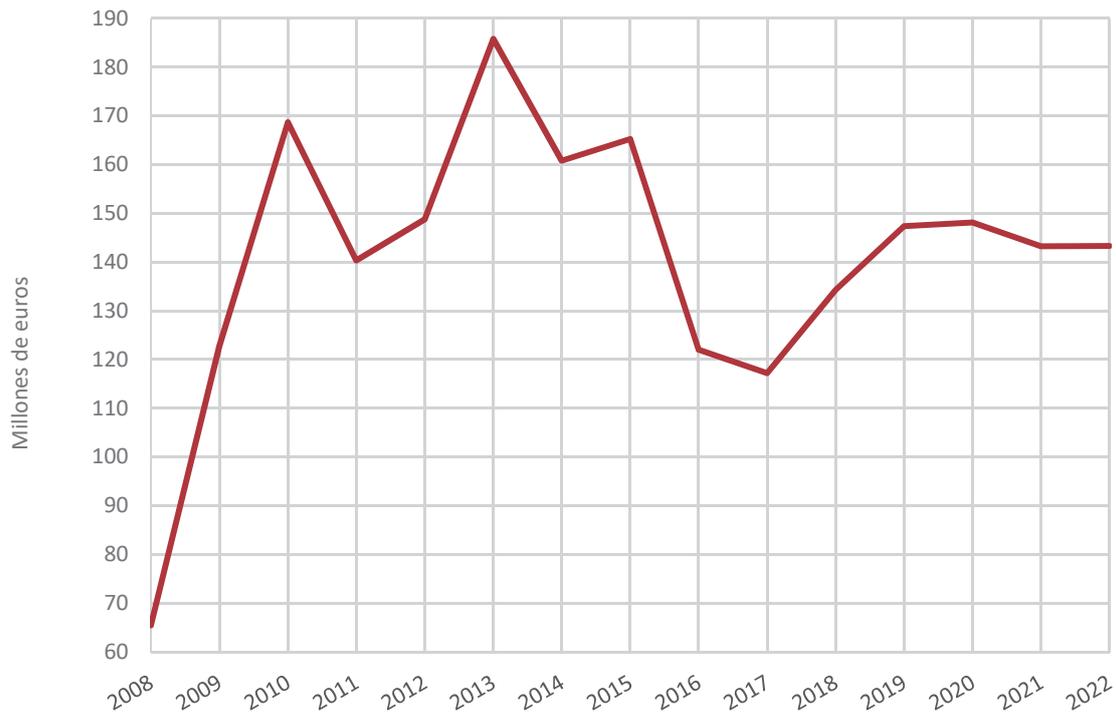
En el gráfico 8.1 se muestra la evolución del número de beneficiarios de las especialidades de las anualidades por alimentos, apreciándose la tendencia creciente a lo largo del período 2008-2019 y su práctica estabilidad en el último trienio.

Gráfico 8.1
Evolución del número de beneficiarios



En el gráfico 8.2 se representa la evolución del importe de los beneficios fiscales reales que ocasionan las especialidades de las anualidades por alimentos, mostrando la curva un aspecto irregular a lo largo del período de análisis, con crecimientos muy acusados en el bienio inicial y cierta estabilidad en el trienio final.

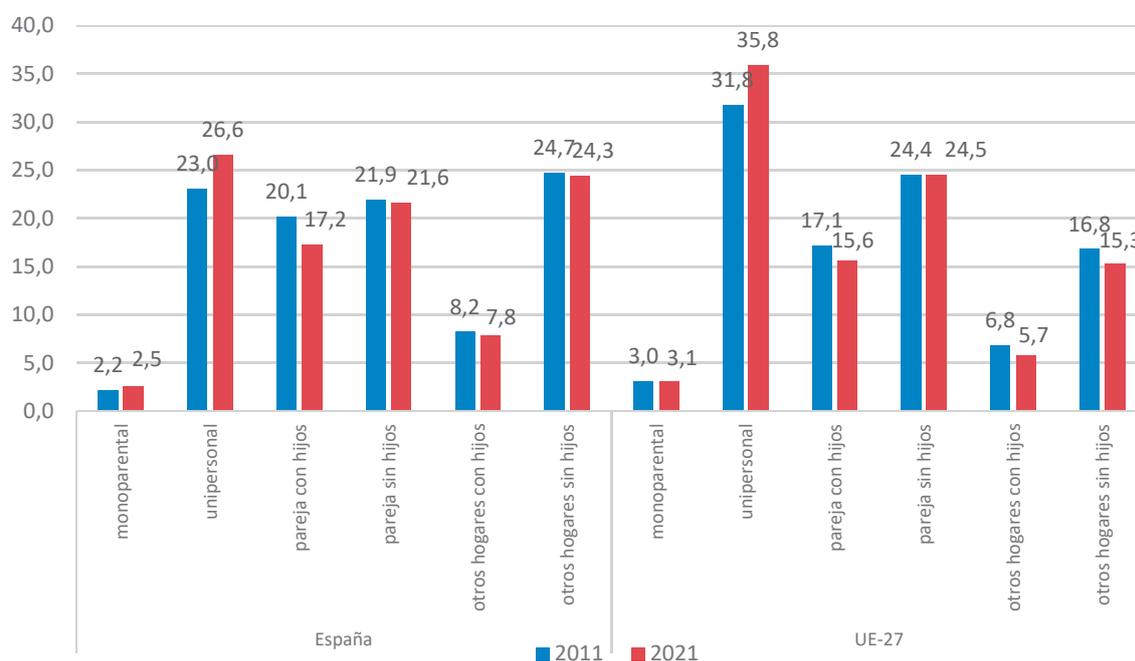
Gráfico 8.2
Evolución del importe de los beneficios fiscales reales



2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO

El gráfico 8.3 presenta la distribución de los hogares en España y de la media de la Unión Europea (EU) por tipología de aquellos en los ejercicios 2011 y 2021. Se distinguen seis tipos de hogares: monoparentales (un adulto con hijos a cargo), unipersonales (un adulto sin hijos a cargo), parejas con hijos, parejas sin hijos, y otros hogares con hijos y sin hijos, que incluye a los hogares con distintas personas no relacionadas que conviven, los hogares con dos o más familias, las familias extendidas en las que conviven tres o más generaciones, etc. El cambio más evidente en la estructura de los hogares en la última década es el incremento de los unipersonales, en detrimento de los tradicionales compuestos por una pareja con hijos. En España ha aumentado la proporción de hogares monoparentales, pasando del 2,2% en 2011 al 2,5% en 2021, aunque todavía es inferior a la media de la UE (3,1%). La proporción de hogares unipersonales en España es mucho menor que en la UE, debido, entre otros factores, a que los adultos jóvenes se emancipan a una edad más tardía.

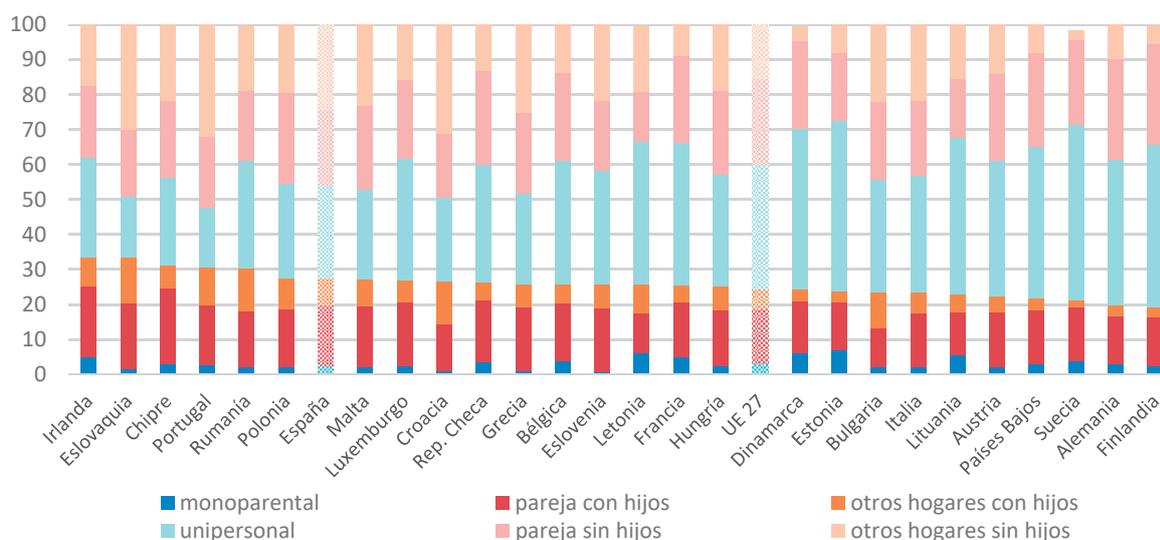
Gráfico 8.3
Distribución (porcentaje) de los hogares por tipos, 2011 y 2021. España y UE-27



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat (LFST_HHNHTYCH).

El gráfico 8.4 muestra la distribución de la tipología de hogares en los Estados miembros de la UE en 2021. España presentó un mayor porcentaje de hogares con hijos (27,5) que la media de la UE (24,4)⁶⁶. Se observan importantes diferencias en el porcentaje de hogares monoparentales, mientras que en Estonia, Letonia y Dinamarca, esta tipología de hogar superó el 6% del total de hogares, en Croacia, Grecia y Eslovenia, representaron menos del 1%.

Gráfico 8.4
Distribución (porcentaje) de los hogares por tipos, Estados miembros de la UE. 2021



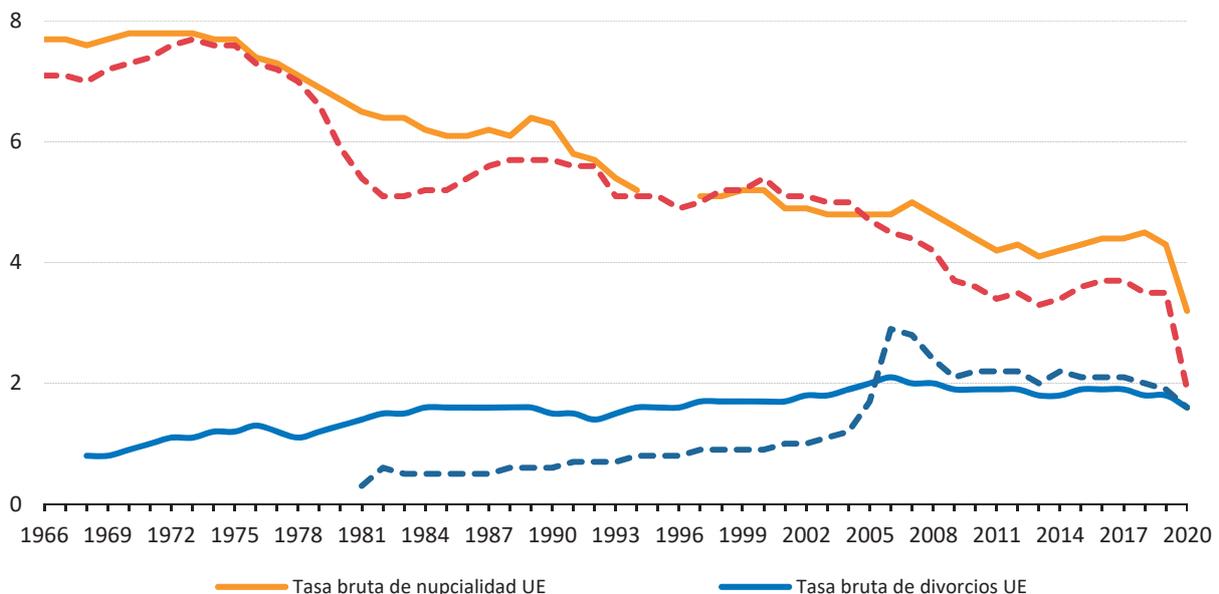
Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat (LFST_HHNHTYCH).

⁶⁶ Suma de hogares monoparentales, parejas con hijos, y otros hogares con hijos.

En relación con los datos de Eurostat es importante realizar una serie de consideraciones. En primer lugar, el número de hogares monoparentales, medido con distintos indicadores, muestra una tendencia alcista. En segundo lugar, la “monoparentalidad” tiene un marcado componente de género, ya que el número de madres solteras conviviendo con hijos es muy superior al de padres solteros (Nieuwenhuis, 2020). Por último, las estadísticas de tipologías de hogares no permiten distinguir el porcentaje de hogares que satisfacen o reciben anualidades por alimentos. El número de hogares monoparentales puede servir para aproximar la importancia creciente de las obligaciones de abonar anualidades por alimentos, con algunas limitaciones, porque no todos los hogares monoparentales son el resultado de una separación o divorcio, sino que pueden ser consecuencia del fallecimiento de uno de los cónyuges o de la elección personal de ser padre o madre soltera. Además, parte de los individuos que pueden estar obligados a satisfacer anualidades por alimentos pueden formar parte de otras tipologías de hogar.

El gráfico 8.5 presenta la evolución de las tasas brutas⁶⁷ de divorcios y de nupcialidad en España y en la UE, en el periodo 1966-2020. Desde la década de los años 70, la tasa de nupcialidad disminuyó notablemente en España y en la UE. Por otro lado, la tasa bruta de divorcios presentó una tendencia creciente hasta 2006, año en que empezó a decrecer ligeramente, lo que podría haberse debido a que cada vez menos personas opten por el matrimonio, o a que el mismo se contraiga a edades más avanzadas que hace unas décadas. Por otro lado, cada vez existen más parejas conviviendo con hijos fuera del matrimonio, aunque la disponibilidad de fuentes estadísticas es escasa y no es posible contrastar la estabilidad de estas uniones (Boertien, 2020; Kreyenfeld y Trappe, 2020).

Gráfico 8.5
Tasas brutas de nupcialidad y de divorcios en la UE y en España, 1966-2020
(tanto por 1.000 personas)

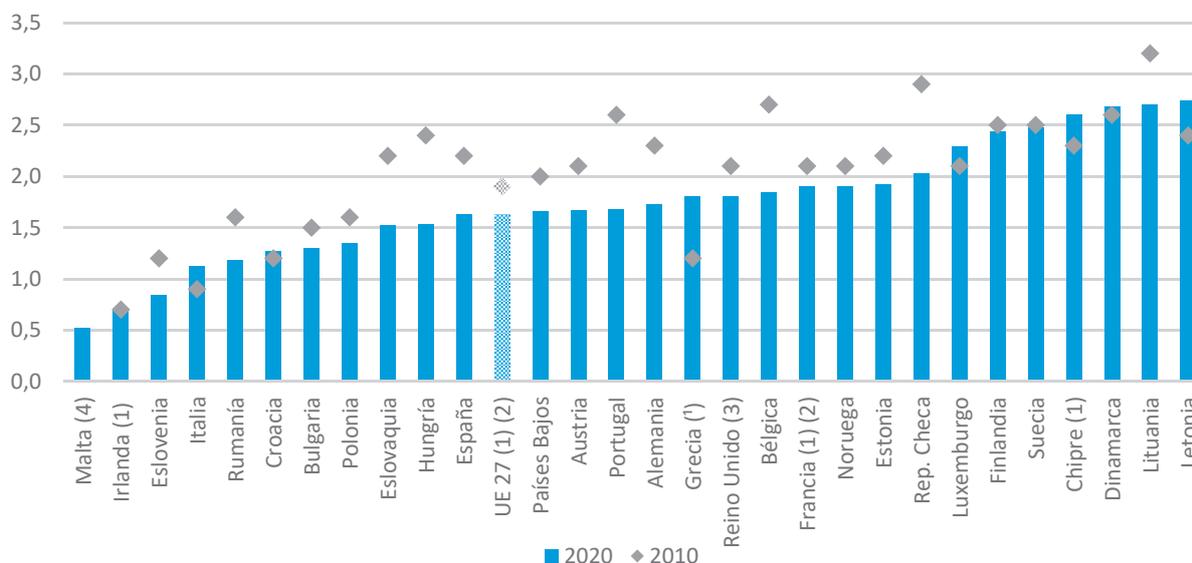


Fuente: elaboración propia con datos de Eurostat e INE.

⁶⁷ El INE emplea el término “tasa bruta de natalidad” cuando el indicador se refiere al total de nacimientos ocurridos en un determinado ámbito geográfico (total nacional, comunidad autónoma o provincia), mientras que cuando se evalúa el fenómeno restringido a un subconjunto poblacional, dentro del ámbito geográfico considerado, el indicador se denomina simplemente “tasa de natalidad”,

El gráfico 8.6 recoge la tasa bruta de divorcios en 2010 y en 2020 para los Estados de la UE, el Reino Unido y Noruega. En general, las tasas brutas de divorcio se redujeron desde 2010, con algunas excepciones, especialmente en los países con elevadas tasas de divorcio, como Finlandia, Suecia, Dinamarca, Letonia, Chipre, y Luxemburgo.

Gráfico 8.6
Tasa bruta de divorcios 2010 y 2020 (tanto por 1.000 personas)



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

(1) Datos estimados de la UE en el período 2017-2020. Incluye los datos del último año disponible para Chipre (2019), Irlanda (2017), Grecia (2017) y Francia (2016).

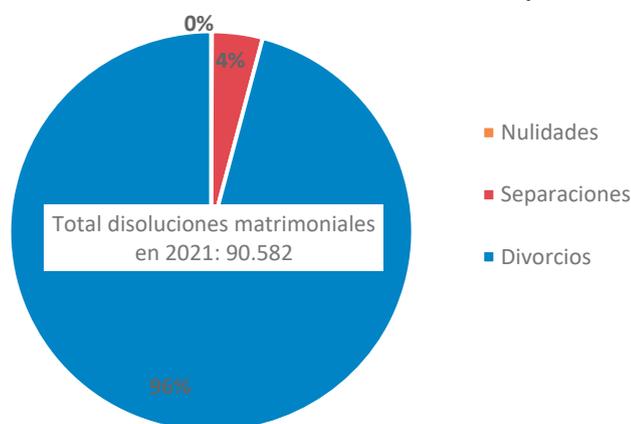
(2) Hasta 1990 excluye los departamentos franceses de ultramar.

(3) Último dato disponible del Reino Unido: 2016

(4) No se dispone de dato en 2010, el divorcio es legal en Malta desde el año 2011.

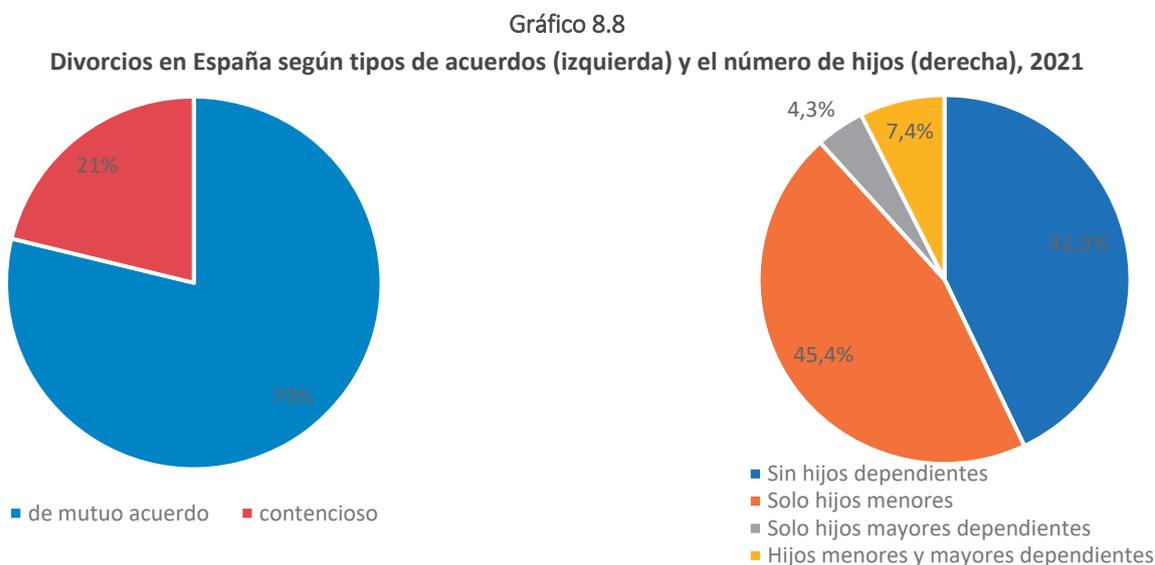
En España, la mayor parte de las disoluciones matrimoniales fueron consecuencia de divorcios (gráfico 8.7). En 2021, el 96% de las 90.582 disoluciones matrimoniales fueron divorcios, el 4% separaciones y el número de nulidades matrimoniales fue muy reducido.

Gráfico 8.7
Distribución de las disoluciones matrimoniales en España, 2021



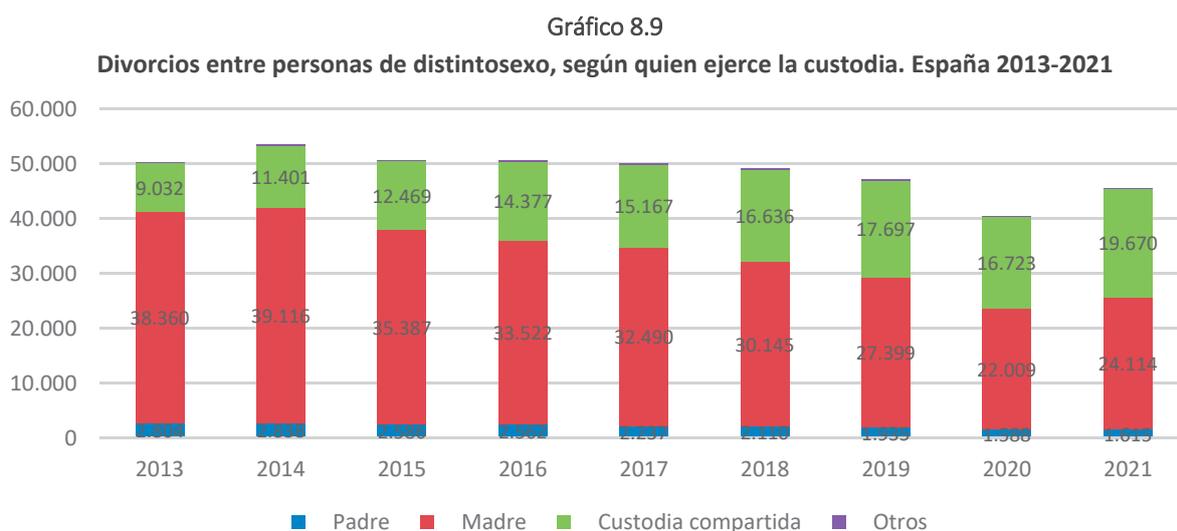
Fuente: elaboración propia a partir de datos del INE (Nulidades, separaciones y divorcios).

El gráfico 8.8 recoge los divorcios en España en el año 2021, según los tipos de acuerdos y el número de hijos. La mayor parte de los divorcios se produjeron por mutuo acuerdo (79%), y entre personas que tenían exclusivamente hijos menores a su cargo (45,4%) o no tenían hijos dependientes (42,9%).



Fuente: elaboración propia a partir de datos del INE (Nulidades, separaciones y divorcios).

El gráfico 8.9 muestra la evolución entre los años 2013 y 2021 del número de divorcios entre personas del distinto sexo⁶⁸, según quien ejerce la custodia de los hijos. En España, la custodia compartida está ganando relevancia, en detrimento de la custodia exclusiva de la madre. Mientras que en 2013 en el 76% de los divorcios la custodia se asignaba a la madre, en 2021 en el 53% de los divorcios la madre tiene la custodia y en el 43% la custodia es compartida. La custodia raramente es asignada al padre en exclusiva y en los últimos años la tendencia es decreciente⁶⁹.



Fuente: elaboración propia a partir de datos del INE (Nulidades, separaciones y divorcios).

Nota: para el año 2015, los juzgados de Ceuta no han proporcionado datos.

⁶⁸ 98,1% en 2021.

⁶⁹ Nótese que el gráfico 8.9 no incluye los divorcios en los que no existen hijos menores, ya que no procede la custodia.

Por último, el gráfico 8.10 muestra la evolución en el periodo 2013-2021 del número de divorcios entre personas de distinto sexo, según el cónyuge que debe pagar la pensión alimenticia de los hijos⁷⁰. Como se puede observar, las series están altamente correlacionadas con las del gráfico 8.9 aunque no tienen por qué coincidir, ya que no sólo tienen derecho a la pensión alimenticia los hijos menores de edad, sino también los hijos mayores de edad dependientes económicamente. El principal responsable del pago de una pensión alimenticia fue el padre, si bien su importancia relativa ha ido disminuyendo conforme aumentó el peso relativo de las pensiones a cargo de ambos cónyuges. En 2021, en el 60% de los casos el responsable de pagar la custodia fue el padre, en el 36% de los casos ambos cónyuges y en el 4% la madre. En el año 2013 estos porcentajes ascendieron al 81%, 14% y 5%, respectivamente.

Gráfico 8.10
Divorcios entre personas de distinto sexo según el cónyuge que debe pagar la pensión alimenticia.
España, 2013-2021



Fuente: elaboración propia a partir de datos del INE (Nulidades, separaciones y divorcios).

Nota: Para el año 2015, los juzgados de Ceuta no han proporcionado datos.

3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL

El análisis comparado (cuadro 8.3) muestra que el diseño fiscal más habitual es aquel que declara exentas/no sujetas las anualidades por alimentos percibidas a favor de los hijos sin que se establezca ningún beneficio fiscal a favor del pagador de las mismas (Italia, Irlanda, Países Bajos, Reino Unido, Noruega y Suecia).

Todos los países analizados, salvo Francia, tratan las anualidades recibidas a favor de los hijos como renta no sujeta o exenta. En la mayoría de los países es necesario que la anualidad se haya fijado por acuerdo o decisión judicial.

⁷⁰ Nótese que este gráfico no incluye los divorcios en los que no procede pagar una pensión alimenticia.

En relación con los pagos realizados por el pagador, los países que establecen algún beneficio fiscal lo suelen fijar como un gasto deducible (Francia, Dinamarca y Portugal). Únicamente Finlandia lo regula como una deducción en cuota.

Cuadro 8.3
Comparativa internacional del tratamiento de las anualidades por alimentos

Países	Beneficiario del pago	Pagador
Alemania	Exenta	Crédito reembolsable fijo por niño O bien, gasto deducible hasta 9.984 euros
Francia	– Sujeta – Mayor cociente familiar para el cónyuge con hijo a cargo	Gasto deducible del importe pagado
Portugal	Exentas con límite	Gasto deducible del 20% sobre el importe pagado, con un límite de 419 euros
Dinamarca	Exentas con límite	Gasto deducible del importe pagado
Finlandia	Exenta	Crédito fiscal de 1/8 parte del importe pagado, con un límite de 80 euros por hijo
Irlanda	Exenta	Sin beneficio fiscal
Italia		
Noruega		
Países Bajos		
Reino Unido		
Suecia		

A continuación, se exponen las principales medidas en los países analizados.

a) Alemania

Los padres tienen derecho a un crédito reembolsable por el gasto de mantenimiento y cuidado de los hijos hasta los 25 años de edad (de los 18 a 25 años tienen que cumplirse unos requisitos, como, por ejemplo, que sigan estudiando). La cuantía mensual en 2022 era de 219 euros por el primer y segundo hijo; 225 euros por el tercero y 250 euros por el cuarto y siguientes.

Los pagos por alimentos que realicen los cónyuges divorciados o separados legalmente a favor de sus hijos se consideran gastos deducibles hasta 9.984 euros por cada hijo. No obstante, la deducibilidad de los gastos está condicionada a que ninguno de los padres esté disfrutando del crédito reembolsable.

b) Francia

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos, legales o voluntarias, se consideran gastos deducibles para el pagador, debiendo acreditarse el importe transferido o entregado. Por su parte, las pensiones por alimentos se califican como salario para los beneficiarios (padre o madre que las reciben) y

están sujetas en los mismos términos. Hay que tener en cuenta que el hijo menor a cargo se considera dentro de la unidad familiar del progenitor que adquiere la custodia, lo que le permite aplicar un coeficiente familiar mayor.

c) Italia

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos en virtud de decisión judicial, tras un divorcio o separación legal, están exentas. El pagador tiene derecho a deducirse todos los pagos periódicos realizados al cónyuge, excluyendo los de los alimentos para los hijos.

d) Irlanda

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos en virtud de acuerdo judicial, tras un divorcio o separación legal, no están sujetas. No se establece beneficio fiscal alguno a favor del pagador de las mismas.

e) Países Bajos

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos en virtud de acuerdo judicial, tras un divorcio o separación legal, no están sujetas. No se establece beneficio fiscal alguno a favor del pagador de las mismas.

f) Portugal

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos tributan a partir de 4.104 euros. Por su parte, el pagador tiene derecho a deducirse hasta el 20% del importe pagado, con el límite de 419 euros por beneficiario, siempre que sea en virtud de orden o acuerdo judicial (gastos deducibles).

g) Reino Unido

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos en virtud de acuerdo judicial, tras un divorcio o separación legal, no están sujetas. No se establece beneficio fiscal alguno a favor del pagador de las mismas.

h) Dinamarca

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos están exentas, hasta la cuantía mínima fijada por la Agencia Danesa de Derecho de la Familia (en torno a 2.085 euros en 2022). El pagador tiene derecho a deducirse el importe pagado (gasto deducible), siempre que sea como resultado de una decisión de la Agencia antes aludida.

i) Finlandia

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos en virtud de acuerdo judicial, tras un divorcio o separación legal, están exentas. El pagador tiene derecho a deducirse (crédito fiscal) la 1/8 parte de los pagos realizados, con un máximo de 80 euros por hijo al año.

j) Noruega

Desde el 1 de enero de 2020, las anualidades por alimentos a favor de los hijos están exentas. No se establece beneficio fiscal alguno a favor del pagador de las mismas.

k) Suecia

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos están exentas. No se establece beneficio fiscal alguno a favor del pagador de las mismas.

4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO

4.1. Bases de datos

Se utiliza la información del Panel de Hogares del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que permite disponer de una muestra representativa de hogares con información sobre su renta y su patrimonio durante el periodo 2016-2019. Dicho Panel contiene información de las características de los individuos y de los hogares de los que forman parte, procedentes del INE y de la Agencia Tributaria. La construcción del panel toma como año base la población de 2016 y selecciona una muestra representativa de los hogares residentes en el territorio de régimen fiscal común (TRFC). Los individuos seleccionados en 2016, y los hogares a los que pertenecen, pasan a formar parte del panel del año 2017, que se amplía con un conjunto de individuos de una muestra representativa de los nuevos hogares creados en 2017. Este proceso se repite en los años sucesivos arrastrando a los individuos que fueron seleccionados en los años previos. La muestra de 2016 contiene aproximadamente 772.000 hogares, que representan el 4,6% del total de hogares y 2,1 millones de personas, que suponen el 4,9% del total de la población. En 2019 el panel contiene aproximadamente 950.000 hogares, que representan el 5,5% del total de hogares del TRFC, y 2,7 millones de individuos, que representan el 6,1% de la población total.

4.2. Análisis descriptivo de la información

Se define una variable dicotómica que recoge el importe de las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial:

$$AAH_{it} = \begin{cases} 1 & \text{si } Anu. alimento. hijos_{it} > 0 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (1)$$

Donde la variable $Anu. alimento. hijos_{it}$ es la cuantía de las anualidades por alimentos en favor de los hijos satisfechas por decisión judicial (AAH) en el año “t” para el individuo “i”. El cuadro 8.4 muestra el número de declarantes y la cuantía de AAH_i en la muestra y en la población en 2019.

Cuadro 8.4

Número de beneficiarios de AAH, en función del género

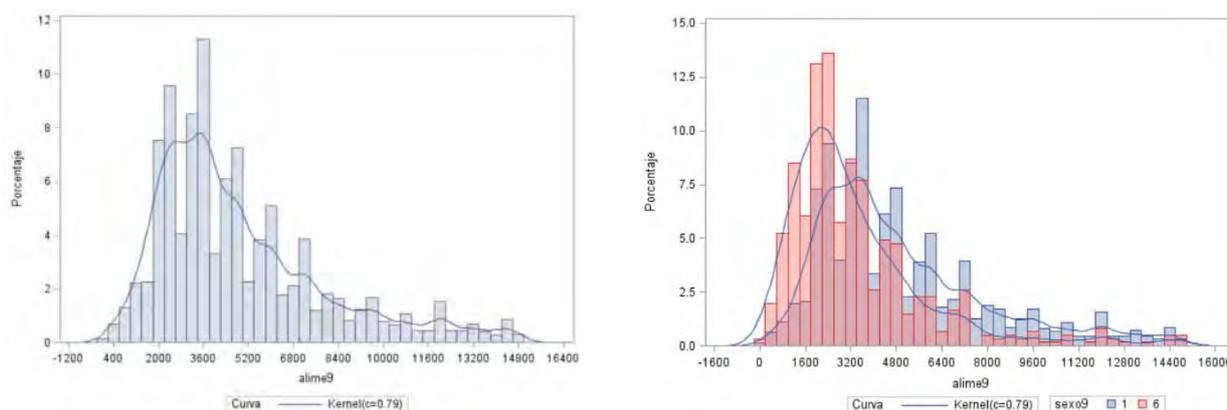
Sexo	Beneficiarios muestra	Beneficiarios poblacionales	Cuantía media (euros)
Total	14.236	294.383	4.817,55
Hombre	13.688	284.602	4.855,95
Mujer	548	9.781	3.700,32

Nota: el número de beneficiarios no coincide con los ofrecidos en el cuadro 8.2 debido al proceso de extracción muestral; cuando el número de beneficiarios en la muestra es reducido, los factores de elevación pueden producir diferencias significativas respecto al valor poblacional.

El 96% de los declarantes que satisficieron este tipo de anualidades eran del género masculino y en 2019 declararon un importe medio de 4.856 euros anuales, cantidad que fue un 31,2% superior a la media declarada por el colectivo femenino, 3.700 euros.

Gráfico 8.11

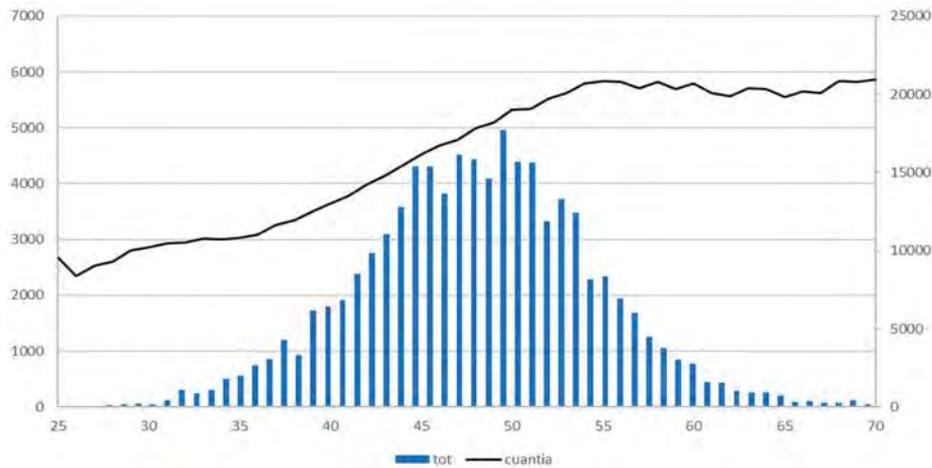
Histogramas y densidades de las cuantías declaradas de AAH en 2019. Total –izqda.– y por género –dcha.– (1: hombre, 6: mujer)



Como se observa en el gráfico 8.11, la mayoría de beneficiarios declararon anualidades por alimentos entre 2.000 y 4.000 euros, con importes más elevados en el colectivo de hombres que en el de mujeres.

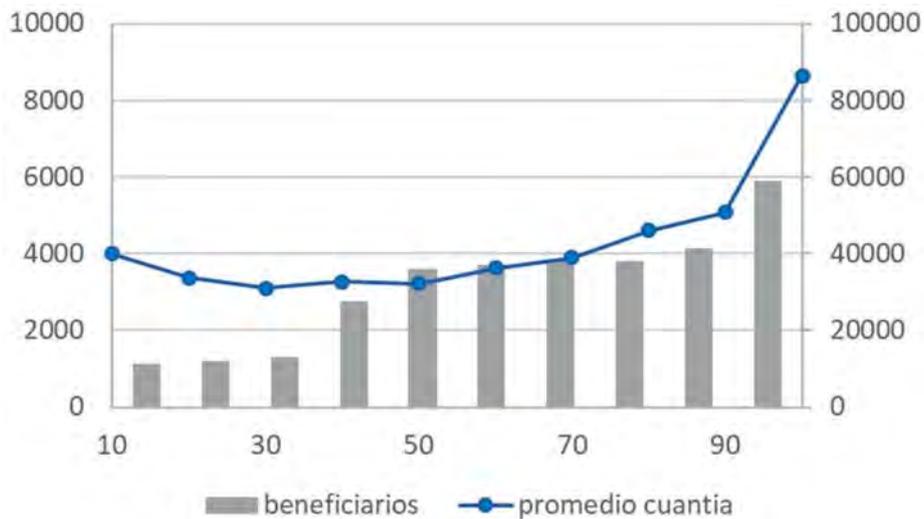
El gráfico 8.12 muestra el número de declarantes y la cuantía media de las AAH en función de la edad del declarante. La mayoría de declarantes tenían entre 40 y 55 años, y el importe satisfecho aumentó con la edad. Mientras que en edades comprendidas entre 30 a 40 años se situó en torno a 3.000 euros anuales, para edades superiores a 50 años se alcanzaron los 6.000 euros.

Gráfico 8.12
Número declarantes de AAH –eje dcha.– y cuantía media –eje izqda.–, en función de la edad. Año 2019



El gráfico 8.13 muestra la cuantía media satisfecha y el porcentaje de los declarantes que satisficieron AAH en 2019, por deciles de renta disponible⁷¹. Como se puede observar, existen declarantes a lo largo de toda la distribución de renta, aunque se concentraron en los tramos medios y altos de renta disponible. La cuantía declarada fue constante en los 8 primeros deciles, en torno a 4.000 euros anuales, y aumentó de forma exponencial en los declarantes del decil más alto de renta disponible.

Gráfico 8.13
Cuantía media declarada (eje izqdo.) y porcentaje de beneficiarios (eje dcho.) de la AAH en 2019



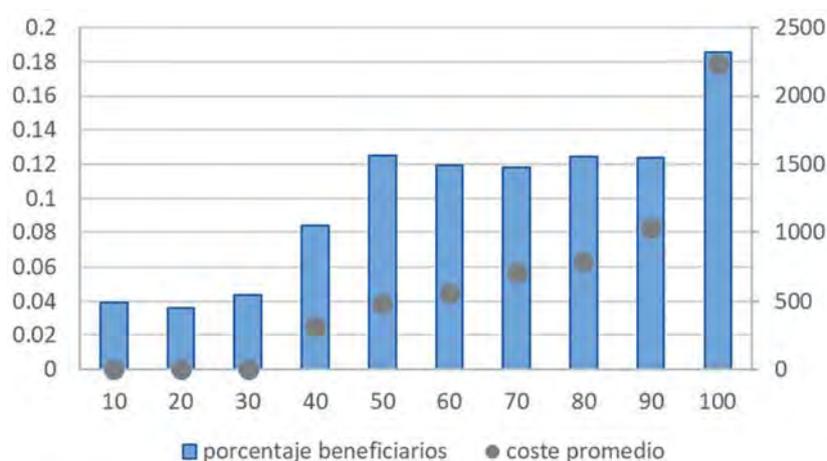
Por último, el gráfico 8.14 refleja la distribución de la pérdida de recaudación que supone este beneficio fiscal por deciles de ingresos de los hogares que las satisfacen. Con los datos del año 2019, se han ordenado las declaraciones por deciles de base imponible y, para cada declarante que satisfizo AAH, se presenta la diferencia entre la cuota observada menos la cuota que obtendrían si no se hubiese aplicado

⁷¹ La renta disponible se calcula como la suma de salarios, prestaciones, rentas de capital mobiliario, de arrendamientos de inmuebles, rendimientos de actividades económicas, ganancias patrimoniales netas y otras rentas, menos impuestos y cotizaciones.

un tratamiento fiscal favorable a estas anualidades por alimentos. Se muestra el porcentaje de beneficiarios y el coste medio en cada uno de los deciles de ingresos. Como se puede observar, los declarantes que satisficieron AAH se concentraron en el tramo medio y alto de la distribución de ingresos. Los tres primeros deciles acumularon al 15% de los declarantes, mientras que el 18% se situó en el último decil. Este beneficio fiscal no supuso una pérdida de recaudación en el tramo bajo de la distribución, los declarantes pertenecientes al cuarto decil se ahorraron 316 euros de media y el ahorro creció de forma lineal hasta los declarantes del decil 9 (1.033 euros). Para los declarantes que pertenecían al último decil el ahorro se duplicó, alcanzando 2.231 euros de media por beneficiario.

Gráfico 8.14

Porcentaje de beneficiarios -tanto por uno, eje dcha.- de AAH y el coste fiscal promedio en euros - eje izda.-, en función del decil de ingresos. Año 2019

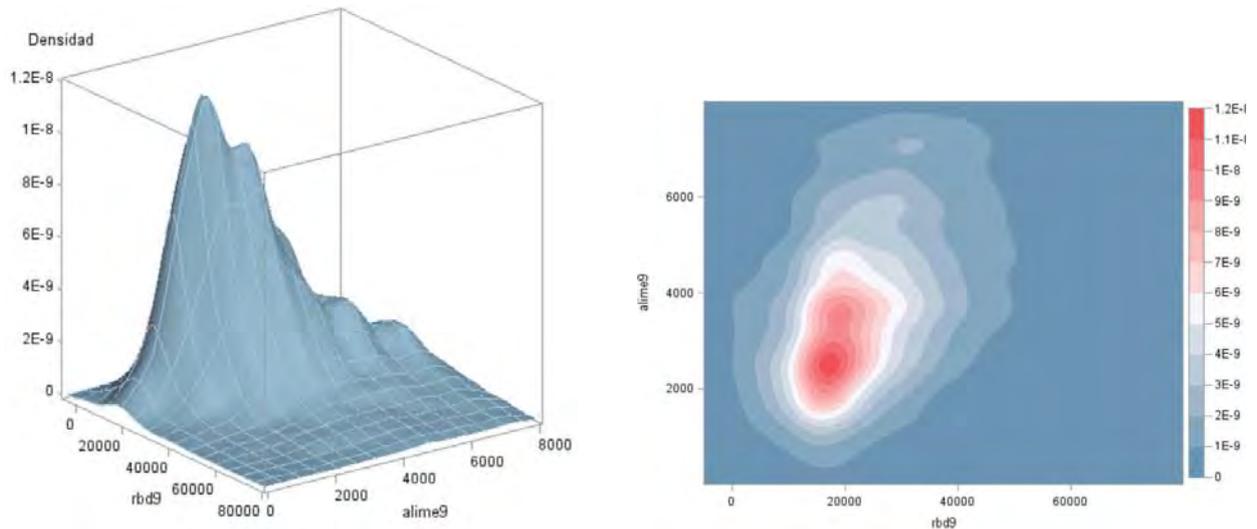


5. EVALUACIÓN

La evaluación de impacto analiza el efecto del tratamiento favorable en el IRPF de las AAH en la renta disponible de los declarantes que las satisfacen. Se analiza si la existencia de este beneficio fiscal aumentó la capacidad de pago de los obligados a satisfacerlas, de forma estadísticamente significativa, en comparación con la renta disponible que hubieran obtenido en ausencia del mismo.

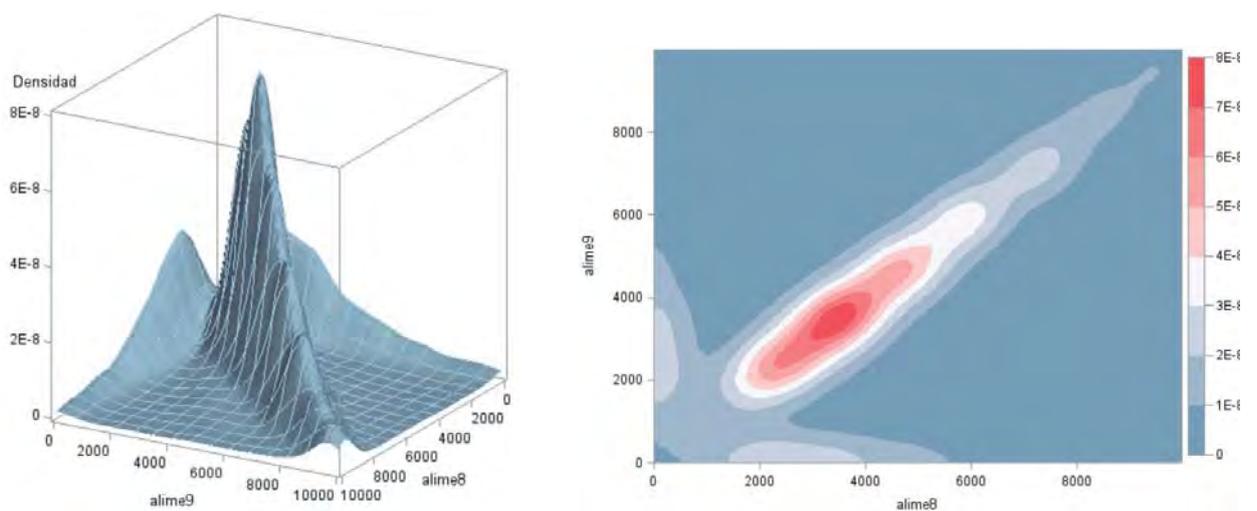
Se selecciona a los declarantes que realizaron aportaciones por AAH en 2018 o en 2019. El gráfico 8.15 muestra las funciones de densidad bidimensional y de superficie de la renta disponible (rbd9) y de la cuantía declarada por AAH (alime9) en el ejercicio 2019. La mayoría de los declarantes presentaron rentas en torno a 20.000 euros anuales y AAH entre 2.000 y 4.000 euros. Se observa cierta correlación positiva entre ambas variables, es decir, los valores más altos de renta disponible declararon cuantías superiores de AAH.

Gráfico 8.15
Funciones bidimensional (izqda.) y de superficie (dcha.) de la renta disponible (rbd9) y de la cuantía declarada de AAH (alime9) en 2019



El gráfico 8.16 muestra la evolución de las funciones de densidad y de superficie de la cuantía declarada por AAH en 2018 y 2019. Como se puede observar, existen tres zonas de densidad diferenciadas, el mayor número de observaciones se situó en la diagonal, que recoge a los declarantes que satisficieron anualidades en ambos años, donde la gran mayoría declararon entre 2.000 y 5.000 euros por AAH. Por otro lado, los individuos situados en la zona izquierda de la figura de superficie son los que en 2018 no declararon AAH pero sí en 2019 (entre 2.000 y 4.000 euros) y, por último, los individuos situados en la zona baja del mismo gráfico de la función de superficie son los que satisficieron AAH en 2018 pero no en 2019.

Gráfico 8.16
Funciones bidimensional (izqda.) y de superficie (dcha.) de la cuantía declarada de AAH 2019 (alime9) y de la cuantía de AAH en 2018 (alime80) de los declarantes



El cuadro 8.5 desagrega el número de declaraciones en función del género y de si declararon AAH en 2018 y en 2019. De los 15.455 individuos analizados 11.037 declararon AAH en ambos ejercicios, lo que supone un 71% de los declarantes empleados en el análisis, pero también se observa un conjunto de individuos que no declararon AAH en 2018 pero si en 2019 y viceversa. Además, la gran mayoría de declarantes de AAH eran hombres.

Cuadro 8.5
Frecuencia de declarantes de AAH en 2018 y 2019, por género y año de declaración de AAH

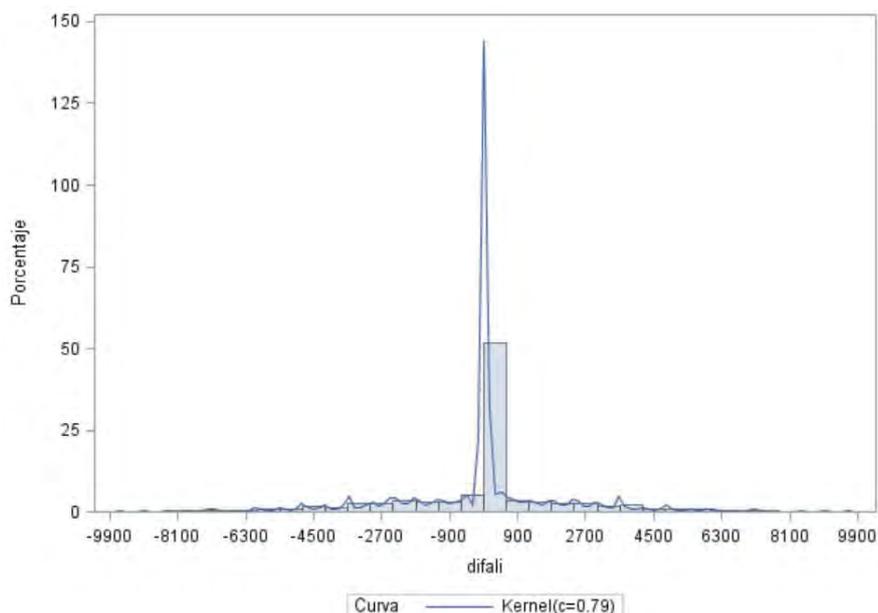
Sexo	Declara AAH			
	Dos años	Solo 2019	Solo 2018	Total
Hombre	10.397	1.850	1.948	14.195
Mujer	640	279	341	1.260
Total	11.037	2.129	2.289	15.455

A continuación, se crea una nueva variable que captura la diferencia en la cuantía declarada por AAH en 2019 menos la declarada en 2018:

$$difAAH_i = AAH_{i,2019} - AAH_{i,2018} \quad (2)$$

Un valor positivo de $difAAH_i$ indica que el individuo i -ésimo satisfizo cuantías superiores en 2019 a las de 2018, un valor negativo que disminuyó la cuantía de AAH, mientras que si el valor es 0 la cuantía satisfecha se mantuvo constante. El gráfico 8.17 muestra el histograma de frecuencias y la función de densidad de la diferencia de AAH entre ambos años. El valor modal fue cero, porque la gran mayoría de los declarantes declararon aportaciones muy similares en ambos años, sin embargo, también se observan dos colas que reflejan cambios significativos en las cuantías declaradas por AAH.

Gráfico 8.17
Histograma de frecuencias y función de densidad de la diferencia de la cuantía declarada de AAH en 2018 y 2019



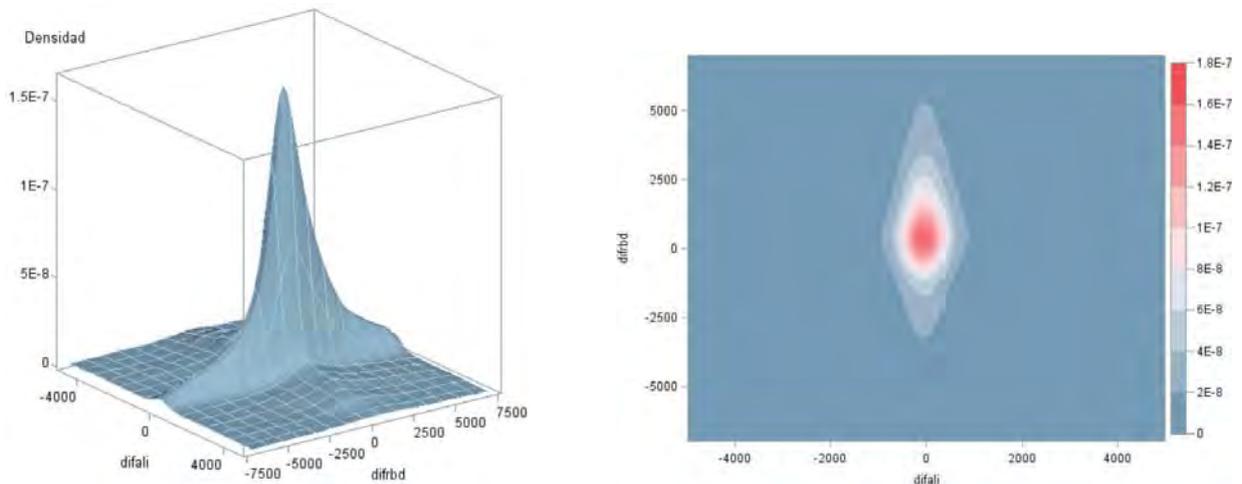
El gráfico 8.18 muestra la relación entre el diferencial de AAH y la variación de la renta disponible de los individuos, que se define en la ecuación (3).

$$difRD_i = RD_{i,2019} - RD_{i,2018} \quad (3)$$

Un valor positivo $difRD_i$ indica que la renta disponible del individuo aumentó entre los dos años y un valor negativo que disminuyó. Los cambios en la renta disponible de la gran mayoría de individuos se situó en el intervalo (-2.500 euros, 2.500 euros), y las variaciones en las anualidades no superaron 1.000 euros. Como se puede observar, el valor modal es (0,0), es decir, eran mayoría los individuos que no reflejaron cambios ni en su renta disponible ni en las anualidades que satisficieron.

Gráfico 8.18

Funciones bidimensional (izqda.) y de superficie (dcha.) del incremento de la renta disponible en 2019 (difbd) y la diferencia de AAH entre los dos años (difali) de los declarantes en 2018 y 2019



5.1. Diagrama de causalidad de la evaluación

El objetivo de la evaluación es analizar si el aumento en las AAH entre 2018 y 2019 tuvo efectos significativos en el cambio de la renta disponible en esos dos años.

La variable de tratamiento se define como:

$$D_i = \begin{cases} 1 & \text{si } difAAH_i > 0 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (4)$$

Para corregir el potencial problema de endogeneidad en D_i se emplea la variable $difAAH$ del declarante, que influye en que satisfaga mayores anualidades. Por lo tanto, el diagrama de evaluación es:

$difAAH_i \rightarrow D_i$ (aumento AAH) \rightarrow Cambio en la renta disponible
 (Variable continua Z) \rightarrow tratamiento \rightarrow Variable de resultado

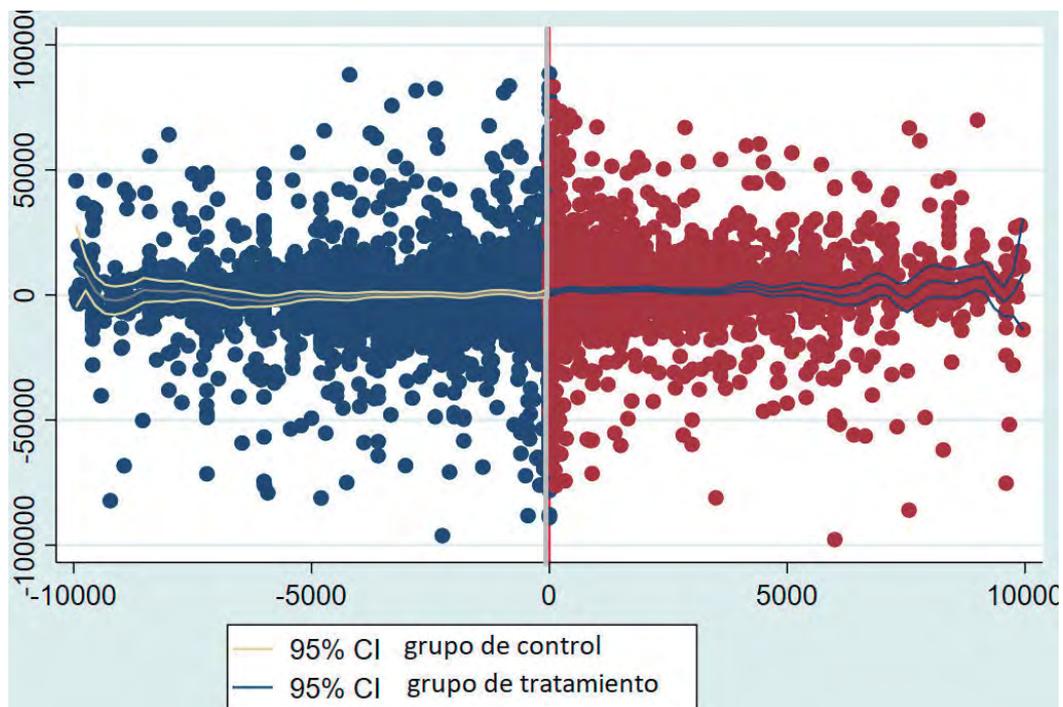
El método de evaluación de impacto que se utiliza es el de regresión en discontinuidad (RD), porque $difAAH_i$ es una variable continua con un valor crítico situado en "0", que influye en detectar un individuo que satisface mayores importes de este tipo de anualidades por alimentos.

5.2. Método de estimación

El gráfico 8.19 muestra una nube de puntos que relaciona, para el colectivo de declarantes, el diferencial de AAH (eje X) y el cambio en la renta disponible (eje Y). Se trata de un diseño de RD estricto, ya que a un lado de la frontera solo hay individuos tratados (o controles), pero no ambos. Los individuos del grupo de tratamiento son aquellos en los que las aportaciones AAH aumentaron y los del grupo de control en los que AAH no se incrementó. Junto a la nube de puntos se representa la $E(\text{difRD} \mid \text{difAAH})$ mediante una aproximación no paramétrica, empleando polinomios locales, y diferenciando si la variable se sitúa a la derecha o a la izquierda del valor frontera "0". Como se puede observar, existe una mayor concentración de valores en torno a la frontera, pero no se observan grandes diferencias en la función a ambos lados de la misma.

Gráfico 8.19

Nube de puntos del crecimiento de AAH y de renta disponible y estimación no paramétrica con polinomios locales $E(\text{difRD} \mid D, \text{difAAH})$ y los IC95%



5.3. Resultados de la estimación

Para realizar la evaluación de impacto alrededor del valor del $\text{difAAH}_i = 0$, se plantea una ecuación que captura el efecto del aumento de AAH ($D=1$) en la evolución de la renta disponible:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 \text{Edad}_i + \beta_2 \text{Edad}_i^2 + m(\text{difAAH}_i) + \alpha D_{it} + U_i \quad (4)$$

Donde la función $m(\text{difAAH})$ puede adoptar diferentes especificaciones: lineal ($m(\text{difAAH}) = \beta_3 \text{difAAH}_i$), cuadrática ($m(\text{difAAH}) = \beta_3 \text{difAAH}_i + \beta_4 \text{difAAH}_i^2$), etc.; el parámetro α captura el

impacto del aumento de AAH en el incremento de la renta disponible; y U_i son las características no observadas del individuo.

En el cuadro 8.6 se muestran los resultados de la estimación de la ecuación (4). El aumento en AAH entre 2018 y 2019 tuvo un efecto positivo y estadísticamente significativo en el crecimiento de la renta disponible entre ambos años, ya que el p-valor asociado al parámetro α es muy pequeño. La renta disponible de los individuos que aumentaron su AAH se incrementó en alrededor de 628 entre los dos años, en comparación con los individuos que no satisficieron mayores anualidades por alimentos.

Cuadro 8.6
Estimación de la ecuación (4)

Var dependiente: difrbd	Coefficiente	Std. err.	P>t
D	628,99	243,69	0,010
Edad	155,89	91,27	0,088
Edad ²	-1,935	0,935	0,039
Difali	0,113	0,037	0,003
Difali ²	0,00001	2,42E-06	0,000
Difali ³	-5,26E-11	5,14E-11	0,306
Difali ⁴	-6,31E-15	1,89E-15	0,001
Constante	-2172,976	2203,717	0,324

A continuación, se realizan una serie de contrastes que permiten determinar el nivel de validez interna del ejercicio de evaluación. En primer lugar, se analiza si la significatividad estadística del parámetro de impacto estimado (α) depende del grado de polinomio de la función $m(\text{difAAH}_i)$ utilizado en la especificación de la ecuación (4). Los resultados, ver cuadro 8.7, muestran que, a medida que aumenta el orden de la potencia, el impacto de D_i se va reduciendo desde alrededor de 800 euros en la especificación lineal ($m(\text{difAAH}) = \beta_3 \text{difAAH}_i$) hasta 596 euros, aproximadamente, cuando el polinomio es $m(\text{difAAH}) = \sum_{j=1}^5 \beta_{j+2} \text{AAH}_i^j$.

Cuadro 8.7
Estimación del impacto en función de la potencia del polinomio $m(\text{AAH}_i)$

	Lineal	Cuadrática	Cúbica	Cuarta	Quinta
Estimación impacto	799,63	799,25	631,46	628,99	596,48
p-valor	0,001	0,001	0,01	0,01	0,02

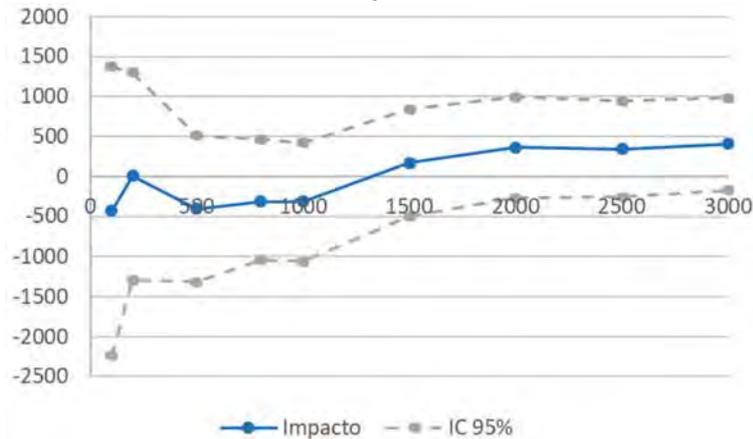
Un segundo análisis de sensibilidad consiste en alterar la amplitud de la ventana considerada entorno al valor crítico "0" para cuantificar el cambio en el impacto estimado, y su representatividad estadística, estimando la ecuación (5) para distintos valores de R_i :

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 \text{Edad}_i + \beta_2 \text{Edad}_i^2 + m(\text{difAAH}_i) + \alpha D_{it} + U_i, \text{ si } \text{abs}(\text{difAAH}_i) < R_i \quad (5)$$

Donde $R_i = 100, 250, 500, \dots, 3.000$ euros.

En el gráfico 8.20 se observa que no existe un impacto estadísticamente significativo cuando se considera una ventana muy reducida, es decir, individuos que han sufrido un cambio en la AAH inferior a 100 euros entre los dos años, y tampoco para ventanas más amplias, cuando se analizan los declarantes con cambios en las anualidades de 3.000 euros, entre 2018 a 2019.

Gráfico 8.20
Estimación del impacto, α , e intervalo de confianza al 95%, en función de la amplitud de ventana considerada respecto al valor frontera "0"



Por último, el tercer análisis de sensibilidad consiste en estimar el impacto con una aproximación de inferencia estadística⁷², que permite evaluar el valor de la variable de interés a ambos lados de la frontera. El impacto de aumentar las cuantías de AAH tiene distintos efectos en la evolución de la renta disponible, dependiendo del grupo al que pertenece el individuo. Los individuos del grupo de tratamiento se sitúan a la derecha de la frontera, porque son los que aumentaron las AAH, mientras que los del grupo de control se sitúan a la izquierda, porque son aquellos que mantuvieron constantes o redujeron las anualidades entre los dos ejercicios. Es decir, el método es similar al método de diferencias en diferencias, porque se estima el diferencial del incremento temporal cerca del umbral, entre los dos grupos:

$$\alpha = \Delta Y_T - \Delta Y_C = (\bar{Y}_{D,2019} - \bar{Y}_{D,2018}) - (\bar{Y}_{C,2019} - \bar{Y}_{C,2018}) \quad (6)$$

Donde α es el impacto del aumento en AAH e indica la distancia entre el crecimiento de la variable de la renta disponible entre los grupos de tratamiento y de control. Para determinar si ese diferencial es distinto de cero, desde un punto de vista estadísticamente significativo, se realiza el siguiente contraste de hipótesis:

H_0 : el aumento en AAH no tiene impacto en el aumento de la RD $\rightarrow H_0: \Delta \bar{Y}_D = \Delta \bar{Y}_C$

H_1 : el aumento AAH sí tiene impacto en el aumento de la RD $\rightarrow H_A: \Delta \bar{Y}_D \neq \Delta \bar{Y}_C$

Donde $\Delta \bar{Y}_D = (\bar{Y}_{D,2019} - \bar{Y}_{D,2018})$ y $\Delta \bar{Y}_C = (\bar{Y}_{C,2019} - \bar{Y}_{C,2018})$, respectivamente.

El estadístico del contraste de hipótesis que se utiliza es:

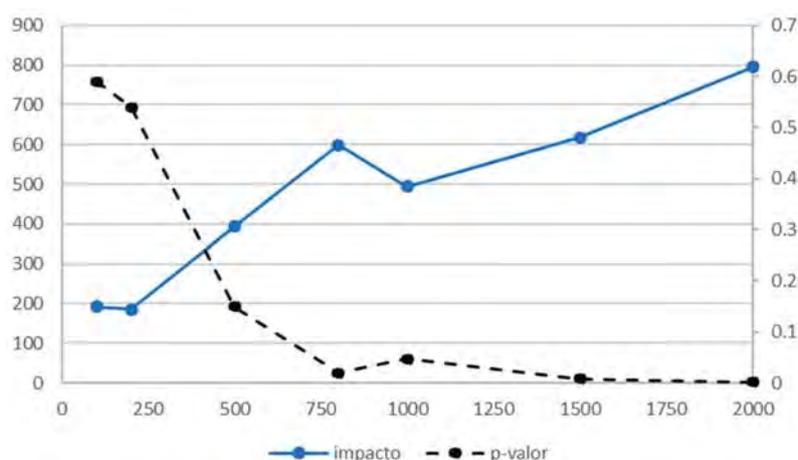
⁷² Es decir, sin utilizar técnicas econométricas.

$$t_0 = \frac{\Delta\bar{Y}_D - \Delta\bar{Y}_C}{\sqrt{\frac{S_D^2}{N_D} + \frac{S_C^2}{N_C}}} \quad (7)$$

Donde S_D^2 y S_C^2 son las varianzas de la variable $\Delta\bar{Y}$ en los grupos de tratamiento y de control, respectivamente.

El gráfico 8.21 muestra la cuantía del impacto y el p-valor del contraste (7), dependiendo de la amplitud de la muestra considerada alrededor de la frontera "0". Los resultados muestran que, para amplitudes pequeñas, considerando solo individuos muy cercanos a la frontera, no se observan impactos estadísticamente significativos, ya que el p-valor está por encima de 0,1. Sin embargo, a partir de una amplitud de 750 euros –hacia derecha e izquierda de la frontera- los impactos comienzan a ser estadísticamente significativos y el efecto crece a medida que se incluyen declarantes a mayor distancia de la frontera.

Gráfico 8.21
Impacto y p-valor de aumentar AAH en el incremento de la renta disponible, en función de la amplitud considerada entorno al valor frontera "0"



6. CONCLUSIONES

El objetivo de la aplicación separada de la tarifa de gravamen del IRPF es excluir de esta a las anualidades por alimentos para mitigar su efecto progresivo, logrando así un menor gravamen para el contribuyente que las satisface. El número de beneficiarios siguió una senda creciente hasta 2019 y ascendió a 338.542 en 2022. La evolución de la pérdida de recaudación que supone la existencia de este beneficio fiscal ha sido más irregular, desde el año 2009 se movió en una horquilla entre 117 y 186 millones de euros.

El porcentaje de hogares monoparentales y la tasa bruta de divorcios en España es inferior a la media europea. En España, la mayor parte de las disoluciones matrimoniales se producen por divorcios de mutuo acuerdo entre parejas de distinto sexo. En la mayoría de los casos la custodia es ejercida por la madre, en muy pocas ocasiones la custodia la ejerce el padre en solitario, aunque cada vez son más frecuentes los divorcios con custodia compartida. El 57% de los divorcios se produce en hogares con

hijos menores o económicamente dependientes, que tienen derecho a una pensión por alimentos. El pago de la pensión por alimentos a favor del cónyuge recae mayoritariamente sobre el padre, si bien su importancia relativa va disminuyendo con el tiempo en detrimento de la pensión por alimentos compartida, lo que refleja la creciente importancia de la custodia compartida.

Todos los países analizados, excepto Francia, han establecido la exención o la no sujeción de las anualidades recibidas por el cónyuge a favor de los hijos, siempre y cuando la anualidad se haya fijado por acuerdo o decisión judicial. Sin embargo, algunos de los países analizados (Irlanda, Noruega, Países Bajos, Reino Unido y Suecia) no establecen beneficio fiscal alguno para el pagador de las anualidades. Francia, Dinamarca y Portugal consideran las anualidades satisfechas como un gasto deducible, y únicamente en Finlandia existe una deducción en cuota.

En 2019 el 96% de los declarantes que satisficieron anualidades por alimentos fueron hombres y el importe medio satisfecho por ellos ascendió a alrededor de 4.856 euros anuales, un 31,2% superior al declarado por el colectivo femenino, 3.700 euros. La mayoría de declarantes que satisficieron estas anualidades tenían una edad entre 40 y 55 años.

Para realizar la evaluación de impacto se utiliza el método de regresión en discontinuidad, analizando cómo los incrementos en las aportaciones por alimentos a favor de los hijos afectaron al cambio en la renta disponible de los declarantes en el periodo 2018-2019. Los resultados de la evaluación no son concluyentes. Por un lado, se observa un efecto positivo, y estadísticamente significativo, en la renta disponible cuando aumenta la cuantía declarada por anualidades por alimentos, como refleja el enfoque econométrico general o el contraste estadístico cuando las cuantías consideradas para el análisis tienen una amplitud, en torno al valor 0, superior a 750 euros. Sin embargo, los estudios de sensibilidad indican que este resultado no es robusto. Cuando el análisis econométrico se sitúa en una zona cercana a la frontera, valor 0, no se observan efectos estadísticamente significativos. Por otro lado, el análisis de sensibilidad de la especificación econométrica indica un cambio considerable en el impacto estimado, pasando de 799 euros en el modelo lineal a 596 euros cuando se estima un modelo con un polinomio de quinto grado.

Reducción en el IRPF por tributación conjunta en la modalidad de familias monoparentales

1. DESCRIPCIÓN

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos

El artículo 84.2.4.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece una reducción de la base imponible de 2.150 € anuales, con carácter previo a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social y por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad, para las unidades familiares integradas por el padre o la madre y todos los hijos menores de edad, o mayores de edad incapacitados judicialmente, que convivan con uno u otro, en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial, cuando opten por la tributación conjunta de sus rentas.

Esta reducción no se aplica cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

El *objetivo* de este beneficio fiscal es compensar la mayor carga tributaria que supone el gravamen conjunto de las rentas de la unidad familiar dado el carácter progresivo de la tarifa del impuesto y, además, en el caso de las familias monoparentales, proporcionar una mayor renta disponible a aquellos contribuyentes que soportan mayores cargas familiares.

1.2. Evolución normativa

La reducción de la base imponible por este concepto se aplica desde el 1 de enero de 2007 y no ha sido objeto de cambios normativos desde entonces.

La tributación conjunta de las rentas de la unidad familiar fue obligatoria desde 1978 hasta 1987, configurándose como opción a partir de 1988. Los mecanismos para soslayar el efecto de la progresividad de la tarifa del impuesto sobre la acumulación de rentas de los miembros de la unidad familiar han variado a lo largo del tiempo: desde 1978 hasta 1987 se aplicó una deducción en la cuota íntegra de cuantía fija,

que se complementó con otra de importe variable desde 1988 hasta 1991; desde 1992 hasta 1998, se reguló una escala de gravamen específica para la tributación conjunta; desde 1999 hasta 2006 se aplicó un incremento en el mínimo personal por ese motivo; y desde 2007 se aplica la reducción actualmente vigente. La diferenciación entre las unidades familiares compuestas por ambos cónyuges y las familias monoparentales data de 1999.

1.3. Cuantificación

No se dispone de información desglosada de los beneficios fiscales, valorados en términos de su incidencia en la cuota del impuesto, que genera la reducción en la base imponible por tributación conjunta entre las dos modalidades de unidades familiares que pueden aplicarla, esto es, por un lado, las formadas por los cónyuges y, si lo hubiera, los hijos que convivan con ellos, y, por otro lado, las familias monoparentales.

No obstante, se considera de interés aportar las cifras sobre la evolución de los beneficios fiscales totales derivados de la reducción por tributación conjunta, de forma agregada para las dos modalidades de unidades familiares, y el peso de las familias monoparentales en esta reducción, de acuerdo con los datos estadísticos elaborados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Cuadro 9.1

Número de beneficiarios e importes totales de los beneficios fiscales de la reducción por tributación conjunta, sin distinción de las dos modalidades de unidades familiares

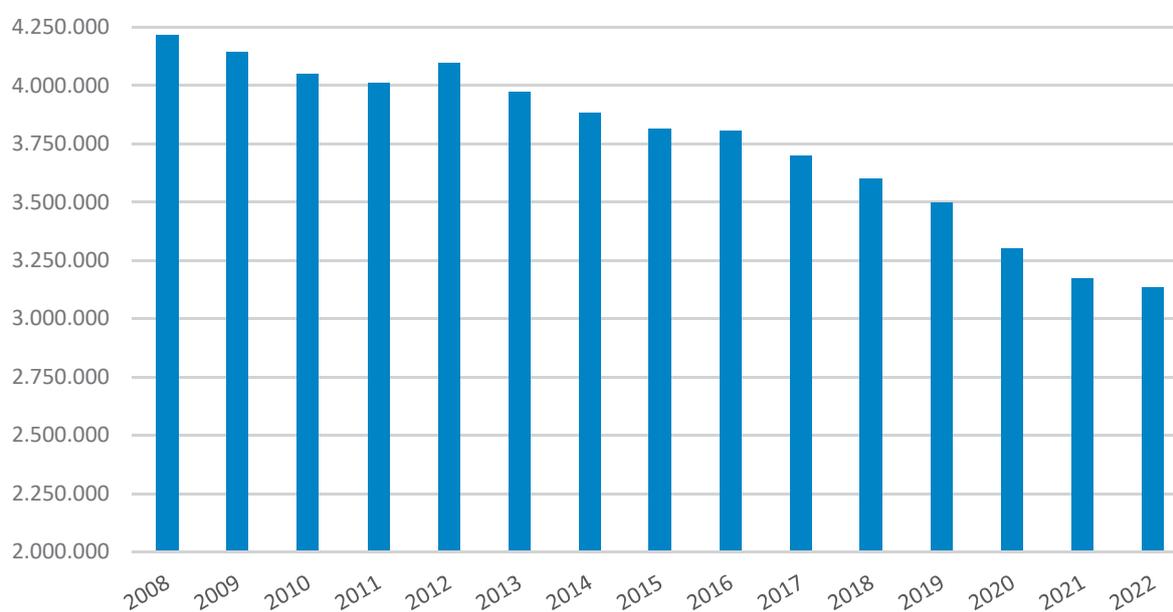
Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe ⁽²⁾			
	Presupuestado		Real		Presupuestado		Real	
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de €	Tasa de variación (%)	Millones de €	Tasa de variación (%)
2008	4.131.373	-	4.214.493	-	2.043	-	2.052	-
2009	3.881.181	-6,1	4.143.232	-1,7	1.856	-9,1	2.030	-1,1
2010	3.727.599	-4,0	4.050.884	-2,2	1.825	-1,7	1.960	-3,5
2011 ⁽³⁾	4.266.797	14,5	4.010.499	-1,0	1.606	-12,0	1.614	-17,6
2012	3.999.172	-6,3	4.095.344	2,1	1.494	-7,0	1.606	-0,5
2013	4.028.381	0,7	3.974.372	-3,0	1.824	22,1	1.739	8,3
2014	3.802.792	-5,6	3.883.609	-2,3	1.805	-1,1	1.716	-1,3
2015	3.700.444	-2,7	3.816.010	-1,7	1.771	-1,9	1.699	-1,0
2016	3.785.500	2,3	3.803.990	-0,3	1.364	-22,9	1.153	-32,1
2017	3.780.733	-0,1	3.699.605	-2,7	1.151	-15,6	1.076	-6,7
2018	3.679.361	-2,7	3.599.170	-2,7	1.117	-2,9	1.158	7,6
2019	3.681.532	0,1	3.497.847	-2,8	1.070	-4,2	1.173	1,3
2020	3.463.864	-5,9	3.302.806	-5,6	1.113	4,0	1.092	-6,9
2021	3.205.975	-7,4	3.172.389	-3,9	1.070	-3,8	1.044	-4,4
2022 ⁽⁴⁾	3.040.922	-5,1	3.136.525	-1,1	964	-9,9	1.014	-2,8
2023	3.157.776	3,8	n.d.	-	1.006	4,4	n.d.	-

n.d.: no disponible.

- (1) Téngase en cuenta que en el año n se presupuesta el beneficio fiscal del ejercicio n-1.
- (2) Las cifras se refieren a los beneficios fiscales correspondientes al Estado, esto es, descontados los atribuibles a las Comunidades Autónomas (CCAA) y a las Entidades Locales.
- (3) A partir del ejercicio 2010, la participación de las CCAA en el IRPF aumentó del 33 al 50%.
- (4) El importe real es una revisión de la previsión para 2022 a partir de los datos disponibles en septiembre de 2022.

En el cuadro 9.1 se recogen el número de beneficiarios y el importe de los beneficios fiscales totales asociados a la reducción por tributación conjunta durante el período 2008-2023, tanto presupuestados como reales, de manera agregada para las dos modalidades de unidades familiares.

Gráfico 9.1
Evolución del número total de beneficiarios: familias con cónyuges y monoparentales



Se observa una tendencia decreciente en el número de beneficiarios, pasando de 4,21 millones en 2008 a 3,14 millones en 2022, como puede apreciarse también en el gráfico 9.1, en consonancia con la menor propensión a la utilización de la tributación conjunta por las unidades familiares, lo que se debe a la gradual incorporación de la mujer al mercado laboral y, como consecuencia, el aumento de las rentas de los hogares y un reparto más equilibrado de las rentas entre sus integrantes, por lo que la tributación individual les resulta más beneficiosa. Dicha disminución a lo largo del tiempo podría provenir fundamentalmente de los matrimonios y no de las familias monoparentales, como parece desprenderse de la información estadística disponible sobre esas que se comenta más adelante.

Gráfico 9.2

Evolución del importe total de los beneficios fiscales reales: familias con cónyuges y monoparentales



El importe de los beneficios fiscales generados por la reducción también muestra una línea descendente, con alguna oscilación y fuertes caídas en 2011, debido al aumento del porcentaje de la cesión parcial del rendimiento del tributo a las Comunidades Autónomas desde 2010, y en 2016, a raíz de la reforma del impuesto de 2015, que implicó, entre otras modificaciones, la supresión del gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público que se había aplicado durante el trienio 2012-2014, lo que se visualiza también en el gráfico 9.2. En 2022, el importe se estima en 1.014 millones de €, lo que supone menos de la mitad de su cuantía real en 2008, la cual fue de 2.052 millones de €. Análogamente a lo indicado para el número de beneficiarios, la contracción del importe podría tener su origen solo en las unidades familiares integradas por los cónyuges y, en su caso, sus hijos, mientras que el peso de las familias monoparentales tiende a crecer, al menos durante el período más reciente, tal y como se infiere de los datos estadísticos, y, por consiguiente, la evolución de la componente de los beneficios fiscales que corresponden a las familias monoparentales podría ser bien distinta a la observada en el importe total.

En el cuadro 9.2 figuran los datos estadísticos del número de declarantes y del importe de la reducción por tributación conjunta, con su desglose entre las dos clases de unidades familiares, las formadas por los cónyuges y, si los hubiera, sus hijos, y las monoparentales, durante el período 2007-2020, con criterio de cómputo de devengo. Esta información se refiere a su incidencia en la base imponible del IRPF, desconociéndose el efecto desglosado en términos de la cuota, que es el reflejo cuantitativo del beneficio fiscal (ver cuadro 9.1), que presumiblemente será desigual en las dos modalidades de unidades familiares, al depender ello fundamentalmente de la tarifa progresiva de gravamen y del hecho de una distribución vertical por niveles de renta que no es coincidente en dichos colectivos. Por tanto, el reparto de la reducción entre las dos modalidades de unidades familiares no es extrapolable al correspondiente al beneficio fiscal que genera.

Cuadro 9.2

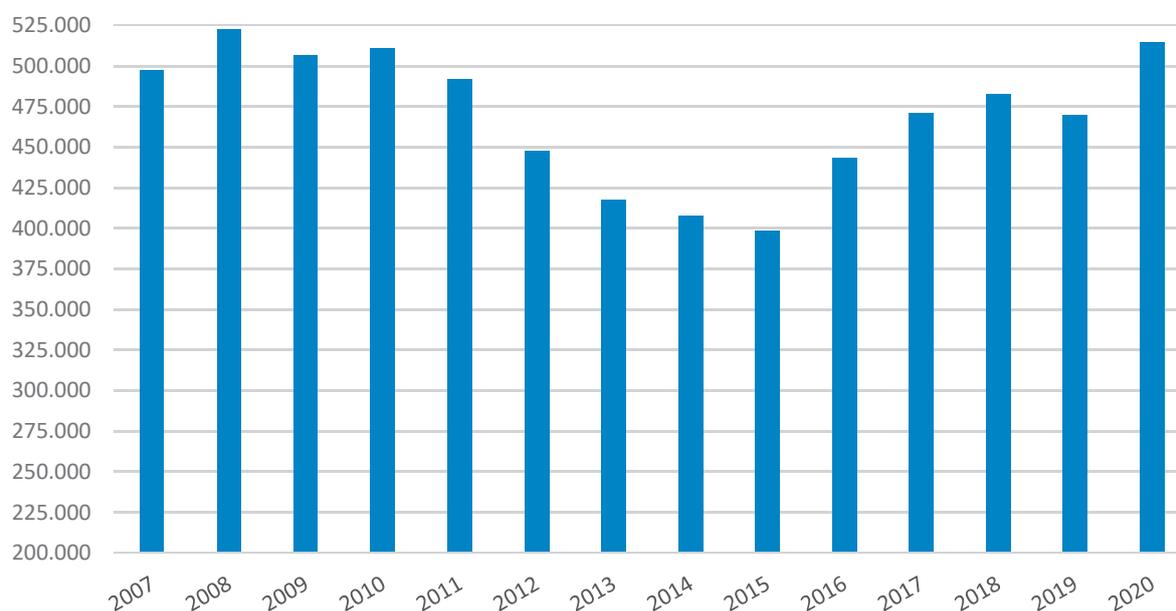
Datos estadísticos de la reducción por tributación conjunta, con desglose entre las familias con cónyuges y monoparentales

Ejercicio	N.º declarantes con reducción				Importe de la reducción			
	Familias con cónyuges	Familias monoparentales	Total	Familias monoparentales/ Total (%)	Familias con cónyuges	Familias monoparentales	Total	Familias monoparentales/ Total (%)
2007	4.059.081	497.501	4.556.582	10,9	13.778	1.072	14.849	7,2
2008	3.946.600	522.906	4.469.506	11,7	13.395	1.125	14.520	7,7
2009	3.886.294	506.622	4.392.916	11,5	13.188	1.089	14.277	7,6
2010	3.752.683	510.633	4.263.316	12,0	12.733	1.097	13.830	7,9
2011	3.684.892	492.138	4.177.030	11,8	12.507	1.057	13.564	7,8
2012	3.638.902	447.663	4.086.565	11,0	12.350	961	13.311	7,2
2013	3.592.135	417.743	4.009.878	10,4	12.190	897	13.087	6,9
2014	3.543.279	407.997	3.951.276	10,3	12.025	876	12.901	6,8
2015	3.455.904	398.368	3.854.272	10,3	11.723	855	12.578	6,8
2016	3.377.945	443.416	3.821.361	11,6	11.459	951	12.410	7,7
2017	3.236.074	471.244	3.707.318	12,7	10.980	1.011	11.991	8,4
2018	3.082.937	482.730	3.565.667	13,5	10.461	1.036	11.497	9,0
2019	2.827.838	469.984	3.297.822	14,3	9.615	1.010	10.625	9,5
2020	2.791.742	514.773	3.306.515	15,6	9.492	1.107	10.599	10,4

La tendencia de la serie de los declarantes de la reducción correspondiente a la modalidad de las unidades familiares integradas por los cónyuges y, si los hubiera, los hijos que convivan con ellos, es decreciente a lo largo de todo el período de análisis, pasando de un número máximo de 4,06 millones en 2007 a un mínimo de 2,79 millones en el ejercicio 2020. Por el contrario, el número de familias monoparentales con derecho a la reducción por tributación conjunta fluctuó durante el cuatrienio 2007-2010, disminuyó sistemáticamente hasta 2015, pasando de 510.633 en 2010 a 398.368 en 2015, es decir, con una tasa acumulada del -22%, y a partir de ese ejercicio ha ido recuperándose gradualmente, con la excepción de 2019, de manera que en 2020 se situó en 514.773, lo que supone un crecimiento del 29,2%. En el gráfico 9.3 se muestra ese comportamiento dispar durante los tres sub-períodos citados. Como consecuencia, su peso sobre el total de declarantes con la reducción por tributación conjunta fue del 10,9% en 2007, se mantuvo en torno al 12% entre 2008 y 2011, disminuyó posteriormente hasta un mínimo del 10,3% en 2014 y 2015, y desde entonces creció de manera ininterrumpida, alcanzando un máximo del 15,6% en 2020 (véase también el gráfico 9.5).

Gráfico 9.3

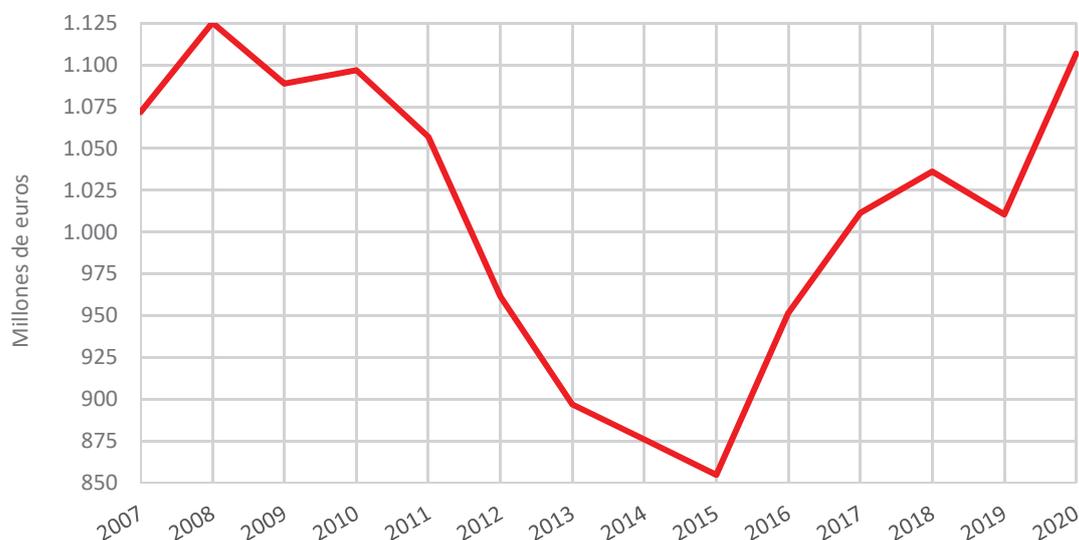
Evolución del número de familias monoparentales con reducción por tributación conjunta

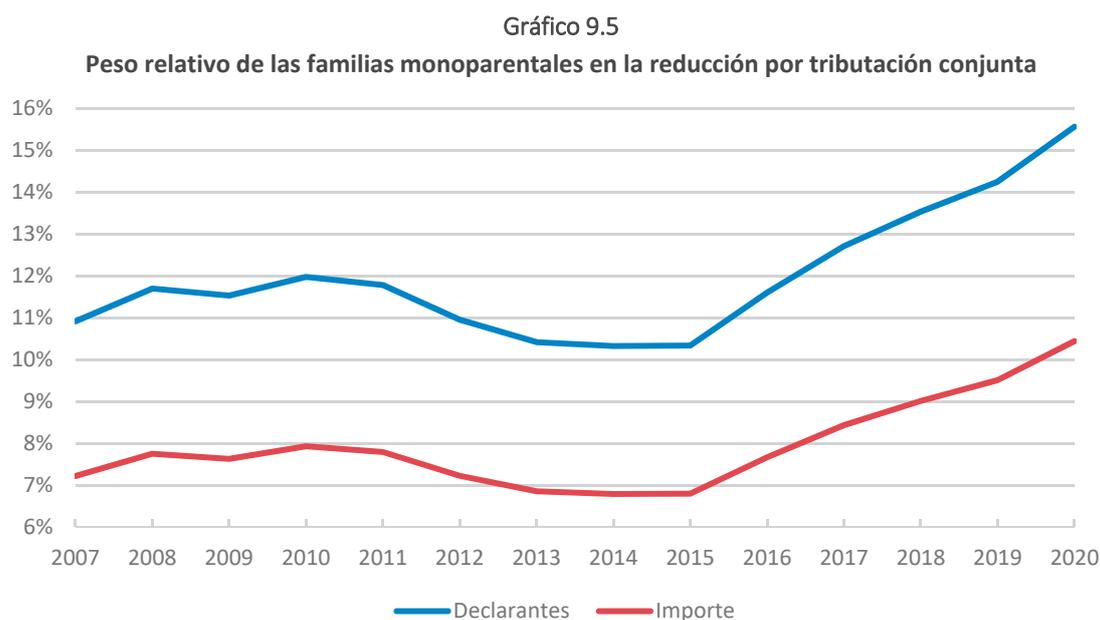


Los importes de las reducciones por tributación conjunta en sus dos modalidades de unidades familiares evolucionaron de forma semejante a las de los declarantes, si bien con una menor importancia relativa de las familiares monoparentales, debido a que su cuantía unitaria es inferior, 2.150 € frente a 3.400 € para las familias integradas por los dos cónyuges y, en su caso, los hijos que convivan con ellos. Así, su peso fue del 7,2% en 2007, osciló levemente durante el cuatrienio 2008-2011, manteniéndose entre el 7,6 y 7,9%, disminuyó en el cuatrienio siguiente, alcanzando el 6,8% en 2014 y 2015, ejercicio a partir del cual se recuperó ininterrumpidamente hasta alcanzar un máximo del 10,4% en 2020. Este comportamiento durante el período 2008-2020, con las cuatro fases mencionadas, puede apreciarse también en los gráficos 9.4 y 9.5.

Gráfico 9.4

Evolución del importe de la reducción por tributación conjunta de las familias monoparentales





2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO

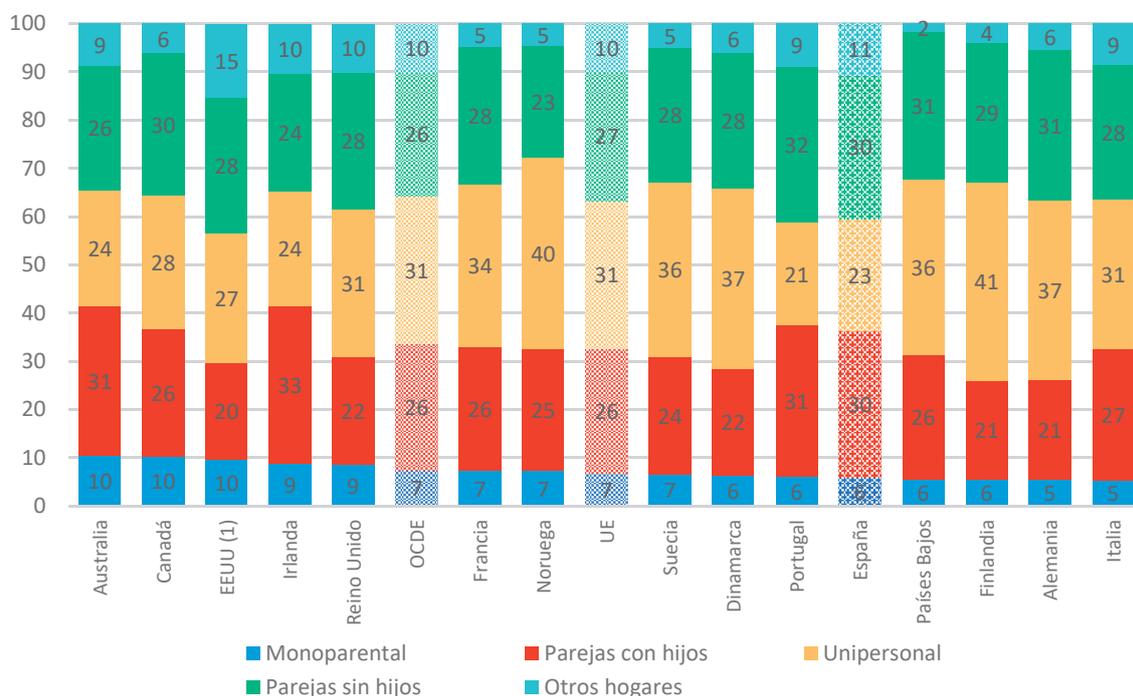
El gráfico 9.6 recoge información censal sobre la composición de los hogares en los países de la OCDE en 2011 (última referencia temporal de la que se dispone). Se distingue entre cinco tipos de hogares: unipersonales, monoparentales donde convive un adulto con al menos un hijo, parejas sin hijos, parejas con hijos, y otros, incluidos en este grupo los hogares donde conviven distintas familias, personas sin lazos familiares en común, o más de dos generaciones de una misma familia. Se han ordenado los países según su porcentaje de hogares monoparentales, de forma descendente.

La distribución de los hogares era similar de manera global en los países de la UE y de la OCDE. Los hogares más frecuentes eran los unipersonales (31% en ambos casos), seguidos de las parejas sin hijos (26% y 27%, respectivamente) y las parejas con hijos (26% en ambos ámbitos). Los hogares monoparentales representaban el 7,5% en la media de los países de la OCDE y el 6,8% en la UE. En España, los hogares con mayor peso relativo eran las parejas con hijos y sin hijos (60%) y los hogares unipersonales (23%), mientras que la proporción de hogares monoparentales (6%) era menor que la media de la UE europea y de la OCDE. Por otro lado, los países anglosajones destacaban por su elevada proporción de hogares monoparentales⁷³.

⁷³ Australia, Canadá, EEUU, Irlanda y Reino Unido.

Gráfico 9.6

Distribución de hogares por tipo de hogar¹, 2011²



Fuente: elaboración propia con datos de OCDE Family Database.

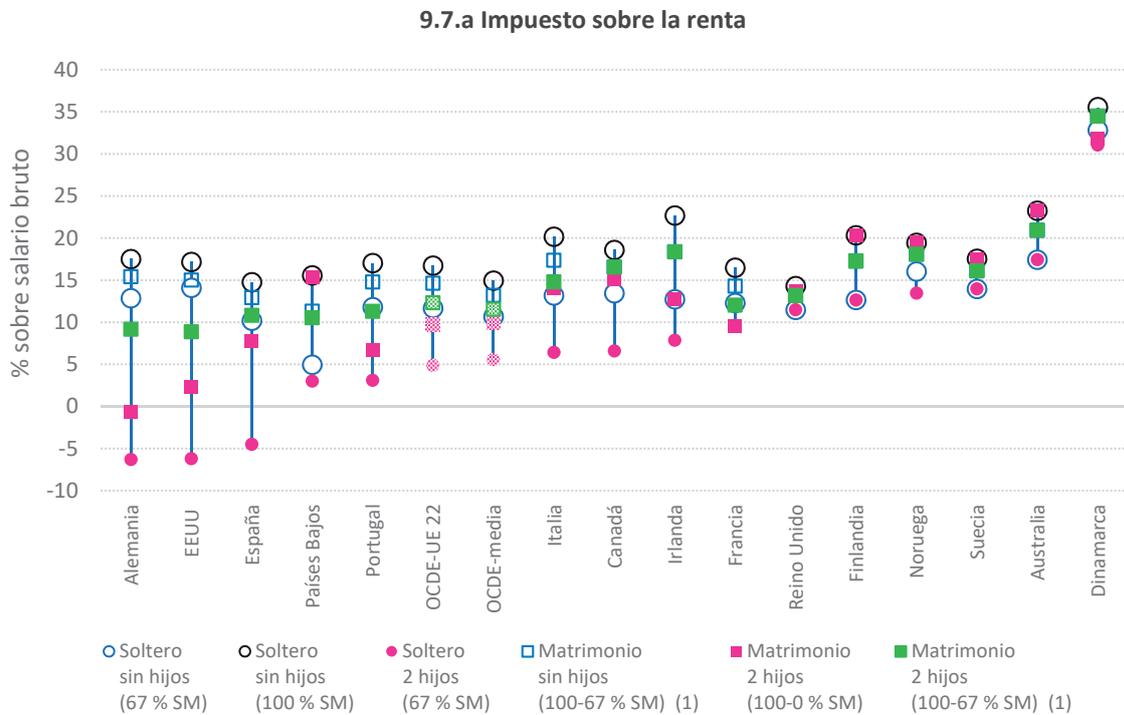
(1): “Hijos” se definen de forma general como menores de 25 años e incluyen hijos biológicos, adoptados, e hijastros. “Parejas” incluye de forma general parejas casadas, registradas, o cohabitantes, y en la mayoría de países incluyen tanto parejas del mismo sexo como de diferente sexo. En el caso de Canadá los hogares monoparentales incluyen todos los hogares con un adulto con hijos de cualquier edad, incluso mayores de 25 años. En el caso de EEUU, “hijos” se define como hijos propios menores de 18 años, y las “parejas” incluyen exclusivamente matrimonios entre personas de distinto sexo.

(2): Los datos de EEUU corresponden al año 2010.

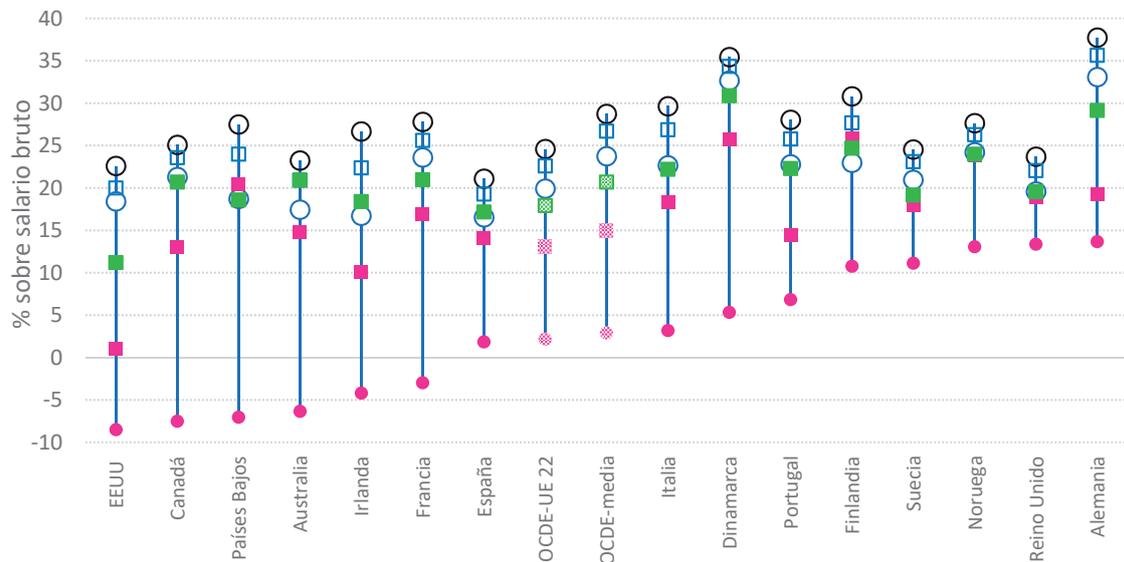
El gráfico 9.7 muestra la carga fiscal expresada como porcentaje del salario bruto para distintas tipologías de hogar en 2021, por niveles salariales y por países. En la parte superior del gráfico (9.7.a) se muestra el efecto del impuesto sobre la renta y en la parte inferior (9.7.b) se incluyen también las cotizaciones sociales a cargo del trabajador netas de transferencias monetarias⁷⁴. Se han seleccionado seis tipologías de hogares: soltero sin hijos con unos ingresos del 67% del salario medio (en adelante, SM), soltero sin hijos con ingresos iguales al SM, familia monoparental con dos hijos e ingresos del 67% del SM, matrimonio sin hijos donde ambos miembros trabajan con ingresos iguales al SM y con ingresos del 67% del SM (100-67% SM), matrimonio con dos hijos donde solo uno de los miembros trabaja y sus ingresos son iguales a la media (100-0% SM) y, por último, matrimonios con dos hijos y rentas del 100% y 67% del SM (100%-67% SM). Se han ordenado los países de menor a mayor carga fiscal soportada por las familias monoparentales.

⁷⁴ Son transferencias monetarias pagadas por el Estado y recibidas por las familias, habitualmente relacionadas con hijos a cargo.

Gráfico 9.7
Carga fiscal por tipo de hogar y nivel salarial.
Porcentaje sobre salario bruto, 2021



9.7.b Impuesto sobre la renta más cotizaciones sociales menos transferencias



Fuente: elaboración propia con datos de OCDE Taxing Wages 2022

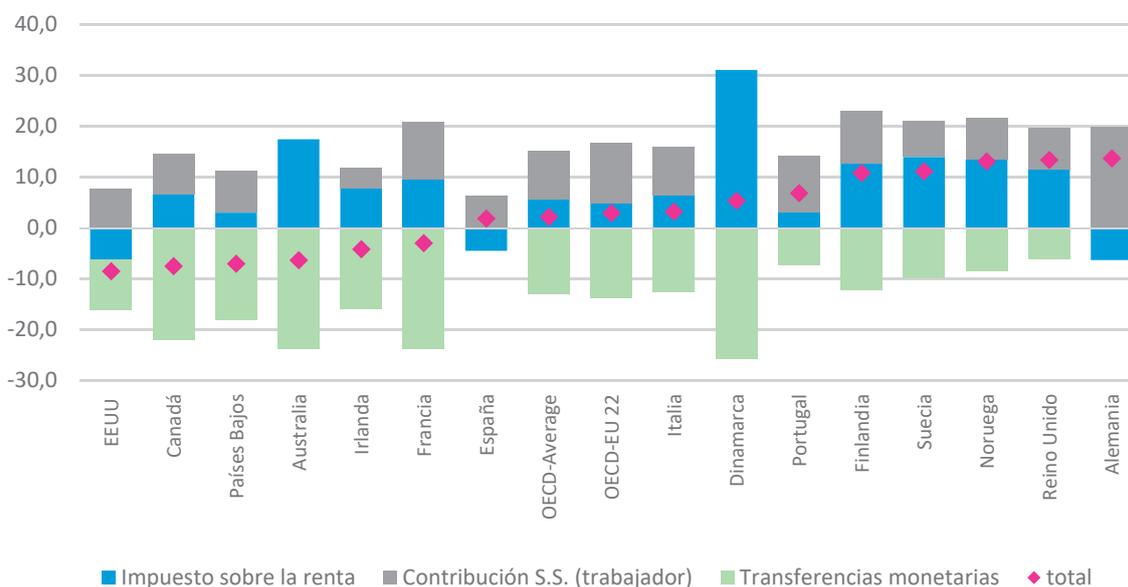
(1): Matrimonios con dos perceptores de renta. Hijos de edades comprendidas entre los 6 y los 11 años inclusive.

El tipo medio del impuesto sobre la renta revela una elevada heterogeneidad entre países (gráfico 9.7.a). En algunos países los tipos medios eran elevados, con independencia de la tipología de familia, como en

Australia y en los países nórdicos⁷⁵. En Alemania, EEUU y España, los tipos medios efectivos de los hogares monoparentales eran negativos (-6,3%, -6,2% y -4,5%, respectivamente) mientras que en la media de la OCDE y en los países de la UE pertenecientes a la OCDE (OCDE-UE22) se situaban en alrededor del 5%.

Cuando se analiza la cuña fiscal, es decir el efecto conjunto del impuesto sobre la renta, las cotizaciones sociales y las transferencias, se observa que la combinación de impuestos sobre la renta y cotizaciones sociales variaba entre países (gráfico 9.7.b). Los países utilizaban distintas estrategias para ajustar la carga fiscal a las circunstancias personales y familiares de los hogares. Una mayoría de países de la OCDE priorizaban el uso de transferencias a familias con hijos a cargo, mientras que otros introducían beneficios fiscales en el impuesto sobre la renta. El perfil de cargas por tipología de hogar era similar entre países, las diferencias en la carga fiscal media de las distintas tipologías de familia se ampliaban en los países nórdicos, ya que estos realizaban un uso más extenso de las transferencias. Alemania pasó de ser el país que aplicaba un menor tipo impositivo a los hogares monoparentales, a ser el país donde estos hogares experimentaban una mayor carga fiscal neta. La carga fiscal de las familias monoparentales en España (1,8%) dejaba de ser excepcionalmente reducida y se acercaba a la media de la OCDE (2,9%) y de la OCDE-UE 22 (2,1%).

Gráfico 9.8
Impuesto sobre la renta más contribuciones a la Seguridad Social a cargo del trabajador menos transferencias monetarias, 2021.
Trabajador soltero con dos hijos con ingresos del 67% del salario medio



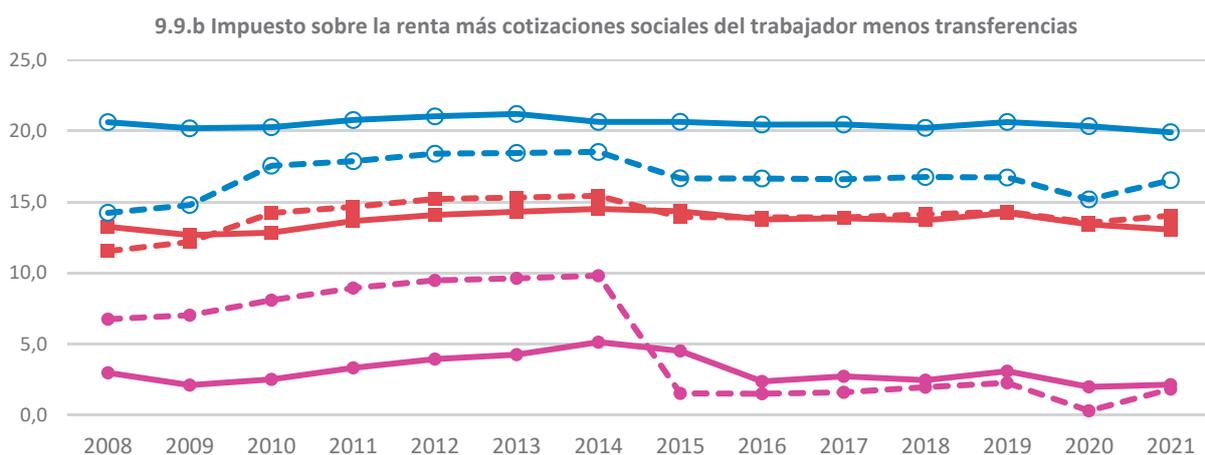
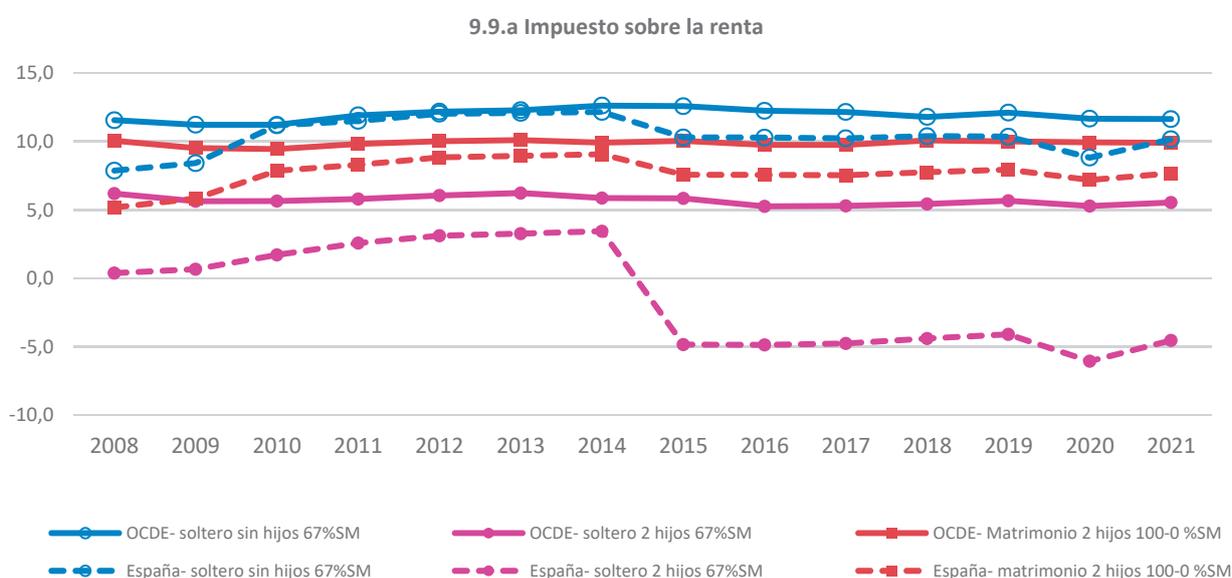
Fuente: elaboración propia con datos de OCDE Taxing Wages 2022.

El gráfico 9.8 muestra la carga fiscal neta de un hogar monoparental con dos hijos a cargo, en el supuesto de unos ingresos iguales al 67% del SM, desglosada en cada uno de sus componentes: impuesto sobre la renta, contribución a la Seguridad Social a cargo del trabajador y transferencias monetarias, que aparecen con signo negativo al ser una renta recibida por el trabajador y, por tanto, que reduce la carga

⁷⁵ Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia.

fiscal total. Los países se han ordenado de menor a mayor carga fiscal total⁷⁶. La mayoría de países realizaban la mayor parte de la redistribución de la carga fiscal neta por el lado del gasto, mediante el uso de transferencias. Alemania y España eran los únicos países que no utilizaban transferencias, y ajustaban la carga fiscal exclusivamente mediante la reducción del tipo medio del impuesto sobre la renta. Nótese que los datos de España recogidos por la OCDE hasta 2021 siguen incluyendo la prestación familiar por hijo a cargo, que se eliminó e integró en el ingreso mínimo vital⁷⁷, tras su aprobación en 2022. En Alemania, los elevados tipos medios de las contribuciones a la Seguridad Social hicieron que la carga fiscal neta fuese la más elevada de todos los países.

Gráfico 9.9
Carga fiscal en España y la OCDE por tipo de familia y nivel de renta, 2008-2021



Fuente: elaboración propia con datos de OCDE Taxing Wages 2022 y Taxing Wages 2016.

⁷⁶ Nótese que no se incluyen en el análisis las contribuciones a la Seguridad Social a cargo del empleador. Las contribuciones a cargo del empleador contribuyen a ampliar la cuña fiscal. A pesar de ser a cargo del empleador, suele existir traslación de la carga hacia el empleado, cuyo importe depende de las elasticidades relativas de la oferta y demanda de trabajo.

⁷⁷ La disposición transitoria primera de la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital (BOE de 21 de diciembre), permite a los beneficiarios de la prestación por hijo a cargo mantener los derechos adquiridos durante el año 2021.

El gráfico 9.9 recoge la carga fiscal por tipo de hogar y nivel de renta en España y en la OCDE en el periodo 2008 -2021. Se han seleccionado tres tipologías de hogar: soltero sin hijos con ingresos del 67% del SM, soltero con dos hijos e ingresos del 67% del SM, y matrimonio con dos hijos con un único percceptor de rentas equivalentes al 100% del SM. En el gráfico 9.9.a se considera exclusivamente el tipo medio efectivo del impuesto sobre la renta, y en el gráfico 9.9.b se incluye el efecto del impuesto sobre la renta más las cotizaciones sociales a cargo del trabajador menos las transferencias monetarias recibidas. En España, el tipo medio efectivo del impuesto sobre la renta en las familias monoparentales era notablemente inferior al de la OCDE, especialmente a partir de 2015, año en el que la carga fiscal del impuesto para solteros con hijos se redujo, pasando del 3,5% en 2014 al -4,8% en 2015, debido a la reforma del tributo. En 2015 se mejoraron los mínimos personal y familiares y, al mismo tiempo, se introdujo el denominado “cheque familiar” (deducción en la cuota diferencial por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo), cuyo importe máximo para una familia monoparental con dos hijos era de 1.200 € anuales, al igual que en los restantes supuestos que dan derecho a la aplicación de la citada deducción, siempre que se cumpliesen determinados requisitos. Sin embargo, cuando se analiza la carga fiscal incluyendo los efectos de las cotizaciones sociales y las transferencias (gráfico 9.9b), a partir de 2015 se observan pocas diferencias en el tratamiento de los hogares monoparentales con hijos en España y en la media de la OCDE. La carga fiscal de los matrimonios con hijos en España también era similar a la de los países de la OCDE cuando se incluye el efecto de las transferencias. La mayor diferencia se observa en la tipología de hogar formada por solteros sin hijos, que en España soportaban una menor carga fiscal que en la media de los países de la OCDE.

3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL

Los países de la OCDE que definen a la familia como una unidad contribuyente, incorporando la tributación conjunta como una opción voluntaria o como una modalidad obligatoria, introducen los siguientes regímenes para corregir el exceso de gravamen, limitando la progresividad del impuesto sobre la renta en el caso de la acumulación de rentas:

- a) *Splitting* o sistema de partición, en el que la renta familiar se divide entre dos y al resultado se le aplica la tarifa dando lugar a la cuota que se multiplicará por dos.
- b) Aplicación de escalas de gravamen diferentes según el contribuyente opte por la declaración individual o conjunta.
- c) Aplicación de una reducción.

Estos mecanismos de ajuste se aplican a la familia monoparental cuando es reconocida como una modalidad de unidad contribuyente en la tributación conjunta, supuesto que, en los países incluidos en la comparativa, solo se da en *Irlanda* y *Francia*. En *Alemania*, si bien se aplica el *splitting*, solo se hace de forma excepcional para las familias monoparentales en aquellos supuestos de parejas separadas o divorciadas, en el ejercicio fiscal en el que tuvo lugar la separación o el divorcio, y para contribuyentes viudos, en el ejercicio fiscal del fallecimiento del cónyuge y en el siguiente.

En *Irlanda*, en lugar de atenuar la progresividad mediante sistemas de promediación de rentas, se permite la aplicación de una doble tarifa a las rentas familiares, incluyendo las rentas imputables a la familia monoparental.

En *Francia* se adopta el denominado cociente familiar (*quotient familial*) como variante del *splitting*, ponderando la renta según el número de miembros que configuran la unidad familiar e incluyendo en el concepto de unidad familiar a la familia monoparental.

Por lo tanto, analizado el cálculo del cociente familiar francés según los índices indicados, podemos concluir que este sistema de ponderación de rentas otorga un tratamiento cualificado a la familia numerosa, a la monoparental y, especialmente, a la formada por el viudo o viuda con hijos.

Este sistema no es solo un mecanismo que corrige el salto de progresividad, sino que es, además, un instrumento diseñado para beneficiar a la familia como unidad contribuyente, ajustando la carga tributaria a las cargas familiares.

4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO

4.1. Bases de datos

Se utiliza la información del Panel de Hogares del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que permite disponer de una muestra representativa de hogares con información sobre su renta y su patrimonio durante el periodo 2016-2019⁷⁸. El Panel de Hogares contiene información de las características de los individuos y de los hogares de los que forman parte, procedente de las bases de datos aportadas por el INE y la AEAT. La construcción del panel toma como año base la población de 2016 y selecciona una muestra representativa de los hogares residentes en el territorio de régimen fiscal común (TRFC), es decir, con exclusión de las comunidades forales. Los individuos seleccionados en 2016, y los hogares a los que pertenecen, pasan a formar parte del panel del año 2017, que se amplía con un conjunto de individuos de una muestra representativa de los nuevos hogares aparecidos en 2017. Este proceso se repite en los años sucesivos, arrastrando a los individuos que fueron seleccionados en los años previos. La muestra de 2016 contiene aproximadamente 772.000 hogares, que representan el 4,6% del total de hogares, y 2,1 millones de personas, que suponen el 4,9% del total de la población. En 2019 el panel contiene aproximadamente 950.000 hogares, que representan el 5,5% del total de hogares del TRFC, y 2,7 millones de individuos, que representan el 6,1% de la población total.

4.2. Análisis descriptivo de la información

En este apartado se ha utilizado principalmente información del periodo 2017-2019. Se seleccionan las declaraciones en la modalidad conjunta monoparental y se define la variable dicotómica $UsaRCM_{it}$, que

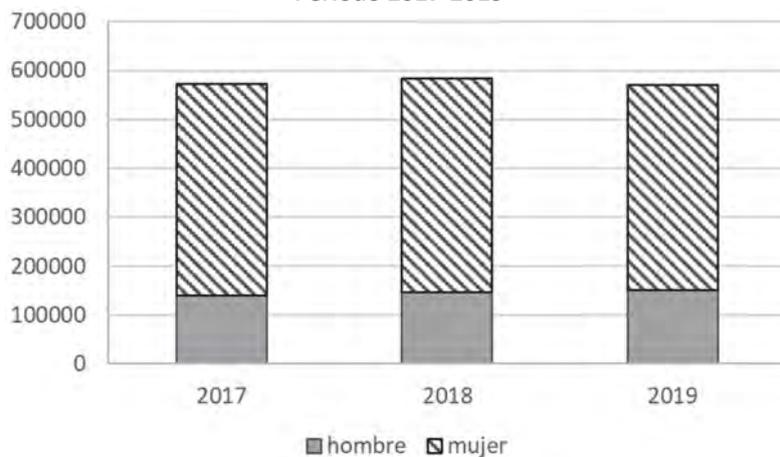
⁷⁸ El Panel de Hogares es un producto estadístico elaborado conjuntamente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y el Instituto Nacional de Estadística (INE), disponible en https://www.ief.es/investigacion/Est_panelHogares.vbhtml.

captura si el individuo i ha sido beneficiario de la reducción por tributación conjunta monoparental en el año t :

$$UsaRCM_{it} = \begin{cases} 1 & \text{si } reduc. trib. conjunta. mono_{it} > 0 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (1)$$

Donde la variable $reduc. trib. conjunta. mono_{it}$ recoge la cuantía de la reducción por tributación conjunta monoparental.

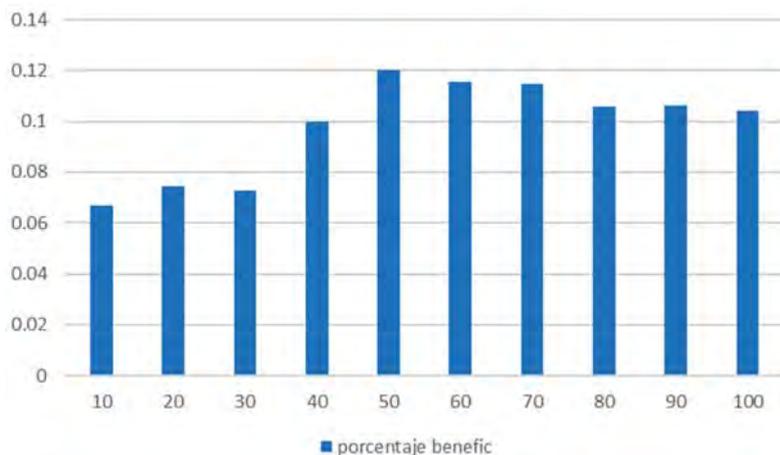
Gráfico 9.10
Evolución del número beneficiarios de la reducción por tributación conjunta monoparental.
Periodo 2017-2019



Nota: el número de beneficiarios no coincide con los ofrecidos en el cuadro 9.1 debido al proceso de extracción muestral, cuando el número de beneficiarios en la muestra es reducido los factores de elevación pueden producir diferencias con el valor poblacional.

El gráfico 9.10 muestra la evolución del número de beneficiarios en función del género del declarante, durante el trienio 2017-2019. Como se puede observar, la utilización de este beneficio fiscal presenta una evolución muy estable en dichos ejercicios, con aproximadamente 600.000 beneficiarios al año. El número de mujeres que se acoge al beneficio fiscal triplica el número de beneficiarios hombres. En el periodo 2017-2019 el número medio de beneficiarias asciende a 435.000 y el de beneficiarios a 145.000.

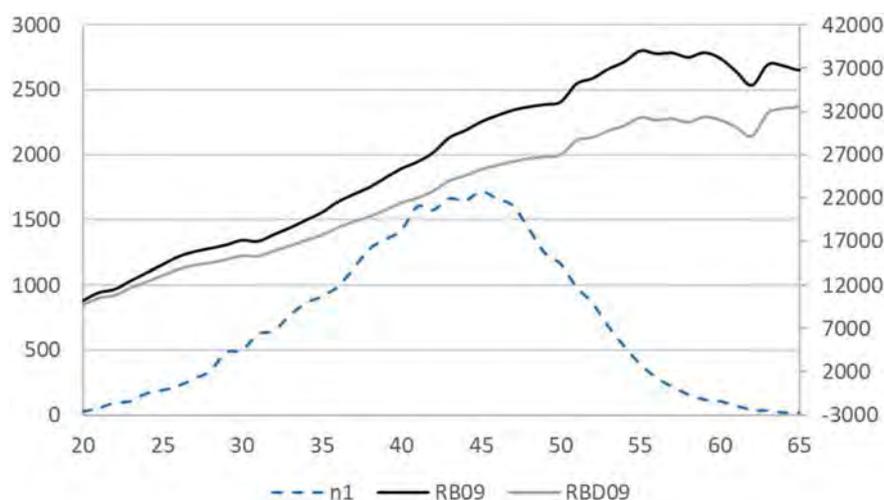
Gráfico 9.11
Porcentaje de beneficiarios de la reducción por tributación conjunta monoparental en función del decil de renta bruta del declarante en 2019



El gráfico 9.11 muestra el porcentaje de beneficiarios⁷⁹ de la reducción por tributación conjunta monoparental (RTCM) por decilas de renta disponible⁸⁰ del declarante en 2019. Como se puede observar, existen beneficiarios a lo largo de toda la distribución de renta, aunque su utilización se concentra en los tramos de renta medios y altos.

El gráfico 9.12 presenta el número de beneficiarios de la RTCM por edades junto con sus rentas bruta y disponible, en el ejercicio 2019. Como se puede observar, los declarantes que más se acogieron al beneficio fiscal tenían edades comprendidas entre 30 y 55 años. La renta bruta y la renta disponible aumentan con la edad; no obstante, mientras que hasta una edad de 35 años ambas variables presentan valores similares, en edades superiores comienzan a divergir hasta alcanzar un diferencial de 500 € anuales a la edad de 50 años, y a partir de dicha edad se mantiene constante.

Gráfico 9.12
Número beneficiarios –eje izqda.– de RTCM (n1), y Renta Bruta (RB09) y Renta Disponible (RBD09) –eje dcha.–, en función de la edad. Año 2019



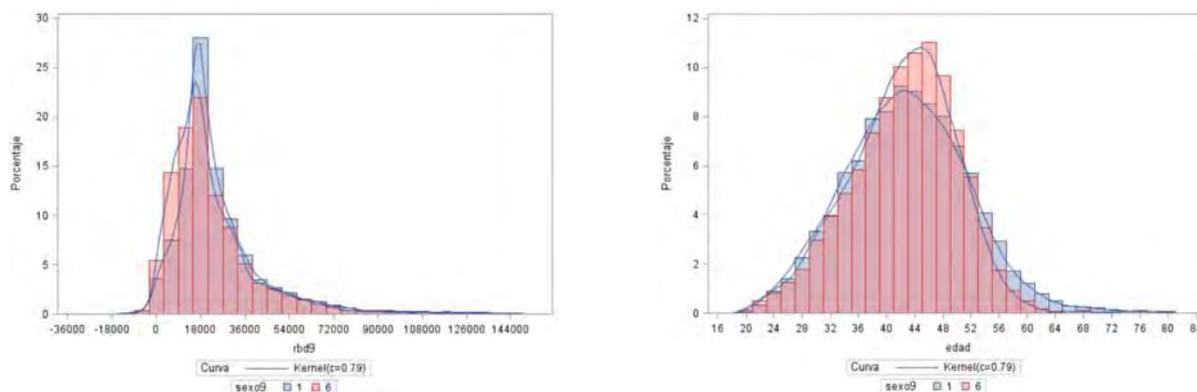
El gráfico 9.13 muestra los histogramas de frecuencias de la utilización de la RTCM, en función de la renta disponible y la edad, diferenciando por el género de los declarantes, en el que destacan las diferencias significativas en el porcentaje de hombres y mujeres que se acogen al beneficio fiscal en función de sus niveles de la renta disponible. En los tramos bajos de renta los declarantes de género femenino son mucho más numerosos, mientras que a partir del valor modal, situado en 18.000 € anuales, la situación se invierte. Por lo que se refiere a la figura de la derecha, las mujeres en edades comprendidas entre 40 y 50 años se acogen a la RTCM en mayor medida que los hombres, mientras que para edades superiores a 52 años los hombres son mayoría.

⁷⁹ El porcentaje se obtiene, calculando las decilas de renta del total de declarantes, a continuación, en cada decila se calcula la proporción de beneficiarios existentes.

⁸⁰ La renta disponible se calcula como la suma de salarios, prestaciones, rentas de capital mobiliario, de arrendamientos de inmuebles, rendimientos de actividades económicas, ganancias patrimoniales netas y otras rentas, menos impuestos y cotizaciones.

Gráfico 9.13

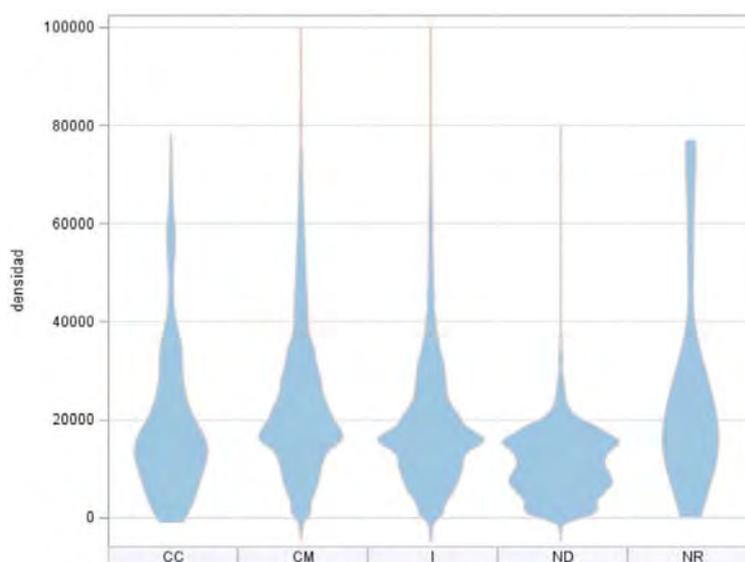
Histograma de frecuencia de beneficiarios de la RTCM en función de la edad –dcha.– y la renta disponible (rbd9) –izqda.– en función del sexo (1 - hombre, 6 - mujer). Año 2019



El gráfico 9.14 presenta la distribución de la renta disponible (RBD) de los beneficiarios de la RTCM en el año 2019 en función de la modalidad declaración que presentaron en el ejercicio 2018. Las modalidades de declaración posibles son: conjunta casado (CC) - 1% de los beneficiarios-, conjunta monoparental (CM) - 62% de los beneficiarios-, individual (I) - 27% de los que utilizan el beneficio fiscal en 2019-, no declarantes (ND) -el 9%-, y no residentes (NR) -que representan menos del 1% de los beneficiarios. Como se puede observar, cuando se agrupan a los declarantes en función de la modalidad de declaración presentada en 2018, la distribución de la renta disponible de los que utilizaron la RTCM en 2019 no fue homogénea. Destaca la distribución de los beneficiarios que en 2018 no realizaban declaración, donde la gran mayoría obtuvieron declararon rentas inferiores a 20.000 € anuales en 2019.

Gráfico 9.14

Figura de violín de la RBD en 2019 de los beneficiarios de RTCM en ese año, dependiendo del tipo de contribuyente en 2018⁸¹

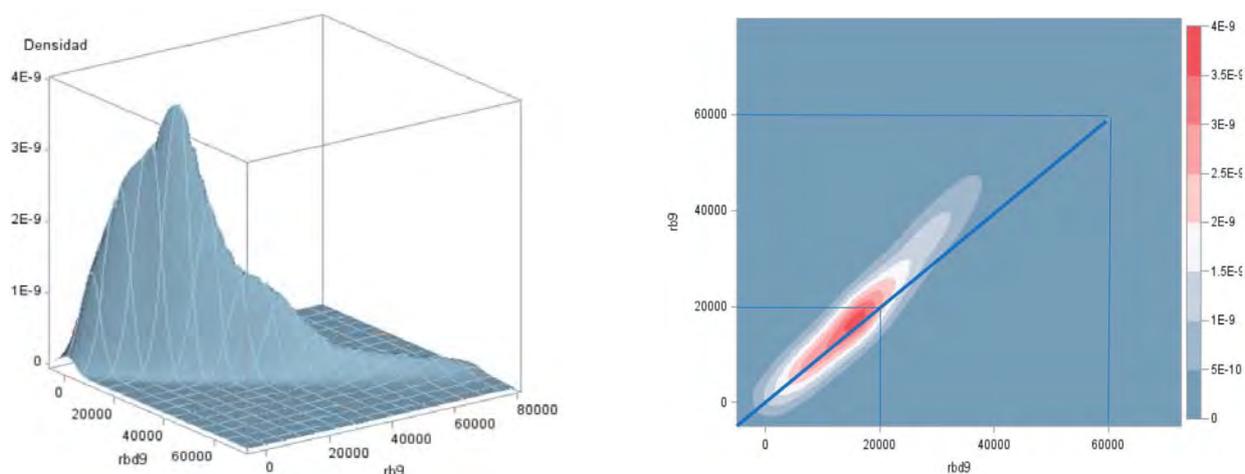


⁸¹ Un diagrama de violín se utiliza para visualizar la distribución de los datos y su *densidad de probabilidad*. Este gráfico es una combinación de un *diagrama de cajas y bigotes* y un *diagrama de densidad* girado y colocado a cada lado, para mostrar la *forma de distribución* de los datos. Permiten ver si la distribución es *bimodal* o *multimodal*.

El gráfico 9.15 muestra las funciones de densidad bidimensional y de superficie de la renta bruta y renta disponible de los beneficiarios de la RTCM en 2019. Como se puede observar, la gran mayoría de los beneficiarios presentan niveles de renta bruta inferiores a 40.000 € anuales, mientras que la renta disponible se sitúa por debajo de 25.000 € anuales. A medida que la renta bruta aumenta también lo hace la renta disponible, aunque en menor medida, separándose cada vez más de la diagonal mostrada en la figura de la superficie.

Gráfico 9.15

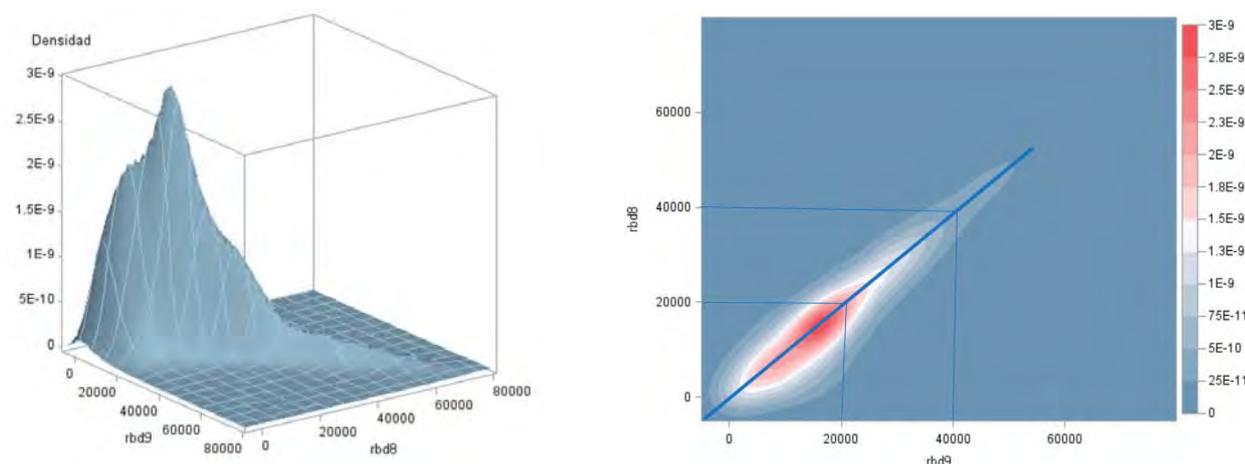
Función bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) de la Renta Bruta (rb9) y Renta Disponible (rbd9) de los beneficiarios de la RTCM en 2019



El gráfico 9.16 muestra la función de densidad bidimensional y la función de superficie de la renta disponible en 2018 y 2019. Se compara la evolución de la renta disponible de los beneficiarios de la RTCM en 2019 en el periodo 2018-2019. En términos generales, la función de densidad se sitúa en la diagonal de la figura de superficie, indicando la ausencia de cambios significativos en el crecimiento de la renta disponible de los beneficiarios de la RTCM.

Gráfico 9.16

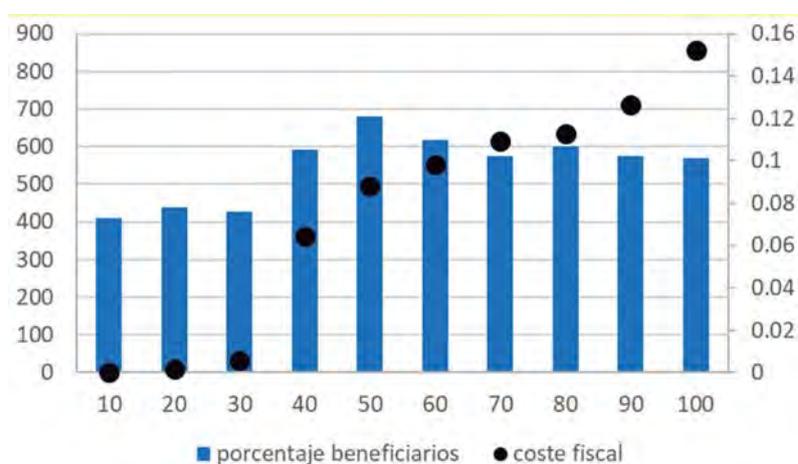
Función bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) de la renta disponible en 2019 (rbd9) y renta disponible en 2018 (rbd8) de los beneficiarios de la RTCM en 2019



Por último, el gráfico 9.17 refleja la distribución de la pérdida de recaudación que supone este beneficio fiscal por decilas de ingresos del hogar. Para cada beneficiario de la RTCM se ha calculado el coste fiscal, como diferencia entre la cuota observada menos la cuota que se obtendría en el caso de no aplicar la reducción. Se presenta el porcentaje de beneficiarios y del coste medio por decilas. Como se puede observar, el coste fiscal del beneficio es muy reducido en los primeros deciles de renta. La pérdida de recaudación se centra fundamentalmente en los tramos superiores de la distribución de ingresos; aunque el número de beneficiarios no es superior al de decilas inferiores, el coste fiscal promedio se sitúa entre 700 y 900 euros por declaración en los dos últimos tramos.

Gráfico 9.17

Porcentaje de beneficiarios -tanto por uno, eje dcha.- de la reducción por tributación conjunta monoparental y el coste fiscal promedio -euros, eje izda.- en función del decil de ingresos. Año 2019



5. EVALUACIÓN

La evaluación de impacto analiza el efecto de la RTCM en la renta disponible, contrastando si, desde un punto de vista de la significatividad estadística, la utilización de este beneficio fiscal aumenta la capacidad de pago de los beneficiarios, en comparación con la renta que hubieran percibido en ausencia de la reducción.

El diagrama de la evaluación es:

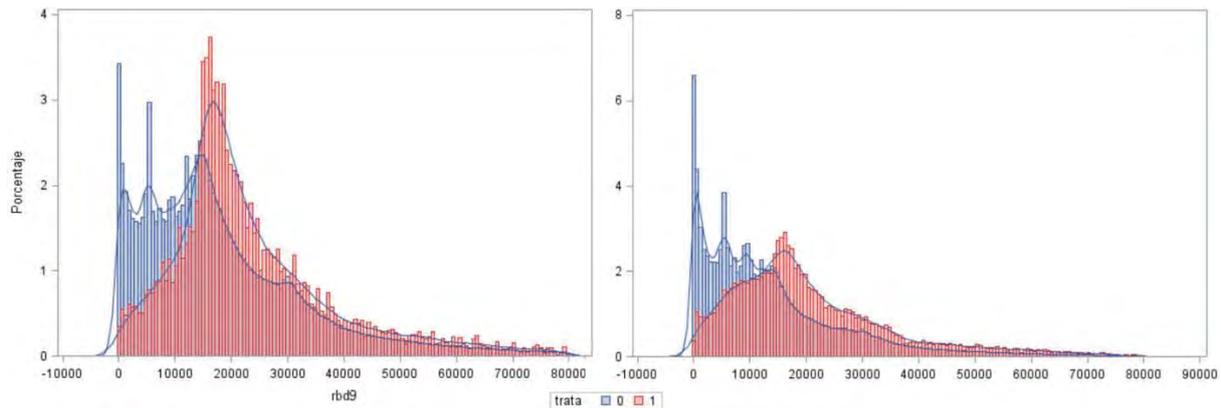
BF (reducción tributación conjunta monoparental) → Renta disponible

Se analiza la utilización del beneficio fiscal y su evolución durante los años 2017 a 2019, partiendo del conjunto de declarantes que en 2017 no se acogieron a la RTCM. De esta muestra inicial se selecciona el grupo de tratamiento formado por los individuos que en 2018 o en 2019 se acogieron a la RTCM. El resto de los declarantes que no cambian de modalidad de declarante desde 2017 constituyen el grupo de control. A continuación, se evalúa el impacto del beneficio fiscal en la renta disponible en el año en que deciden acogerse a la RTCM.

El gráfico 9.18 muestra los histogramas de frecuencias en el ejercicio 2019 de la renta disponible del grupo de tratamiento ($trata = 1$) y del grupo de control ($trata = 0$), diferenciando por el género del declarante. Los beneficiarios de la RTCM presentan rentas disponibles superiores a la de los declarantes del grupo de control en ambos colectivos. En los valores bajos de renta disponible el número de declarantes del grupo de control es superior, mientras que cuando la renta disponible supera 12.000 € los declarantes del grupo de tratamiento son mayoría.

Gráfico 9.18

Histogramas de renta disponible de hombres –izqda.– y mujeres –dcha.–, en función de si utiliza la reducción por tributación conjunta monoparental ($trata=1$) o no ($trata = 0$)



5.1. Método de estimación: diferencias en diferencias

El método de diferencias en diferencias (*diff-in-diff*) compara la variable resultado Y -renta disponible- antes y después de la utilización del beneficio fiscal, en los individuos de los grupos de tratamiento y de control.

En primer lugar, se calculan 4 esperanzas de la variable de interés:

$$E(Y|UsaRCM = 1, antes) = \bar{Y}_{D0} \quad E(Y|UsaRCM = 1, despues) = \bar{Y}_{D1} \quad (2)$$

$$E(Y|UsaRCM = 0, antes) = \bar{Y}_{C0} \quad E(Y|UsaRCM = 0, despues) = \bar{Y}_{C1}$$

Donde $UsaRCM$ indica si el declarante se acogió a la RTCM e Y es la renta disponible en el año de la declaración.

A continuación, se calcula la primera diferencia temporal del método del *diff-in-diff* en cada grupo:

$$\text{Grupo de tratamiento (UsaRCM=1):} \quad \Delta Y_T = Y_{D1} - Y_{D0} \quad (3)$$

$$\text{Grupo de control (UsaRCM=0):} \quad \Delta Y_C = Y_{C1} - Y_{C0} \quad (4)$$

Estas diferencias reflejan cuánto ha crecido la media de la variable de interés en cada grupo durante los dos periodos de tiempo (t_0 a t_1).

Por último, calculando el diferencial entre los dos grupos del incremento temporal obtenido en la etapa anterior, se estima la diferencia de la diferencia:

$$\alpha = \Delta Y_T - \Delta Y_C = (\bar{Y}_{D1} - \bar{Y}_{D0}) - (\bar{Y}_{C1} - \bar{Y}_{C0}) \quad (5)$$

Donde α es el impacto en la renta disponible de acogerse a la RTCM, que recoge la distancia entre el crecimiento de la renta disponible en el grupo de tratamiento, que se ve afectada por la RTCM y por otros factores, y el crecimiento de la renta disponible en el grupo de control, que únicamente se ve afectada por otros factores.

Para determinar si el diferencial es estadísticamente significativo se realiza el siguiente contraste de hipótesis:

$$H_0: \Delta \bar{Y}_T = \Delta \bar{Y}_C$$

$$H_1: \Delta \bar{Y}_T \neq \Delta \bar{Y}_C$$

Donde $\Delta \bar{Y}_T = (\bar{Y}_{D1} - \bar{Y}_{D0})$ y $\Delta \bar{Y}_C = (\bar{Y}_{C1} - \bar{Y}_{C0})$, respectivamente.

El estadístico que se utiliza para el contraste de hipótesis es:

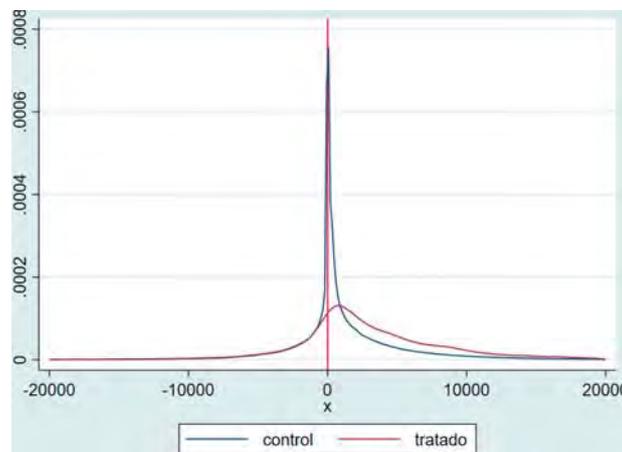
$$t_0 = \frac{\Delta \bar{Y}_T - \Delta \bar{Y}_C}{\sqrt{\frac{S_T^2}{N_T} + \frac{S_C^2}{N_C}}} \quad (6)$$

Donde S_T^2 y S_C^2 son las varianzas de la variable $\Delta \bar{Y}$ en los grupos de tratamiento y de control, respectivamente.

El gráfico 9.19 presenta las funciones de densidades de los incrementos en las rentas disponibles en los grupos de tratamiento y de control. Como se puede observar, la variable muestra un pequeño diferencial en el incremento en la renta disponible del grupo de tratamiento, que está formado por los declarantes que en 2018 o en 2019 se acogieron por vez primera a la RTCM, en comparación con el incremento en la renta disponible de los declarantes que nunca se acogieron al beneficio fiscal.

Gráfico 9.19

Funciones de densidad de las rentas disponibles, en función de si utiliza RTCM (trata=1) o no (trata =0)

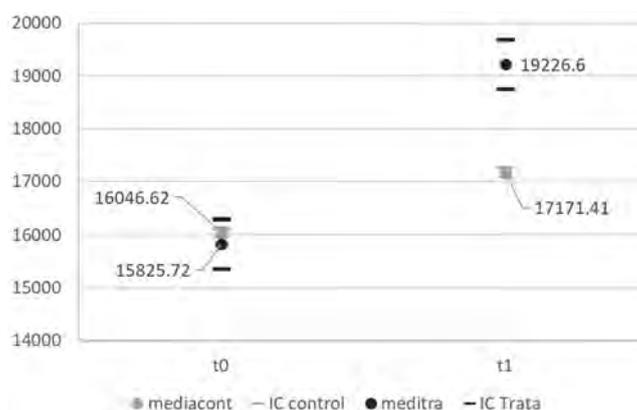


A continuación, se calculan las 4 esperanzas condicionadas de la ecuación (2). En el gráfico 9.20 se presenta las evoluciones de las rentas disponibles medias en los grupos de tratamiento y de control. Ambos grupos presentan rentas crecientes entre los dos años analizados, aunque el incremento de la renta

disponible de los declarantes del grupo de tratamiento es superior que la de los declarantes del grupo de control. Para determinar si este diferencial es estadísticamente significativo se realiza un contraste de hipótesis de diferencia de medias, con hipótesis nula $H_0: \Delta\bar{Y}_T = \Delta\bar{Y}_C$.

Gráfico 9.20

Promedio e IC95% de la renta disponible, en función de si utiliza RTCM (trata=1) o no (trata =0) y el momento de tiempo (antes= t_0 o después= t_1)



El cuadro 9.3 presenta la evolución de la renta disponible media durante dos años consecutivos, el diferencial de crecimiento y el contraste de diferencia de medias con su p-valor. Los declarantes del grupo de control experimentan un aumento en la renta disponible de 1.124 € entre los dos años, mientras que los declarantes que pasan a tributación conjunta monoparental y emplean la RTCM, presentan un incremento de 3.400 € en la renta disponible. El diferencial entre ambos grupos es estadísticamente significativo, como indica el p-valor (0.0) del contraste de diferencia de medias, rechazando la hipótesis nula.

Cuadro 9.3

Estimación del impacto de utilizar la RTCM en la evolución de la renta disponible

	Renta Disponible
$\Delta\bar{Y}_{T=tratamiento}$	3.400,9
$\Delta\bar{Y}_{C=control}$	1.124,8
Impacto: $\Delta\bar{Y}_T - \Delta\bar{Y}_C$	2.276,1
P-valor de estadístico (6)	0,000

La utilización de la RTCM aumenta la renta disponible de los individuos en comparación con la dinámica que hubieran tenido en el caso de no acogerse al beneficio fiscal. El impacto en la mejora de renta que obtienen se sitúa en torno a los 2.300 € anuales.

A continuación, se replica el análisis para tres colectivos de beneficiarios en función del tipo de declaración que presentaron en el ejercicio anterior a acogerse a la RTCM, a saber, declaración individual, declaración conjunta biparental y no declarantes.

En cada uno de estos grupos la evaluación de impacto contrasta la hipótesis nula:

$$H_0: \Delta \bar{Y}_{T,w} = \Delta \bar{Y}_{c,w}$$

Donde w=declaración individual, declaración conjunta biparental y no declarante.

El cuadro 9.4 muestra el contraste de igualdad de medias de la utilización de la RTCM en función del tipo del declarante en el año anterior.

Cuadro 9.4
Estimación del impacto de utilizar la RTCM en la evolución de la RD, en función del tipo de declaración del año anterior

Declaración año anterior		$\Delta \overline{RD}_{T,w} - \Delta \overline{RD}_{c,w}$
Individual	impacto	1.600,6
	p-valor	0,000
Conjunta casado	impacto	3.937,5
	p-valor	0,000
No declarante	impacto	4.152,3
	p-valor	0,000

En las tres tipologías de declarantes se observa que el empleo de esta reducción tiene efectos significativos en la evolución de la renta disponible, ya que todos los p-valores son próximos a cero. El mayor impacto en la renta disponible se produce en los colectivos que en el año anterior presentaron una declaración conjunta biparental o no presentaron declaración, donde el impacto se sitúa cerca de 4.000 € anuales más de los que obtendría respecto a la situación que hubiera tenido de no utilizar el beneficio fiscal.

5.2. Evaluación del BF por género

Por último, se analiza el impacto de la RTCM en función del género del declarante. El cuadro 9.5 recoge el impacto en los colectivos de hombres y de mujeres, mostrando un efecto estadísticamente significativo en ambos sexos, con p-valores muy reducidos. La RTCM tiene efectos significativos en la renta disponible con independencia del género del declarante. No obstante, la cuantía del impacto es mayor en los declarantes de género femenino (2.500 € anuales), que en el colectivo masculino (1.900 €).

Cuadro 9.5
Estimación del impacto de utilizar la RTCM en la evolución de la RD, en función del género

Sexo		$\Delta \overline{RD}_{T,w} - \Delta \overline{RD}_{c,w}$
Hombre	Impacto	1.914
	p-valor	0,000
Mujer	impacto	2.512,5
	p-valor	0,000

5.3. Contraste de hipótesis de caminos paralelos

El método de diferencias en diferencias permite corregir los sesgos de selección ocasionados por variables no observadas, pero para que esta corrección del sesgo sea correcta es necesario asumir que se cumple la teoría de caminos paralelos. Es decir, que en ausencia de tratamiento la variable resultado se hubiera comportado de manera similar en los declarantes de los grupos de tratamiento y de control.

El grupo de tratamiento está compuesto por los declarantes que se acogieron a la RTCM en 2019 y el grupo de control por los declarantes que no se acogieron en el periodo 2017-2019. Esta selección muestral permite estimar el impacto de la RTCM, utilizando el *diff-in-diff* entre los años 2018 y 2019, y, además, contrastar el cumplimiento de la hipótesis de caminos paralelos, analizando los mismos individuos en los años 2017 y 2018, porque en estos años los individuos del grupo de tratamiento no experimentan cambio alguno.

El cuadro 9.6 muestra los p-valores del contraste de hipótesis nula $H_0: \Delta \bar{Y}_T = \Delta \bar{Y}_C$, para dos períodos: 2017-2018, que permite contrastar la teoría de caminos paralelos, y 2018-2019, que estima el impacto del uso de la RTCM sobre la renta disponible, en función del género del declarante.

Cuadro 9.6
p-valores de la estimación del impacto de utilizar la RTCM en la evolución de la RD en 2019 y del contraste de la hipótesis de caminos paralelos entre 2017 y 2018, por género

		Contraste caminos paralelos		Estimación impacto
		2017-2018	2018-2019	
$H_0: \Delta \bar{Y}_T = \Delta \bar{Y}_C$				
Renta Disponible	Hombre	0,136		0,000
	Mujer	0,106		0,000

Los declarantes que en 2019 se acogieron por primera vez a la RTCM experimentaron un impacto positivo, que es estadísticamente significativo, en la evolución de su renta disponible, entre los años 2018 y 2019. Además, los p-valores del estadístico que contrasta la teoría de caminos paralelos entre los años 2017 a 2018 no permiten rechazar la hipótesis nula de igualdad de medias entre los individuos de los grupos de tratamiento y de control, aceptando la hipótesis de la teoría de caminos paralelos.

6. CONCLUSIONES

La RTCM tiene como objetivo compensar el exceso de carga tributaria que supone la aplicación de la tarifa progresiva de gravamen del IRPF sobre las rentas acumuladas de la unidad familiar, en comparación con la suma de las resultantes en tributación individual. La opción por la tributación conjunta está vigente en España desde 1988, y la diferenciación entre las dos modalidades de unidades familiares compuestas por ambos cónyuges y por las familias monoparentales, desde 1999.

El número total de beneficiarios de la tributación conjunta en sus dos modalidades y el importe real global de este beneficio fiscal (impacto en la cuota del impuesto) siguen una tendencia decreciente desde el año 2008, estimándose en alrededor de 3,1 millones de contribuyentes y 1.014 millones de euros en 2022, en términos de caja (devengo del ejercicio 2021), principalmente debido a la disminución del número de familias con cónyuges que se acogen a dicha opción de tributación.

De acuerdo con la información estadística del impuesto, el número de familias monoparentales que optaron por la modalidad de tributación conjunta fue decreciente durante el periodo 2008-2015 y creciente a partir de 2016, alcanzando aproximadamente 515.000 en 2020 (última referencia temporal disponible). El importe de la reducción presenta una evolución similar, de manera que se cifró en 1.107 millones de euros en 2020. En dicho año, el peso relativo de los beneficiarios de la RTCM en el colectivo global de beneficiarios de la reducción por tributación conjunta fue el 15,6% y supuso el 10,4% del importe total de dicha reducción.

El número de hogares monoparentales en España es ligeramente inferior al de la media de los países de la OCDE y de la UE. Todos los países otorgan un tratamiento preferencial a los hogares monoparentales, principalmente por la vía del gasto mediante la concesión de transferencias por hijos a cargo. La carga fiscal neta de los hogares monoparentales en España es similar a las medias de la OCDE y de la UE, especialmente a partir de 2015, año en que se ajustaron los mínimos personales y familiares.

Los declarantes que se acogen a la RTCM son principalmente mujeres con edades comprendidas entre 30 y 55 años. Aunque existen beneficiarios a lo largo de toda la distribución de la renta, su concentración es mayor en los tramos de renta media y alta. Sin embargo, en los tramos de renta inferior a 18.000 € los declarantes de género femenino son relativamente más numerosos.

Los resultados de la evaluación de impacto confirman que la RTCM aumenta la renta disponible de los beneficiarios. El impacto en la mejora de la renta que obtienen se sitúa en torno a los 2.300 € anuales. El mayor impacto en la renta disponible se produce en aquellos contribuyentes que en el año anterior presentaron una declaración conjunta biparental o no presentaron declaración, con un impacto cercano a 4.000 €. El impacto en la renta disponible es superior en el colectivo de declarantes femenino que en el masculino, 2.500 € frente a 1.900 € anuales.

Exención en el IRPF de las ganancias patrimoniales obtenidas por mayores de 65 años derivadas de la transmisión de su vivienda habitual o de otros elementos patrimoniales

1. DESCRIPCIÓN

1.1. Regulación vigente, definición y objetivos

El artículo 33.4.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece una exención de las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia.

Asimismo, el artículo 38.3 de la citada Ley establece la exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años cuando el importe total obtenido por la transmisión se destine, en el plazo de seis meses, a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor a través de un contrato suscrito entre el contribuyente, que tendrá la condición de beneficiario, y una entidad aseguradora. La renta vitalicia deberá tener una periodicidad inferior o igual al año, comenzar a percibirse en el plazo de un año desde su constitución, y el importe anual de las rentas no podrá decrecer en más de un cinco por ciento respecto del año anterior. La cantidad máxima total que podrá destinarse a constituir estas rentas es de 240.000 euros. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida. La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

El *objetivo* de este beneficio fiscal es permitir que las personas mayores o vulnerables puedan atender sus necesidades económicas a través de la enajenación de su patrimonio, sin que ello conlleve un coste fiscal.

1.2. Evolución normativa

La exención por la transmisión de la vivienda habitual está vigente desde el 1 de enero de 1992, fecha de entrada en vigor de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 7 de junio), en la que se reguló por primera vez este incentivo fiscal. En la regulación inicial se exigía la reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la constitución de una renta vitalicia. Los principales cambios normativos se recogen en el cuadro 10.1.

La exención por la constitución de rentas vitalicias se aplica desde el 1 de enero de 2015 y no ha sufrido cambios normativos.

Cuadro 10.1
Principales cambios normativos

Año	Modificación
EXENCIÓN POR TRANSMISIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL	
Origen 1992	Se exigía la reinversión en la constitución de una renta vitalicia.
1999	Se eliminó el requisito de reinversión en la constitución de una renta vitalicia.
2007	Se incluyó entre los beneficiarios a las personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia, independientemente de su edad.
EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN RENTA VITALICIA	
Origen 2015	—

1.3. Cuantificación

El cuadro 10.2 recoge la evolución del número de beneficiarios y de los importes de los beneficios fiscales derivados de estas exenciones durante el período 2016-2023, tanto presupuestados como reales.

La corta duración del horizonte temporal para el que se dispone de cuantificaciones dificulta el análisis y alcanzar conclusiones sobre el impacto económico de estas exenciones de las ganancias patrimoniales obtenidas por personas mayores de 65 años.

No obstante, se observa un rango de valores muy amplio, de manera que, si la atención se centra en las estimaciones realizadas a partir de datos reales, el número de beneficiarios, que no es excesivamente elevado, se mueve en una franja comprendida entre 774 y 6.028, mientras que el importe de los beneficios fiscales generados oscila entre un mínimo de 3,4 millones de euros en 2021 y un máximo de 48,8 millones de euros en 2019. Asimismo, la tendencia hasta 2019 fue creciente, lo que no se mantuvo posteriormente, cayendo en el trienio posterior de manera muy acusada. Ello se debió al ciclo económico, a la incidencia de la pandemia, a la situación en cada momento del colectivo de las personas mayores de 65 años para hacer frente a sus necesidades vitales y a la evolución de los precios de los activos que se enajenaron para complementar sus pensiones.

Los beneficios fiscales se evalúan de forma agregada para las dos exenciones, de manera que tampoco se puede llevar a cabo un análisis por separado de la importancia de cada una de ellas. No obstante, los

datos estadísticos referidos al devengo del ejercicio 2020 ponen de manifiesto un reparto bastante equilibrado de los declarantes de cada una de las dos exenciones y un peso mucho mayor del importe de la exención de las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones de la vivienda habitual.

Cuadro 10.2
Número de beneficiarios e importes de los beneficios fiscales

Año ⁽¹⁾	Beneficiarios				Importe ⁽¹⁾			
	Presupuesto		Real		Presupuesto		Real	
	Número	Tasa de variación (%)	Número	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)	Millones de euros	Tasa de variación (%)
2016	n.d.	—	1.970	—	73,9	—	12,9	—
2017	34.019	—	2.754	39,8	13,0	-82,5	19,4	50,0
2018	40.300	18,5	4.654	69,0	16,2	24,5	33,6	73,5
2019	53.365	32,4	6.028	29,5	32,4	100,5	48,8	45,3
2020	7.236	-86,4	2.518	-58,2	59,3	83,2	11,9	-75,6
2021	7.841	8,4	774	-69,3	64,9	9,4	3,4	-71,9
2022 ⁽²⁾	1.768	-77,5	1.709	120,8	7,9	-87,9	7,2	115,5
2023	1.879	6,3	n.d.	—	7,8	-1,0	n.d.	—

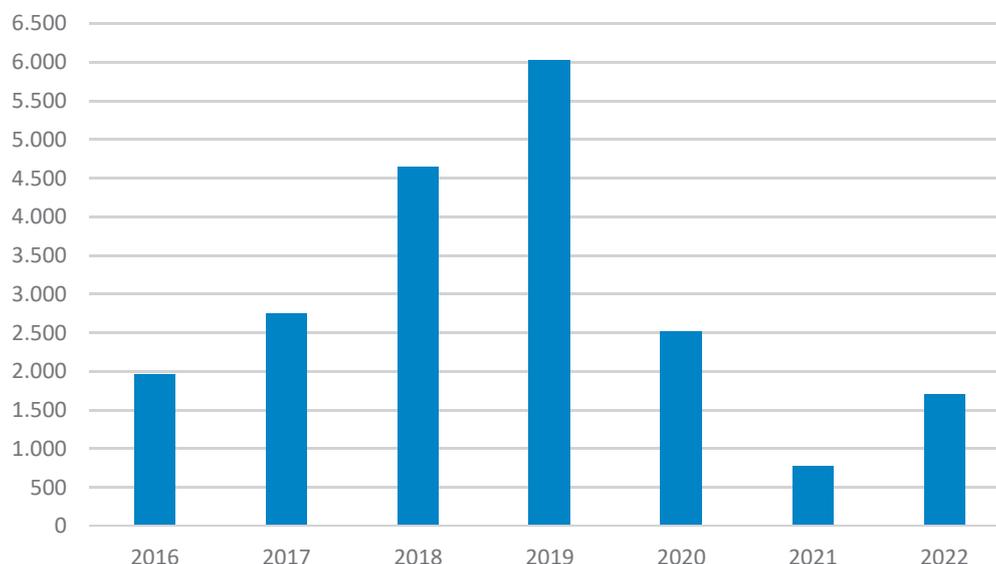
n.d.: no disponible.

⁽¹⁾ El beneficio fiscal se cuantifica con criterio de caja, de manera que el presupuesto del año n mide el impacto de la reducción en la cuota líquida del impuesto devengado en el ejercicio n-1.

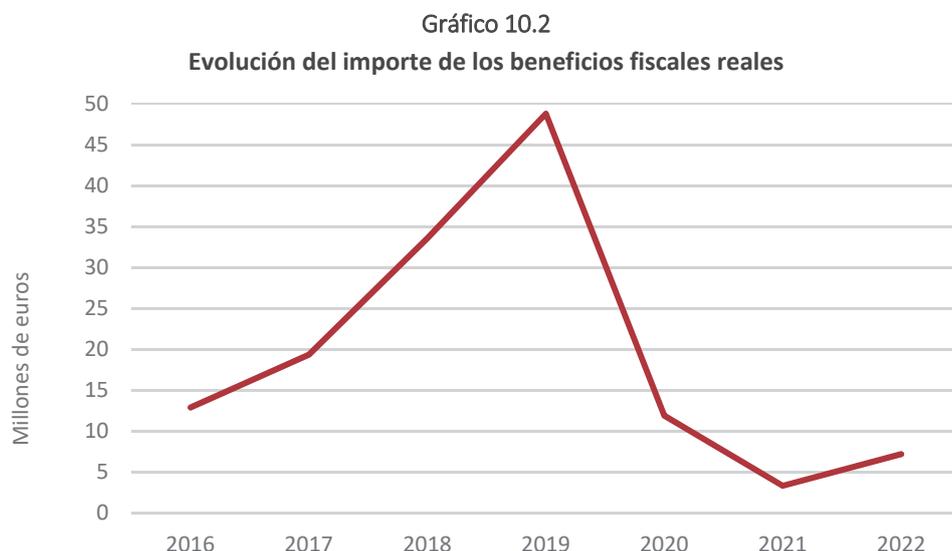
⁽²⁾ El importe real es una revisión de la previsión para 2022 a partir de los datos disponibles en junio de 2022.

En el gráfico 10.1 se muestra la evolución del número de beneficiarios, pudiéndose comprobar la tendencia creciente hasta 2019 y su posterior caída, pese al repunte experimentado en 2022.

Gráfico 10.1
Evolución del número de beneficiarios

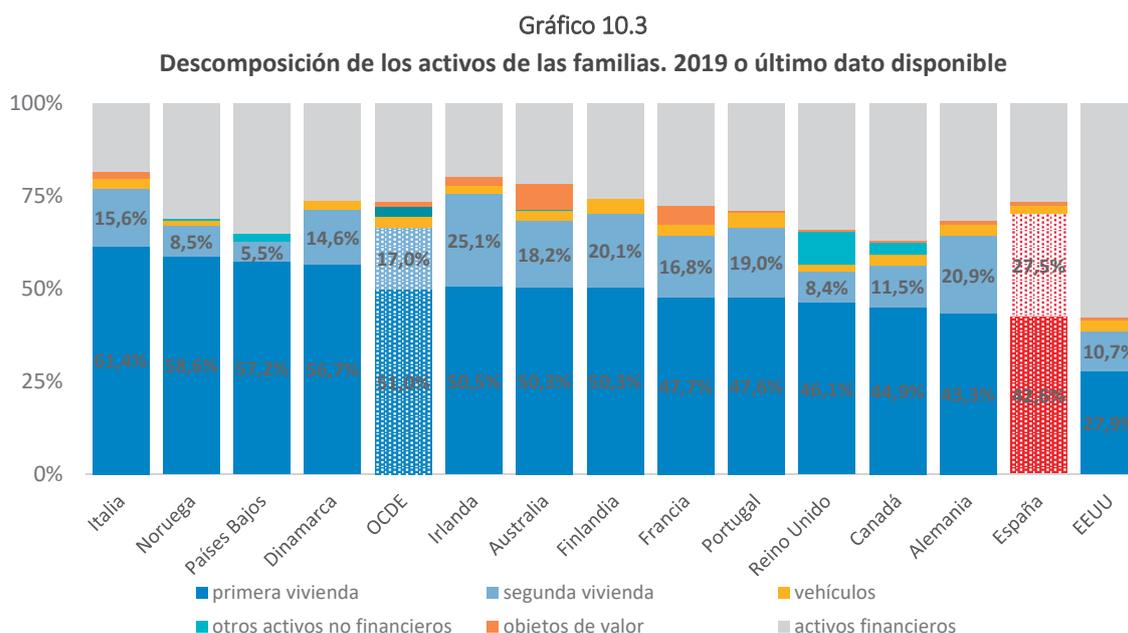


En el gráfico 10.2 se representa la evolución del importe de los beneficios fiscales reales, cuya curva es similar a la del número de beneficiarios, registrándose un valor máximo en 2019 y uno mínimo en 2021, así como la línea ascendente hasta 2019 y su caída drástica en el siguiente trienio, pese al aumento registrado en 2022.



2. MARCO INSTITUCIONAL Y CONTEXTO ECONÓMICO

El gráfico 10.3 recoge la distribución la riqueza de los hogares según la tipología de los activos que poseen en diferentes países. En la mayoría de ellos, la primera vivienda constituye la principal fuente de riqueza, excepto en Estados Unidos, donde son los activos financieros. En España, los activos inmobiliarios representan el 70% de la riqueza media de los hogares y poseen segundas viviendas en mayor medida que en el resto de los países analizados.

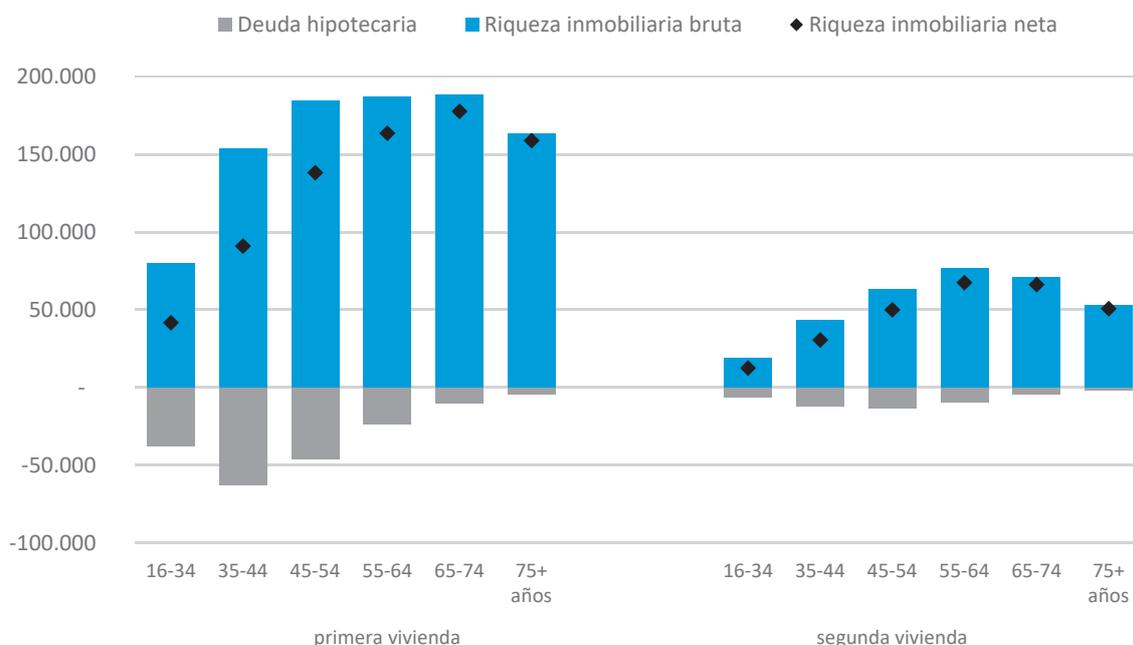


Fuente: elaboración propia a partir de datos OCDE (*Housing Taxation in OECD countries 2022*)

Notas: la media de la OCDE corresponde a 29 países. Los datos de Suecia no estaban disponibles.

El gráfico 10.4 recoge, para la media de los países de la OCDE, los activos y pasivos inmobiliarios según el grupo de edad de los individuos. Como se puede observar, la riqueza aumenta de forma continuada hasta los 54-65 años, tanto en términos brutos como netos, y comienza a disminuir a partir de los 65 años, cuando los hogares comienzan a transmitir sus segundas viviendas para hacer frente a la jubilación (OCDE 2022). La riqueza en activos inmobiliarios que constituyen la primera vivienda de los individuos aumenta hasta los 45-54 años, se estabiliza en edades comprendidas entre los 45 y los 74 años, y experimenta un descenso a partir de los 75 años. Las deudas hipotecarias comienzan a disminuir a partir de los 35-44 años, por lo que, en términos netos, la riqueza inmobiliaria aumenta de forma continuada hasta los 74 años. A partir de los 75 años, la riqueza neta disminuye y los niveles de deuda son muy reducidos. La riqueza asociada a la segunda vivienda presenta un patrón similar a lo largo del ciclo vital, aunque un número menor de hogares posee esta tipología de activos.

Gráfico 10.4
Valor medio de activos y pasivos inmobiliarios por grupo de edad del cabeza de familia. Media de la OCDE. 2019 o último año disponible



Fuente: elaboración propia a partir de datos OCDE (*Housing Taxation in OECD countries 2022*).

Nota: la media de la OCDE corresponde a 27 países. Los valores de riqueza se expresan en dólares estadounidenses de 2015. Los datos de deuda para primera vivienda en Noruega no estaban disponibles.

El gráfico 10.5 recoge, por tramos de edad, el porcentaje de hogares que disponen de una primera vivienda en propiedad y el porcentaje de hogares cuya primera vivienda tiene cargas hipotecarias. En general, la ratio de viviendas en propiedad aumenta con la edad, aunque tiende a estabilizarse e incluso a decrecer a partir de los 75 años, con algunas excepciones. España es uno de los países con mayores ratios de primera vivienda en propiedad en todos los tramos de edad. En el tramo de edad comprendido entre 65 y 74 años, el 85% de los hogares son propietarios de una primera vivienda. En el polo opuesto se encuentra Alemania, que es el país con menor porcentaje de hogares con una primera vivienda en propiedad, con independencia del tramo de edad considerado. El perfil de endeudamiento a lo largo del ciclo vital coincide con el de la media de los países de la OCDE, recogido en el gráfico 10.4,

aunque el porcentaje de endeudamiento hipotecario es heterogéneo. Los países con una mayor ratio de endeudamiento hipotecario son Dinamarca y Países Bajos, mientras que Italia y Alemania presentan los indicadores más bajos. En España, las ratios de endeudamiento presentan un nivel intermedio.

Gráfico 10.5
Porcentaje de hogares que son propietarios de una primera vivienda y porcentaje de hogares con hipoteca sobre su vivienda habitual, por grupo de edad. 2019 o último año disponible



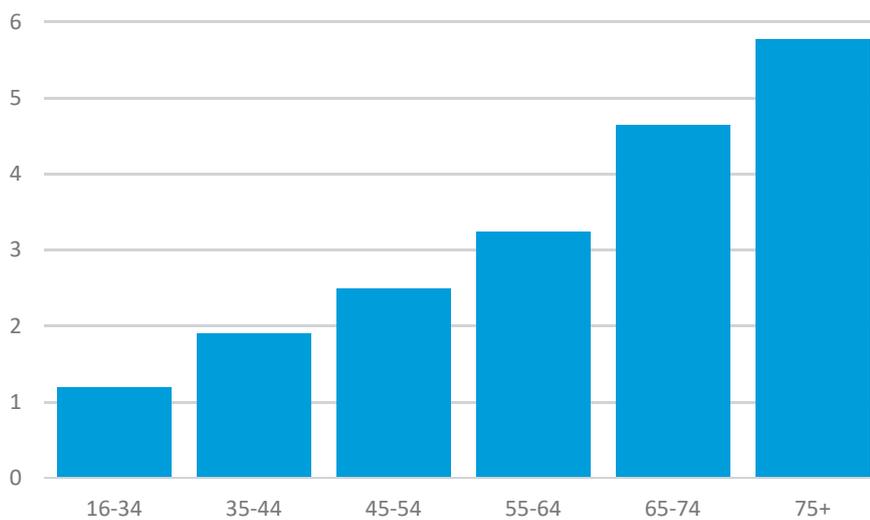
Fuente: elaboración propia a partir de datos OCDE (*Housing Taxation in OECD countries 2022*).

Nota: los datos de Suecia y los datos de deuda en Noruega no estaban disponibles.

En el gráfico 10.6 se presenta un indicador que compara la riqueza inmobiliaria en relación con la renta familiar, por grupos de edad del cabeza de familia, para una media de 26 países de la OCDE. El numerador recoge la riqueza bruta en primera vivienda y el denominador, la renta familiar bruta. Como se puede observar, esta ratio aumenta de forma continua con la edad, alcanzando su máximo en el tramo

de edad de 75 años o más. Cuando se compara este indicador con los datos del gráfico 10.4 parece evidente que la evolución del indicador a lo largo del ciclo vital está determinada por una riqueza creciente en los grupos de edades más jóvenes, y una renta decreciente a partir de los 65 años de edad. Es decir, en los países de la OCDE, un colectivo numeroso de individuos que han alcanzado la edad de jubilación tiene rentas relativamente bajas aunque disponen de un patrimonio inmobiliario elevado, por lo que las políticas fiscales deben diseñarse no solamente teniendo en cuenta la renta sino también el patrimonio de los individuos (OCDE 2022).

Gráfico 10.6
Ratio de riqueza bruta media de la primera vivienda sobre la renta bruta media, por grupos de edad.
Media de la OCDE. 2019 o último año disponible

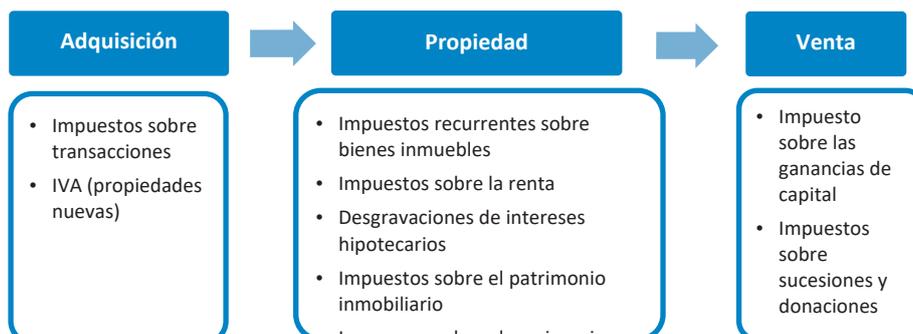


Fuente: elaboración propia a partir de datos OCDE (*Housing Taxation in OECD countries 2022*).

Nota: la media de la OCDE corresponde a 26 países. Los datos de deuda para Noruega y los datos de renta familiar para Países Bajos no estaban disponibles. Chile se eliminó de los cálculos por tener valores extremadamente bajos.

A continuación, se analiza el tratamiento fiscal de la vivienda en los diferentes países. Como recoge el cuadro 10.3, existen distintas figuras impositivas que se aplican en las distintas fases de la inversión en inmuebles (adquisición, propiedad y venta).

Cuadro 10.3
Fiscalidad de los activos inmobiliarios a lo largo del ciclo vital



Fuente: OCDE (2018).

En el cuadro 10.4 se recoge una síntesis del tratamiento fiscal asociado a las diferentes fases de la inversión en vivienda habitual y en el cuadro 10.5 se hace lo propio con el tratamiento fiscal asociado a la titularidad de segundas viviendas, cuando se encuentran en régimen de alquiler.

Cuadro 10.4
Fiscalidad de la vivienda habitual, 1 enero 2022

País	Adquisición		Propiedad			Venta	
	Impuesto de transacciones	IRPF (o equivalente)		Otros impuestos		Ganancias de capital	Sucesiones
		Rentas del inmueble	Intereses deducibles	Rentas del inmueble	Valor del inmueble		
Australia	SÍ	NO	NO	NO	SÍ	NO	..
Canadá	SÍ	NO	NO	NO	SÍ	NO	..
Dinamarca	SÍ	NO	SÍ	SÍ ⁽¹⁾	SÍ	NO	SÍ
Finlandia	SÍ	NO	SÍ ⁽²⁾	NO	SÍ	NO	SÍ
Francia	SÍ	NO	NO	NO	SÍ ⁽³⁾	NO	SÍ ⁽⁴⁾
Alemania	SÍ	NO	NO	NO	SÍ	NO ⁽⁵⁾	SÍ ⁽⁶⁾
Irlanda	SÍ	NO	NO	NO	SÍ	NO	SÍ ⁽⁷⁾
Italia	SÍ	NO	SÍ ⁽⁸⁾	NO	SÍ ⁽⁹⁾	NO	SÍ
Países Bajos	SÍ	SÍ ⁽¹⁾	SÍ	NO	SÍ ⁽¹⁰⁾	NO	SÍ
Noruega	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ ⁽¹¹⁾	NO	..
Portugal	SÍ	NO	NO	NO	SÍ	NO	SÍ ⁽¹²⁾
España	SÍ	NO	NO ⁽¹³⁾	NO	SÍ ⁽¹⁴⁾	SÍ ⁽¹⁵⁾	SÍ ⁽¹⁶⁾
Suecia	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ ⁽¹⁷⁾	SÍ ⁽¹⁸⁾	..
Reino Unido	SÍ	NO	NO	NO	SÍ	NO	SÍ ⁽¹⁹⁾
Estados Unidos	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ	SÍ ⁽²⁰⁾	SÍ

Fuente: *Housing Taxation in OECD countries 2022*, anexo A.

Nota: además de la información contenida en este cuadro, puede ser de aplicación algún tratamiento fiscal especial para determinados contribuyentes. Esto incluye exenciones fiscales, créditos y límites que podrían estar condicionados al cumplimiento de requisitos.

⁽¹⁾ Impuesto sobre rentas imputadas del alquiler.

⁽²⁾ El 10% de los intereses del préstamo hipotecario es deducible. Del exceso, el 30% (32% para la primera compra de vivienda) pueden deducirse del impuesto sobre la renta, hasta un máximo de 1.400 €.

⁽³⁾ Impuesto recurrente sobre bienes inmuebles más impuesto del patrimonio inmobiliario neto. El umbral para tributar por el impuesto sobre el patrimonio inmobiliario neto es 1,3 millones €.

⁽⁴⁾ Exención parcial (20%) si el heredero es el cónyuge o los hijos del difunto, que residían en la vivienda en el momento de la defunción del causante.

⁽⁵⁾ No tributa si se encuentra ocupada por el titular desde el momento de la adquisición o construcción, o durante al menos 2 años con anterioridad a la fecha de la venta, o si se ha mantenido durante más de 10 años.

⁽⁶⁾ Exento si el heredero es el cónyuge o los hijos y residen en la vivienda familiar durante 10 años tras la muerte del causante.

⁽⁷⁾ Exento para los beneficiarios que residan en la vivienda familiar durante los 3 años previos o los 6 años siguientes al fallecimiento del causante y no tengan otra vivienda en propiedad.

⁽⁸⁾ Crédito fiscal del 19% de los intereses hipotecarios hasta un máximo de 4.000 €.

⁽⁹⁾ Únicamente las viviendas de lujo están sujetas al impuesto recurrente sobre bienes inmuebles.

⁽¹⁰⁾ Impuesto recurrente sobre bienes inmuebles.

Exención en el IRPF de las ganancias patrimoniales obtenidas por mayores de 65 años derivadas de la transmisión de su vivienda habitual...

⁽¹¹⁾ Impuesto recurrente sobre bienes inmuebles y sobre el patrimonio neto. Únicamente el 25% del valor está sujeto al IBI cuando está ocupada por su propietario. Desde 2022, para viviendas habituales valoradas por encima de 10 millones de NOK, el 50% del valor de la propiedad está sujeto al impuesto de patrimonio.

⁽¹²⁾ Las viviendas ocupadas por su propietario están exentas hasta un umbral, a partir del cual están sujetas a unos tipos de gravamen inferiores.

⁽¹³⁾ En 2013 se derogó la deducción por adquisición de vivienda. Existe un régimen transitorio para aquellos contribuyentes que adquirieron la vivienda con anterioridad a 2013.

⁽¹⁴⁾ Impuesto recurrente sobre bienes inmuebles y sobre el patrimonio neto. En el impuesto sobre el patrimonio neto, se establece un mínimo exento de 300.000 € para la vivienda habitual, además del mínimo exento general de 700.000 €.

⁽¹⁵⁾ Sin embargo, las ganancias de capital derivadas de la transmisión de la vivienda habitual están exentas, cuando se reinvierte el importe de la transmisión en la adquisición de otra vivienda habitual.

⁽¹⁶⁾ Exención parcial (95%), con un límite de 122.606 €, para cónyuges, ascendientes, y descendientes que residen en la vivienda durante 10 años tras la muerte del causante.

⁽¹⁷⁾ El impuesto recurrente sobre bienes inmuebles tiene un importe máximo de 8.874 SEK para viviendas unifamiliares y de 1.519 SEK para apartamentos.

⁽¹⁸⁾ Solo un porcentaje (22/30) de las ganancias de capital están sujetas.

⁽¹⁹⁾ Exención parcial para descendientes directos.

⁽²⁰⁾ Están exentas las ganancias de capital inferiores a 250.000 USD (o 500.000 USD en declaración conjunta), si la vivienda se mantiene durante al menos 2 de los últimos 5 años.

Cuadro 10.5
Fiscalidad de viviendas en régimen de alquiler, 1 enero 2022

País	Adquisición		Propiedad			Venta	
	Impuesto de transacciones	IRPF (o equivalente)		Otros impuestos		Ganancias de capital	Sucesiones
		Rentas del inmueble	Intereses deducibles	Rentas del inmueble	Valor del inmueble		
Australia	SÍ	SÍ	SÍ	NO	SÍ	SÍ	..
Canadá	SÍ	SÍ	SÍ	NO	SÍ	SÍ	..
Dinamarca	SÍ	NO	SÍ	SÍ ⁽¹⁾	SÍ	SÍ ⁽²⁾	SÍ
Finlandia	SÍ	SÍ ⁽³⁾	SÍ ⁽⁴⁾	NO	SÍ	SÍ	SÍ
Francia	SÍ	SÍ	NO	NO	SÍ ⁽⁵⁾	SÍ ⁽⁶⁾	SÍ
Alemania	SÍ	SÍ	SÍ	NO	SÍ	SÍ ⁽⁷⁾	SÍ
Irlanda	SÍ	SÍ	SÍ	NO	SÍ	SÍ	SÍ
Italia	SÍ ⁽⁸⁾	SÍ ⁽⁹⁾	NO	SÍ ⁽⁹⁾	SÍ	SÍ ⁽¹⁰⁾	SÍ
Países Bajos	SÍ	NO	NO	SÍ ⁽¹¹⁾	SÍ	NO	SÍ
Noruega	SÍ	SÍ	SÍ	NO	SÍ ⁽¹²⁾	SÍ	..
Portugal	SÍ	SÍ	NO	NO	SÍ	SÍ ⁽¹³⁾	SÍ
España	SÍ	SÍ ⁽¹⁴⁾	SÍ	NO	SÍ ⁽¹⁵⁾	SÍ	SÍ
Suecia	SÍ	SÍ	SÍ	NO	SÍ ⁽¹⁶⁾	SÍ ⁽¹⁷⁾	..
Reino Unido	SÍ	SÍ	SÍ	NO	SÍ	SÍ	SÍ
Estados Unidos	SÍ	SÍ	SÍ	NO	SÍ	SÍ ⁽¹⁸⁾	SÍ

Fuente: *Housing Taxation in OECD countries 2022*, anexo A.

Nota: además de la información contenida en este cuadro, puede ser de aplicación algún tratamiento fiscal especial para determinados contribuyentes. Se excluyen exenciones fiscales, créditos y límites que podrían estar condicionados al cumplimiento de determinados requisitos.

Exención en el IRPF de las ganancias patrimoniales obtenidas por mayores de 65 años derivadas de la transmisión de su vivienda habitual...

- (1) Aplica un sistema de fraccionamiento (*splitting*).
- (2) Tributan a un tipo fijo como rendimiento del capital en un impuesto semi-dual.
- (3) Tributan a un tipo fijo del 30%.
- (4) Deducible de los rendimientos del capital.
- (5) Impuesto recurrente sobre bienes inmuebles y sobre el patrimonio inmobiliario. El umbral para tributar en el impuesto sobre el patrimonio inmobiliario neto es 1,3 millones €.
- (6) Sujeto a una retención fija y a los impuestos sociales. Existe una reducción si se mantiene durante más de 6 años. No tributa si se mantiene durante un periodo superior a 22 años y, si el periodo es superior a 30 años, tampoco por los impuestos sociales.
- (7) No tributan cuando el periodo de generación sea superior a 10 años.
- (8) El tipo de gravamen es superior para las segundas viviendas que para la vivienda habitual.
- (9) Las rentas de alquileres del periodo tributan en el impuesto sobre la renta ordinario. Bien se integran al 95% en la base imponible o el contribuyente puede optar por tributar al tipo fijo del 21% sobre las rentas del alquiler (10% en caso de rentas controladas por acuerdo previo).
- (10) Exento del impuesto sobre ganancias de capital si el activo inmobiliario se mantiene durante al menos un periodo de 5 años.
- (11) El retorno estimado sobre el valor neto tributa. Los primeros 24.437 € del total de activos están exentos, excluidas las pensiones y la vivienda habitual.
- (12) Impuesto recurrente sobre bienes inmuebles y sobre patrimonio neto. El 95% del valor de la segunda vivienda está sujeto.
- (13) La mitad de las ganancias de capital están indexadas.
- (14) Los rendimientos del alquiler disfrutan de una reducción del 60%.
- (15) Impuesto recurrente sobre bienes inmuebles y sobre el patrimonio neto. En el Impuesto sobre el Patrimonio existe un mínimo exento de 700.000 €.
- (16) El impuesto recurrente sobre bienes inmuebles tiene un importe máximo de 8.874 SEK para viviendas unifamiliares y de 1.519 SEK para apartamentos.
- (17) Únicamente el 90% de las ganancias de capital tributan cuando se reinvierten en actividades empresariales.
- (18) Las ganancias de capital con un periodo de generación superior a un año tributan a un tipo impositivo inferior.

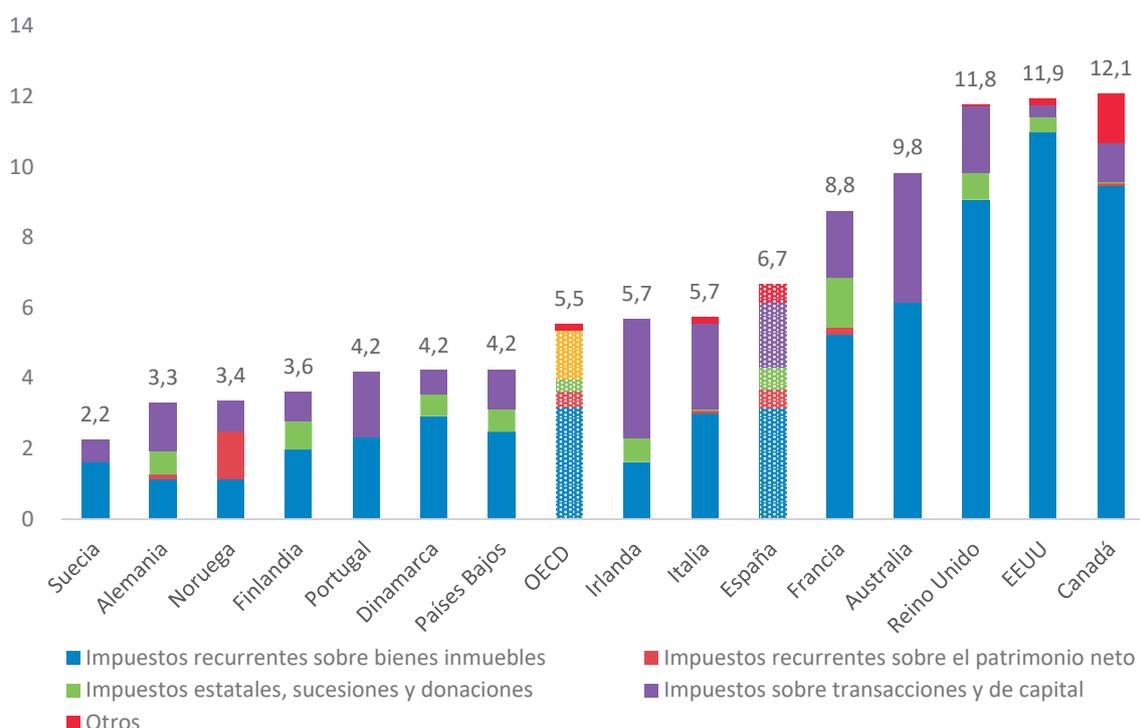
Los países de la OCDE presentan algunas características comunes en el tratamiento fiscal de la vivienda. La mayoría de los países gravan los rendimientos obtenidos por el alquiler de inmuebles, pero no suelen realizar imputación de renta alguna a los propietarios de su vivienda habitual. Es frecuente que, para determinar el importe sometido a gravamen de los rendimientos del capital inmobiliario de las viviendas en régimen de alquiler, se permita la desgravación de los intereses de los préstamos hipotecarios. Por otro lado, en la mayoría de los países, las ganancias de capital derivadas de la transmisión de la vivienda habitual están exentas, mientras que las ganancias de patrimonio puestas de manifiesto en la transmisión de segundas residencias suelen estar sometidas a gravamen. A su vez, numerosos países establecen condiciones que permiten modular las exenciones aplicables a los incrementos de patrimonio generados en la transmisión de activos inmobiliarios, tanto cuando se transmite la vivienda habitual como las segundas residencias. Las condiciones suelen depender del periodo de tenencia, de la calificación de la vivienda como vivienda habitual, así como del importe de la plusvalía. España es el único país de la OCDE que establece una exención en función de la edad del contribuyente. Por último, la mayoría de países aplican impuestos de sucesiones y donaciones en las transmisiones lucrativas de inmuebles.

El gráfico 10.7 desglosa la recaudación de las principales figuras impositivas que gravan los activos inmobiliarios en 2020, expresada como porcentaje del total de ingresos tributarios. En los países de la OCDE, la recaudación de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria es relativamente reducida, en relación con otras figuras impositivas (5,5%⁸²). En España, la recaudación es ligeramente superior a la

⁸² El IVA o los impuestos equivalentes suponen un 33% del total de recaudación, las cotizaciones a la seguridad social, el 26%, los impuestos sobre la renta de personas físicas, el 23%, y los impuestos sobre la renta de sociedades, el 10% (OCDE 2020).

media de la OCDE (6,7%) y en la mayoría de los países analizados la recaudación de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria representa un porcentaje inferior al 10%. Las figuras impositivas que generan mayor recaudación son los impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles y los impuestos sobre transacciones y de capital.

Gráfico 10.7
Impuestos sobre inmuebles como porcentaje de los ingresos tributarios totales. 2020



Fuente: elaboración propia a partir de datos OCDE (*Housing Taxation in OECD countries 2022*).

Nota: los datos de Australia y la media de la OCDE corresponden al año 2019. Los datos incluyen los impuestos pagados por los hogares y por las empresas.

3. MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL

De acuerdo con la finalidad u objetivo de este beneficio fiscal, dos elementos deben guiar la comparativa internacional: la renta gravable afectada por la exención (la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un inmueble), considerando su limitación a la vivienda habitual, y el sujeto que puede acogerse al beneficio fiscal (mayores de 65 años y personas en situación de dependencia severa o gran dependencia).

Desde esta perspectiva, ninguno de los países incluidos en la comparativa ha incorporado en su normativa del IRPF el beneficio fiscal regulado en el artículo 33.4 letra b) de la LIRPF. Sin embargo, como se señaló en el apartado anterior, algunos países reconocen beneficios fiscales para las ganancias de patrimonio generadas por la transmisión de un inmueble.

En relación con la plusvalía generada por la transmisión de la vivienda habitual:

Exención en el IRPF de las ganancias patrimoniales obtenidas por mayores de 65 años derivadas de la transmisión de su vivienda habitual...

- En Alemania se reconocen como exentas las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de aquellos inmuebles que hubieran tenido la condición de vivienda habitual durante los 2 años anteriores a la venta o en un periodo continuado de 10 años.
- En Suecia se grava sólo una parte de la plusvalía (22/33%) generada por la transmisión de la vivienda habitual.

En relación con la plusvalía generada por la venta de aquellos inmuebles que no tienen la condición de vivienda habitual:

- En Alemania se prevé la exención de la ganancia patrimonial cuando la vivienda ha permanecido en el patrimonio del contribuyente más de 10 años.
- En Dinamarca la plusvalía se grava como rendimiento neto de capital, incorporándose a la base imponible dual a un tipo fijo.
- En Francia se reconoce una reducción sobre el importe de la ganancia patrimonial cuando la vivienda ha permanecido en el patrimonio del contribuyente al menos 6 años.
- En Italia está exenta la ganancia patrimonial cuando la vivienda ha permanecido en el patrimonio del contribuyente más de 5 años.
- En Portugal se reconoce una reducción del 50% del importe de la ganancia patrimonial obtenida.
- En Suecia existe una reducción del 90% del importe de la ganancia patrimonial obtenida cuando la vivienda esté afecta a una actividad empresarial.

4. BASES DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO

4.1. Bases de datos

Se dispone de información de las siguientes variables para una muestra representativa de 1,8 millones de declarantes del IRPF, con edades superiores a los 55 años, en el ejercicio 2019:

- Identificador anonimizado.
- Año de información.
- Edad.
- Sexo.
- Variables de las casillas de la declaración tributaria (modelo 100), entre otras:
 - Suma de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión y reembolso de acciones y participaciones y de derechos suscripción.

- Suma de ganancias patrimoniales derivadas de otros elementos patrimoniales (afectos y no afectos a actividades económicas)
- Otras ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro.
- Suma de las ganancias y pérdidas derivadas de las transmisiones efectuadas en ejercicios anteriores.
- Suma de las ganancias patrimoniales por cambio residencia fuera del territorio español.
- Suma de las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Saldo positivo y negativo de los rendimientos del capital mobiliario.
- Clave de situación del inmueble.
- Fecha de la transmisión.
- Fecha de la adquisición.
- Valor de la transmisión.
- Valor de la adquisición.
- Ganancia patrimonial obtenida.
- Ganancia exenta por reinversión en rentas vitalicias.
- Ganancia exenta por reinversión en vivienda habitual.
- Ganancia patrimonial no exenta.
- Reducción aplicable.
- Parte de la ganancia patrimonial susceptible de reducción.
- Ganancia patrimonial reducida.

4.2. Análisis descriptivo de la información

Se seleccionan las declaraciones de los individuos con edades comprendidas entre 55 y 90 años que obtuvieron ganancias patrimoniales, que no se acogieron a la exención por reinversión en vivienda habitual y que presentaron información completa de todas las variables. Los declarantes que cumplen estos criterios ascienden a 501.000.

A continuación, se crea la variable dicotómica $UsaRV_{it}$ que recoge si el declarante i utiliza la exención por constitución de rentas vitalicias en el año t :

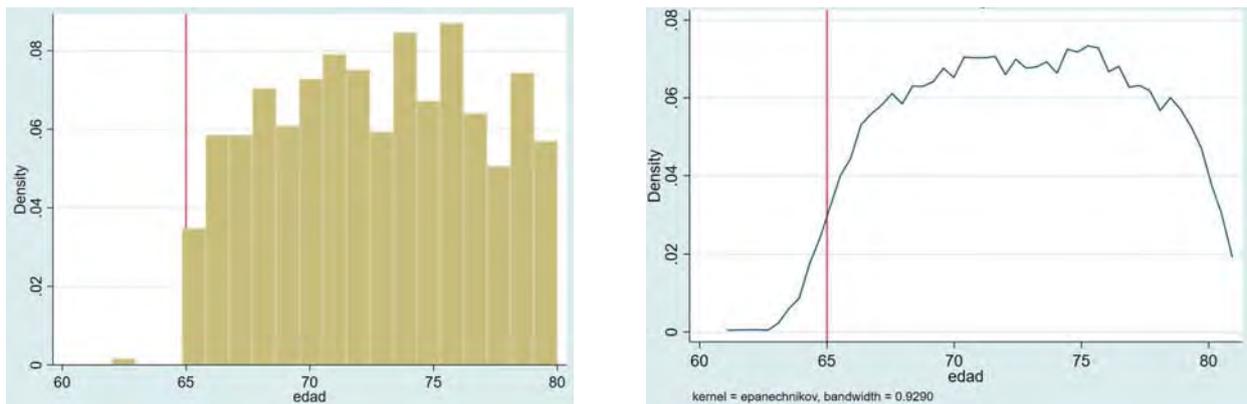
$$UsaRV_{it} = \begin{cases} 1 & \text{si gananc. exenta reinv renta vital}_{it} > 0 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases} \quad (1)$$

Donde la variable $gananc.exenta\ reinv\ renta\ vital_{it}$ determina si el declarante i se acogió a la exención por reinversión del importe de la venta en la constitución de una renta vitalicia en el año t .

En el gráfico 10.8 se muestra la distribución por edades de los beneficiarios de la exención por reinversión en rentas vitalicias. Como se puede observar, todos los beneficiarios presentaron edades superiores a 65 años.

Gráfico 10.8

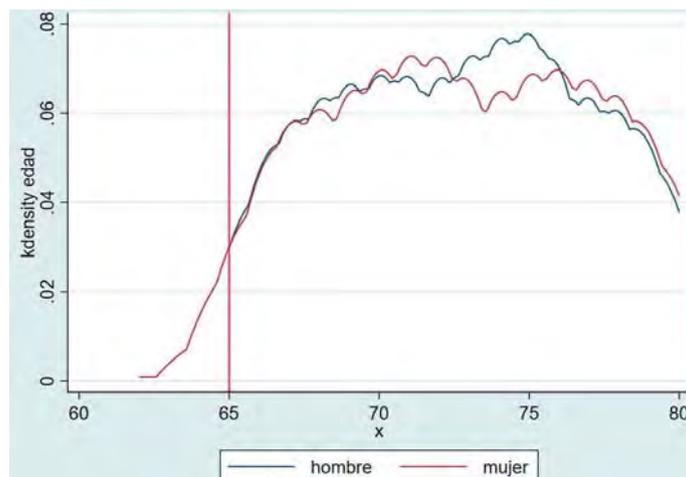
Distribución de beneficiarios de la exención por reinversión en rentas vitalicias, en función de la edad en 2019.
Histograma frecuencias –izqda.– y densidad –dcha.–



El gráfico 10.9 repite el análisis diferenciando en función del género del declarante; aunque en general no se observan diferencias significativas en el porcentaje de beneficiarios en función del género y de la edad, sí existen ligeras diferencias en el tramo de edad de 70 a 75 años.

Gráfico 10.9

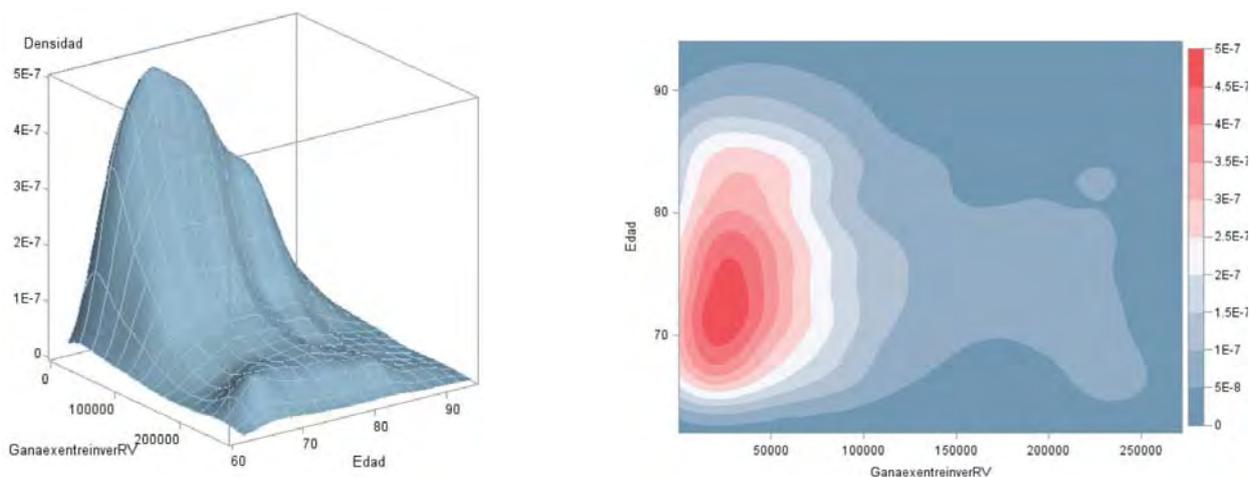
Beneficiarios de la exención por reinversión en rentas vitalicias por género en 2019



El gráfico 10.10 muestra la función de densidad bidimensional y la función de superficie de las variables edad del beneficiario y cuantía exenta. Dicho gráfico refleja que se trata de un beneficio fiscal que mayoritariamente utilizaron los individuos con edades comprendidas entre 70 y 80 años, y que la cuantía de la ganancia exenta se concentró en el intervalo de 10.000€ a 40.000€ anuales; no obstante, para algunos contribuyentes alcanzó 240.000€ anuales.

Gráfico 10.10

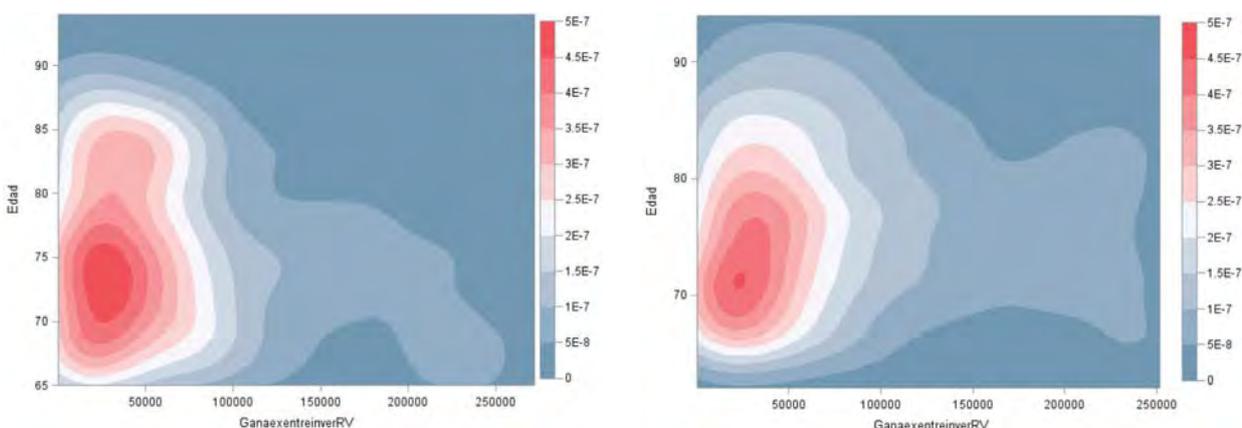
Función de superficie de la densidad de las variables edad (edad) y cuantía de la ganancia exenta por reinversión en rentas vitalicias (ganaexentreinveRV). Año 2019



El gráfico 10.11 presenta la función de superficie de la densidad de las variables edad y cuantía de la ganancia exenta, diferenciando en función del género del declarante. Ambas funciones de superficie presentan una distribución asimétrica, especialmente la cuantía de la exención; no obstante, se observan algunas diferencias, ya que la forma de los gráficos de superficie muestran ligeras discrepancias en función del género del declarante. Los hombres que se acogieron a este incentivo fiscal se concentran en edades comprendidas entre 70 y 77 años, mientras que las mujeres presentan valores modales inferiores, en torno a los 70 años. También se aprecian diferencias en la cuantía de la ganancia patrimonial exenta. Los hombres con edades inferiores a 70 años declararon ganancias patrimoniales más elevadas, en torno a 240.000 €, mientras que para las mujeres esos valores de ganancias exentas se produjeron a edades más tardías, entre los 68 y los 83 años.

Gráfico 10.11

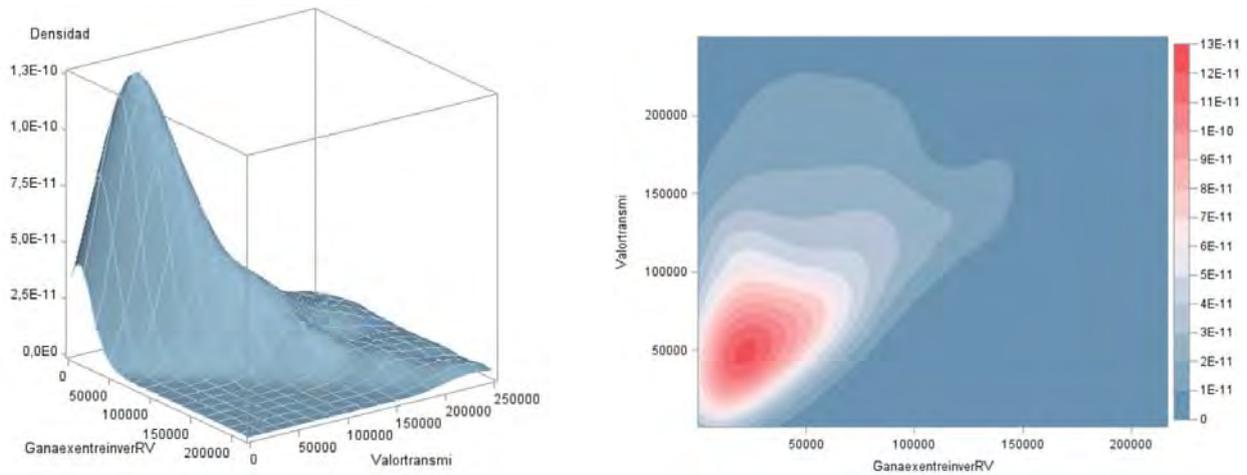
Función de superficie de la densidad de la edad (edad) y cuantía de ganancia exenta (ganaexentreinRV). Hombre (izqda.) y mujer (dcha.). Año 2019



Con objeto de analizar la relación entre la magnitud de la ganancia exenta generada en la transmisión y el valor de transmisión del elemento patrimonial, el gráfico 10.12 dibuja la función de densidad bidimensional del valor de transmisión y la ganancia patrimonial en 2019.

Gráfico 10.12

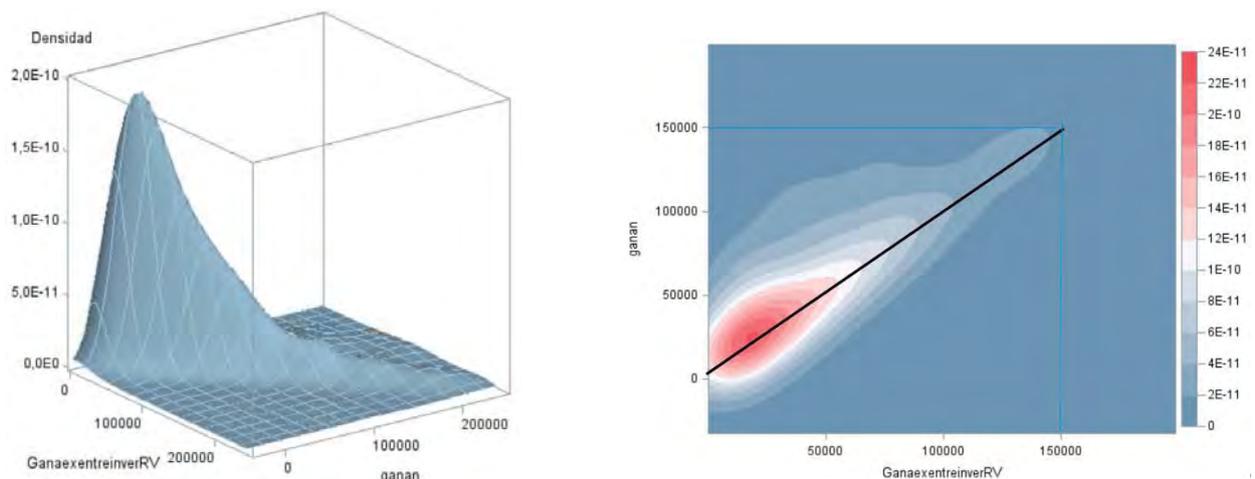
Densidad bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) del valor de transmisión y cuantía exenta por reinversión en rentas vitalicias (ganaexentreinverRV)



La figura de la derecha del gráfico 10.12 presenta la función de superficie, que indica la existencia de operaciones con valores de transmisión que, en su gran mayoría, se situaron por debajo de 200.000 €, mientras que los importes de la ganancia patrimonial exentos de tributación fueron inferiores a 150.000 €. Como se puede observar, existe una correlación positiva entre ambas variables, con una diagonal desde el origen hasta el extremo superior derecho. Es decir, también se observan declarantes que no declararon ganancias patrimoniales exentas, representados en la zona del eje horizontal cercano al origen.

Gráfico 10.13

Densidad bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) de la ganancia patrimonial (ganan) y cuantía exenta por reinversión en rentas vitalicias (ganaexentreinRV)



El gráfico 10.13 dibuja la función de densidad bidimensional y la función de superficie de la ganancia patrimonial y de la cuantía exenta por reinversión en la constitución de rentas vitalicias. Ambos gráficos muestran una correlación positiva entre ambas variables, ganancia obtenida y ganancia exenta, con una diagonal con pendiente positiva desde el origen de ordenadas, pudiéndose destacar dos zonas bien

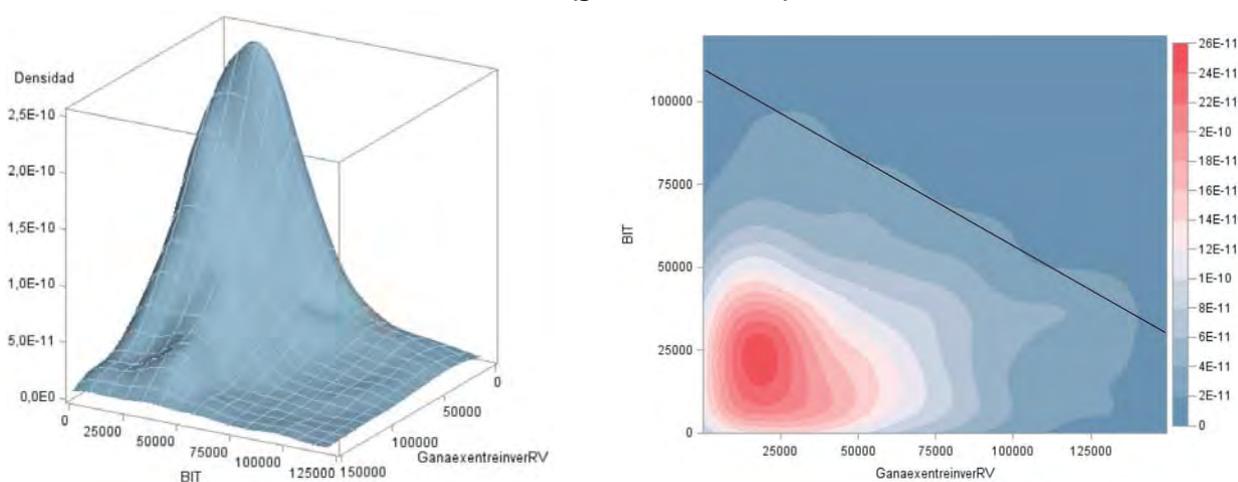
diferenciadas. Por un lado, la zona cercana a la línea continua, que refleja casos donde la totalidad de la ganancia estuvo exenta, mientras que la densidad por encima de la diagonal muestra la existencia de valores elevados de ganancia patrimonial que no estuvo completamente exenta.

5. EVALUACIÓN

En esta sección se evalúa el impacto en la renta disponible de los declarantes, medida por la base imponible total (BIT), de la exención de las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales, cuando el importe de la transmisión se destina a la constitución de rentas vitalicias⁸³.

El gráfico 10.14 muestra la densidad conjunta del importe de la exención y la BIT de los declarantes. Cuando los importes exentos son reducidos no parece existir relación entre ambas variables; sin embargo, puede observarse cierta correlación negativa en los tramos altos de la distribución de BIT. Se observa un elevado número de declarantes con BIT elevadas que presentaron ganancias patrimoniales exentas de escasa cuantía y, tal y como muestra la línea continua del gráfico de superficie, según aumentó la cuantía de la ganancia de patrimonio exenta, los declarantes presentaron BIT menores.

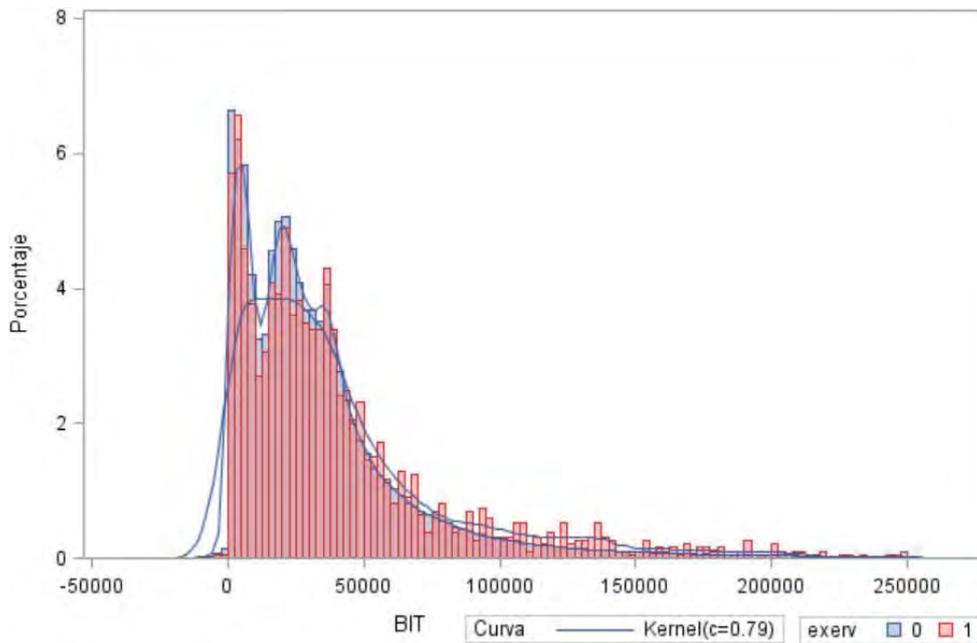
Gráfico 10.14
Densidad bidimensional (izqda.) y superficie (dcha.) del valor de la BIT y cuantía exenta por reinversión en rentas vitalicias (ganaexentreinverRV). Año 2019



A continuación, se analiza la BIT en función de si el declarante se acogió o no a este beneficio fiscal. La BIT media de los declarantes que se acogieron a la exención fue 106.447 € en 2019, y la mediana 35.908 €, mientras que los declarantes del grupo de control, los que no se acogieron a la exención, presentaron una BIT promedio de 46.168 €, con un valor mediano de 26.798 €. El gráfico 10.15 muestra el histograma de frecuencias de la BIT para los grupos de tratamiento y control. Como se puede observar, no aparecen diferencias notables, en línea con los valores de los estadísticos de posición mencionados. Este resultado indica que la influencia de valores atípicos en los estadísticos de posición puede ser relevante.

⁸³ No se ha realizado la evaluación relativa a la exención por inversión la vivienda habitual de mayores de 65 años debido a las dificultades de identificar correctamente a los beneficiarios de este beneficio fiscal en los registros de la AEAT.

Gráfico 10.15
Histograma de frecuencias de BIT en 2019, en función de si es beneficiario de la exención (exerv=1) o no (exerv=0)



5.1. Método de estimación: regresión en discontinuidad

El método de evaluación empleado es el de regresión en discontinuidad (RD). Para corregir el potencial problema de endogeneidad entre la variable de resultado (BIT) y el tratamiento (acogerse al beneficio fiscal), se propone utilizar como instrumento la edad del individuo. La edad influye en que un individuo pueda acogerse a la exención por reinversión en la constitución de rentas vitalicias y se encuentra altamente correlacionada con la posibilidad de acogerse al beneficio fiscal.

Se trata de un diseño de RD difuso porque la edad es una variable continua y, aunque existe un valor crítico para disfrutar del beneficio fiscal, no todos los declarantes mayores de 65 años se acogen al mismo, es decir, existen individuos del grupo de control a la derecha del valor frontera de 65 años.

El diagrama de evaluación es el siguiente:

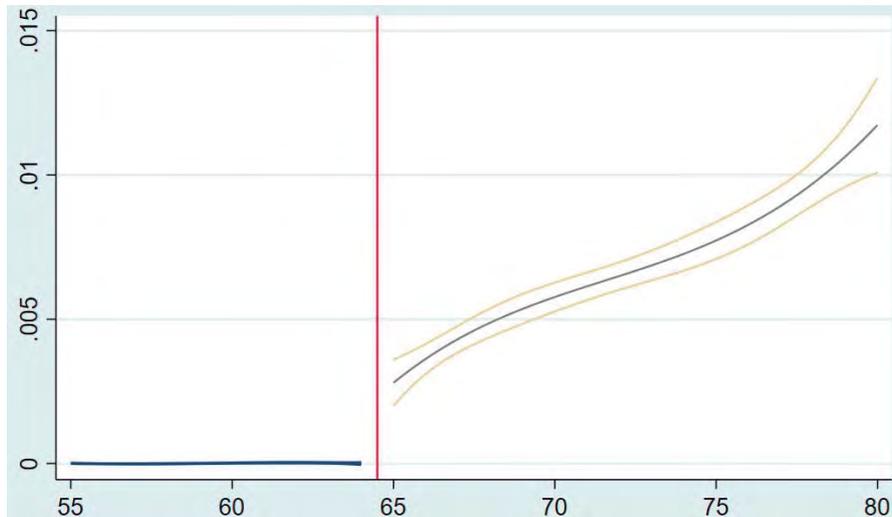
Edad contribuyente → Exención reinversión rentas vitalicias → BIT

(Variable continua Z) → Tratamiento → Variable de resultado

El gráfico 10.16 presenta la estimación, mediante técnicas no paramétricas, de la probabilidad de acogerse a la exención por reinversión en la constitución de rentas vitalicias en función de la edad, diferenciando si es mayor o menor de 65 años. Es decir, la función $E(UsaRV_i = 1 | Edad_i)$. Como es lógico, los resultados indican que únicamente los mayores de 65 años se acogen a la exención de ganancias patrimoniales derivadas de la constitución de rentas vitalicias.

Gráfico 10.16

Probabilidad de utilizar la exención por constitución de rentas vitalicias en función de la edad y si tiene más o menos de 65 años. 2019



Para confirmar este diferencial de cobertura del beneficio fiscal en torno a la edad de 65 años se realiza un contraste de diferencia de proporciones:

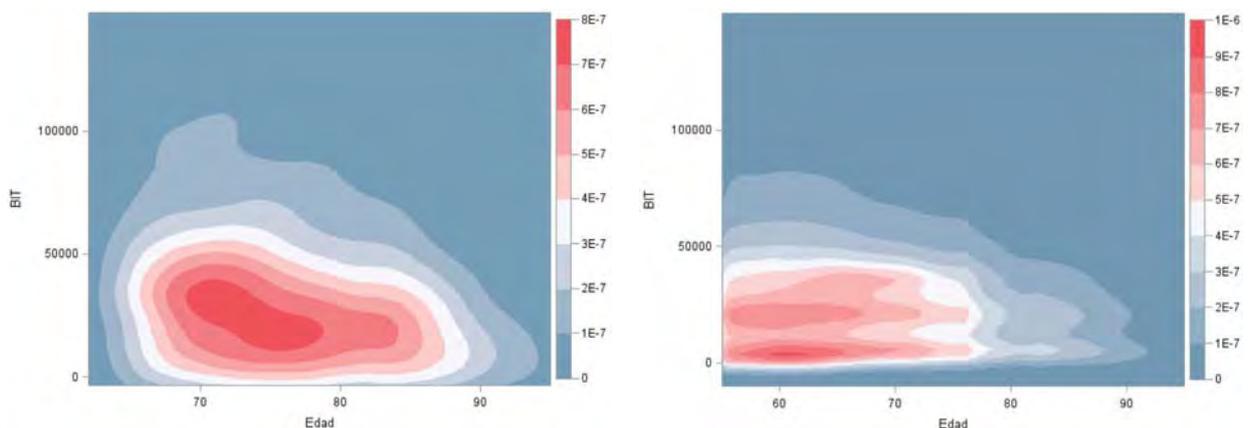
$$H_0: Prob(UsaRV_i = 1)_{menos\ 65} = Prob(UsaRV_i = 1)_{mas\ 65}$$

Como cabría esperar, el p-valor (0,000) permite rechazar la hipótesis nula, que asume un nivel de participación del beneficio fiscal similar en torno a la frontera de 65 años.

El gráfico 10.17 presenta las funciones de superficie y de densidad bidimensional de las variables BIT y edad del declarante, para los declarantes del grupo de tratamiento y del grupo de control. Las funciones de superficie reflejan diferencias notables entre los individuos tratados y controles en la distribución conjunta de ambas variables. Mientras que en el grupo de los declarantes que se acogieron a la exención por reinversión existen individuos con edades que superaban los 80 años, que declararon BIT superiores a 50.000€ anuales, la mayoría de los declarantes del grupo de control tenían edades inferiores a 75 años y declararon BIT inferiores a 50.000 € anuales.

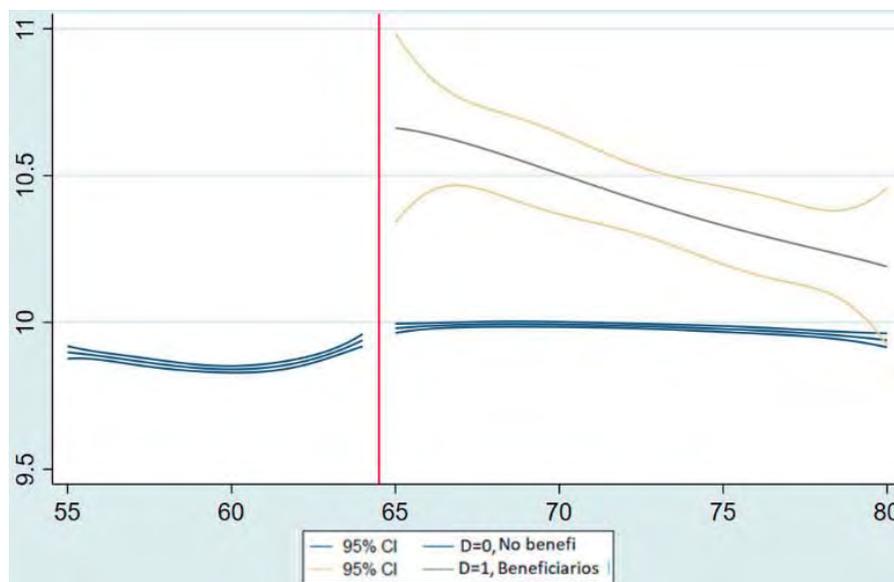
Gráfico 10.17

Función de superficie de la densidad bidimensional de las variables BIT y edad en 2019, diferenciando entre individuos de tratamiento –izqda.– y de control –dcha.–



En el gráfico 10.18 se dibuja la estimación de la función $E(Y_i|Bene, edad)$, estimada mediante métodos de regresión no paramétricos, diferenciando si los declarantes se localizan a la derecha o a la izquierda del valor crítico de 65 años. Como se puede observar, la función no parece reflejar una discontinuidad en los declarantes del grupo de control, que presentan BIT muy similares antes y después de los 65 años. Sin embargo, los declarantes del grupo de tratamiento, que disfrutaron de la exención de ganancias patrimoniales por reinversión en la constitución de rentas vitalicias, parecen mostrar valores de BIT superiores alrededor de la frontera de 65 años, cuando se comparan con los declarantes del grupo de control. Como es lógico, la función no está definida a la izquierda de la frontera porque no existen beneficiarios menores de 65 años. También se observa un amplio diferencial en la BIT en las edades cercanas a 65 años respecto a la de los individuos del grupo de control, pero, conforme aumenta la edad, el diferencial se reduce, alcanzando valores similares en los declarantes de 80 años de edad.

Gráfico 10.18
Estimación no paramétrica con polinomios locales $E(BIT|Bene, edad)$ y los IC95%. Año 2019



Como se trata de una aproximación de regresión en discontinuidad difusa, para realizar la evaluación de impacto alrededor de la edad de 65 años, se plantea un modelo de ecuaciones simultáneas. La primera ecuación captura el efecto en el logaritmo de la BIT de acogerse a la exención por reinversión por constitución de rentas vitalicias, y la segunda ecuación captura el efecto de la edad en la probabilidad de acogerse a la exención.

Por lo tanto, la ecuación principal de la evaluación es:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 Edad_i + \beta_2 Edad_i^2 + \alpha UsaRV_{it} + U_i \quad (3)$$

La ecuación (3) recoge el efecto de la edad y de la utilización de la exención, $UsaRV_{it}$, definida en (1), en la variable resultado (log BIT). El parámetro α captura el impacto de acogerse al beneficio fiscal, mientras que U_i captura las características no observadas de los declarantes.

En relación con la ecuación auxiliar, que captura el uso de la exención por reinversión en la constitución de rentas vitalicias ($UsaRV_{it}$), al tratarse de una regresión difusa se cumple que:

$$P(UsaRV_{it} = 1|Edad_i) = \begin{cases} g_0(Edad_i) & \text{si } Edad_i \geq 65 \\ g_1(Edad_i) & \text{si } Edad_i < 65 \end{cases}$$

Es decir, en torno a los 65 años de edad existen diferentes probabilidades de acogerse al beneficio fiscal. La probabilidad de ser beneficiario se puede escribir como:

$$E(UsaRV_{it} = 1|Edad_i) = g_0(Edad_i) + [g_1(Edad_i) - g_0(Edad_i)]Z_i \quad (4)$$

Donde Z_i es la siguiente variable dicotómica:

$$Z_i = \begin{cases} 1 & \text{si } Edad_i \geq 65 \\ 0 & \text{en caso contrario} \end{cases}$$

La ecuación (4) se puede especificar de forma paramétrica como:

$$UsaRV_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 Edad_i + \gamma_2 edad_i^2 + \gamma_3 Z_i + \gamma_4 Z_i Edad_i + \gamma_5 Z_i Edad_i^2 + U_i \quad (5)$$

La especificación de las ecuaciones (3) y (5) ofrecen un entorno que permite estimar el impacto α en torno a la edad de 65 años de manera robusta y consistente, corrigiendo el problema de sesgo de selección.

El cuadro 10.6 muestra la estimación del sistema de ecuaciones simultáneas dado por (3) y (5).

Cuadro 10.6
Estimación de las ecuaciones (3) y (5)

	Coefficiente	Std. err.	Z	P>z
Log(BIT). Ecuación (3)				
Edad	0.00447	0.00033	13.56	0
Edad ²	-0.00029	0.00004	-6.56	0
UsarRV	0.88720	0.08032	11.05	0
Constante	9.93754	0.00288	3444.87	0
Usarvi=1. Ecuación (5)				
Edad	-15.19193	0.00828	1834.91	0
Edad ²	-2.52486	6.51144	-0.39	0.698
Z	23.87218	5.860357	4.073	0
Z*Edad	15.23510	34.390	0.443	0.657
Z*Edad ²	2.52393	6.51144	0.39	0.698
Constante	-26.62315	58.60356	-0.45	0.65

Los resultados reflejan que la posibilidad de acogerse a la exención de las ganancias patrimoniales por reinversión en la constitución de rentas vitalicias tiene un efecto positivo, y estadísticamente significativo, en la BIT de los declarantes, con una mejora de 89 puntos logarítmicos en comparación con la BIT que hubieran tenido si no hubiesen disfrutado de este beneficio fiscal.

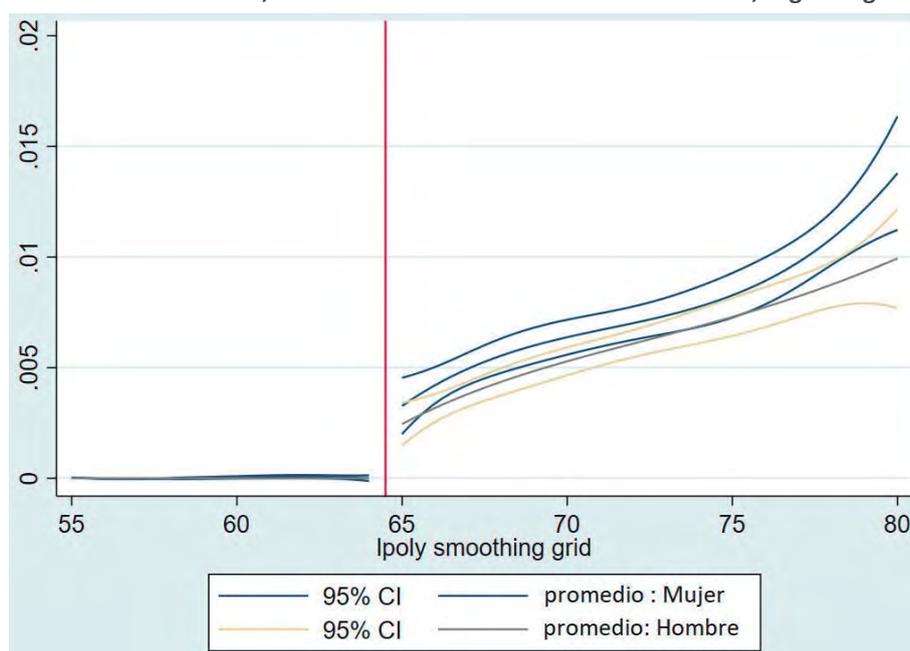
5.2. Estimación del impacto por género

Esta sección replica el análisis para determinar la existencia de impactos diferenciales en función del género del declarante.

El gráfico 10.19 muestra la estimación, mediante técnicas no paramétricas, de la probabilidad de acogerse a la exención por reinversión en la constitución de rentas vitalicias $-E(UsaRV_i = 1|Edad_i, Sexo)-$ en función de la edad, diferenciando si es mayor o menor de 65 años, y del género. No se observan diferencias significativas en la utilización del beneficio fiscal en función del género de los declarantes. Como es lógico, no existen beneficiarios con edades inferiores a 65 años y, a partir de este valor, el disfrute de la exención es muy similar con independencia del género del declarante, con un crecimiento de las cuantías exentas a medida que aumenta la edad.

Gráfico 10.19

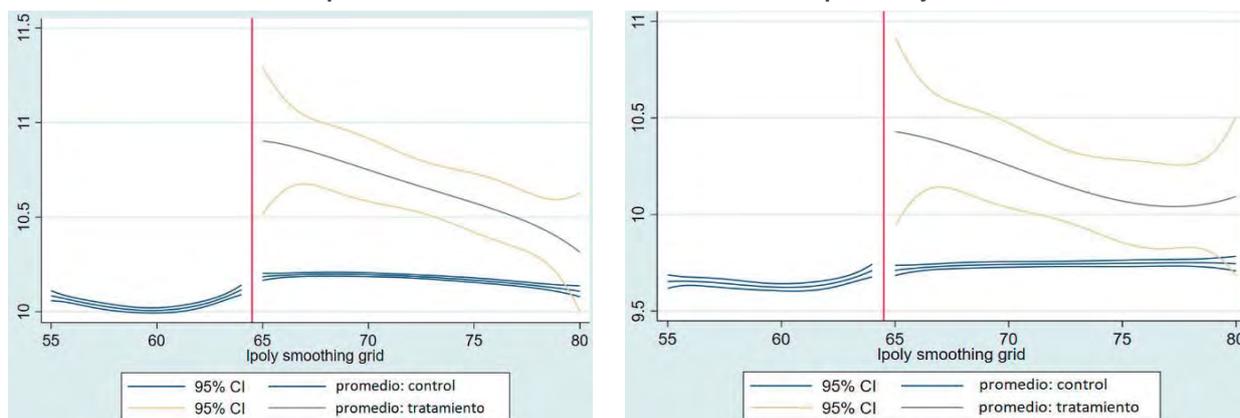
Probabilidad de acogerse a la exención por constitución de rentas vitalicias en función de la edad y si se tiene más o menos de 65 años, con intervalos de confianza al 95% en 2019, según el género



A continuación, en el gráfico 10.20 se presenta la estimación de la $E(BIT_i | sexo, Bene, edad)$, utilizando métodos de regresión no paramétricos, diferenciando si los declarantes tienen una edad superior o inferior al valor crítico de 65 años.

Gráfico 10.20

Estimación no paramétrica con polinomios locales de $E(BIT_i = 1|Bene, edad)$ en 2019 y los IC95%, para la exención por reinversión rentas vitalicias. Hombre -izqda.- mujer-dcha.-



Como se puede observar en el gráfico 10.20, no parecen existir diferencias relevantes en el comportamiento de las funciones estimadas en función del género de los declarantes, ya que tanto las mujeres como los hombres del grupo de tratamiento presentan BIT superiores alrededor de la frontera de 65 años en comparación con los valores de los individuos del grupo de control. El diferencial tiende a reducirse a medida que transcurren los años, para prácticamente desaparecer en los declarantes con edades superiores a los 80 años. La única diferencia se observa en la BIT de los individuos que disfrutaron del beneficio fiscal en edades cercanas a los 65 años, con un valor de 11 para los declarantes de género masculino y de 10,5 para los de género femenino, lo que supone un diferencial de 50 puntos logarítmicos.

El cuadro 10.7 presenta los parámetros estimados de las ecuaciones (3) y (5), diferenciando en función del género del declarante. Como se puede observar, la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales en la constitución de rentas vitalicias tiene un efecto positivo en la BIT, con independencia del género del declarante. No existen diferencias significativas en el parámetro estimado en función del género del declarante, ya que es estadísticamente significativo y presenta un valor igual a 1,2 en ambos géneros.

Cuadro 10.7
Estimación de las ecuaciones (3) y (5) en función de género

	Hombres				Mujeres			
	Coeff	Std. err.	Z	P>z	Coeff	Std. err.	z	P>z
Log(BIT). Ecuación (3)								
Edad	0.0087	0.0004	19.65	0	0.0074	0.0008	9.15	0
Edad ²	-0.0005	0.0001	-8.94	0	-5.9E-05	0.0001	-0.36	0.718
UsaRV	1.2102	0.0937	12.92	0	1.2329	0.1734	7.11	0
Constante	10.133	0.0039	2593.6	0	9.6934	0.0062	1553.91	0
Usarvi=1. Ecuación (5)								
Edad	0.0024	0.0113	0.22	0.83	-16.7204	64.4564	-0.26	0.795
Edad ²	0.0000	4.0635	0	1	-2.7789	21.4854	-0.13	0.897
Z	4.343	2.072	2.0960	0.036	5.99	3.603	1.6625	0.0964
Z*Edad	0.0463	30.4530	0.001	0.998	16.7887	64.4564	0.26	0.795
Z*Edad ²	-0.0015	4.0635	0	1	2.7743	21.4850	0.13	0.897
Constante	-7.1086	207.222	-0.03	0.973	-28.6952	0.0456	-629.95	0

En definitiva, de acuerdo con el análisis realizado, este beneficio fiscal tiene efectos positivos en la BIT de los declarantes, en comparación con la BIT que hubiesen tenido si no hubiera existido esta exención. Por otro lado, no se detectan diferencias relevantes según el género de los declarantes.

6. CONCLUSIONES

El *objetivo* de este beneficio fiscal es permitir que las personas mayores o vulnerables puedan atender sus necesidades económicas a través de la enajenación de su patrimonio, sin que ello conlleve un coste

fiscal. Desde el año 2016, su utilización ha sido variable, entre 774 y 6.028 beneficiarios se acogieron al beneficio fiscal, con un coste total de entre 3,4 y 48,8 millones de euros.

El análisis del marco económico e institucional muestra que la vivienda habitual constituye la principal fuente de riqueza en los países de la OCDE, especialmente para los individuos mayores de 65 años, un segmento de la población que se caracteriza por atesorar una riqueza inmobiliaria relativamente elevada, pero unas rentas relativamente bajas.

Un elevado número de figuras impositivas gravan los activos inmobiliarios en las distintas fases de su ciclo vital. No obstante, su recaudación agregada es inferior a la de otras figuras impositivas, como el IVA, el IRPF o el IS. El impuesto más relevante desde el punto de vista de la recaudación es el que grava la propiedad de bienes y la segunda fuente de recaudación son los impuestos que gravan las transacciones y las ganancias de capital.

España es el único país que dispone de un beneficio fiscal aplicable a las ganancias de capital empleando un criterio como el regulado en el artículo 33.4, letra b), de la LIRPF. No obstante, algunos países reconocen beneficios fiscales que afectan a las ganancias de patrimonio generadas en la transmisión de inmuebles, introduciendo criterios que permiten modular el importe exento.

La disponibilidad de datos únicamente ha permitido realizar una evaluación de impacto de la exención de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, cuando el importe total obtenido por la transmisión se destina a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor. El análisis descriptivo muestra que la exención por reinversión en rentas vitalicias no presenta diferencias de género y que el importe exento más frecuente se sitúa entre 10.000 € y 40.000 € anuales. Con un diseño de regresión en discontinuidad se evalúa el efecto de la exención en la renta disponible de los individuos. Los resultados muestran que este beneficio fiscal tiene un impacto positivo y significativo en la renta de los declarantes, en comparación con la renta que hubieran tenido en el caso de no haber podido disfrutar del beneficio fiscal. Por último, los resultados indican que no existen diferencias de impacto significativas según el género de los declarantes.

ANEXO

A1. COMPARATIVA INTERNACIONAL

A1.1.

Países de la UE

ALEMANIA

La indemnización por despido o cese del trabajador está plenamente sujeta al impuesto sobre la renta, sin que exista una cantidad exenta. Ahora bien, con la finalidad de minorar la carga tributaria, se contempla la tributación separada de este ingreso mediante la aplicación de la denominada “regla de los quintos” (*fünftelregelung berechnet*). Esta regla consiste en que, en primer lugar, se calcula el impuesto a satisfacer sobre la base imponible, de la que se excluye la indemnización por despido. A continuación, se suma a la base imponible una quinta parte de la indemnización por despido. La diferencia entre ambos cálculos se multiplica por cinco y esta será la cantidad a pagar por la totalidad de la indemnización por despido percibida.

DINAMARCA

Se recoge una exención aplicable sobre la indemnización por despido hasta la cuantía de 1.075,19 € (8.000 coronas danesas).

FINLANDIA

Las indemnizaciones por despido tributan como rendimientos del trabajo, pero pueden gravarse de forma separada, reduciendo así la carga tributaria mediante una minoración de la progresividad del impuesto. Los requisitos que deben concurrir para la aplicación de este régimen son los siguientes: i) que la indemnización sea igual o superior a 2.500 €, ii) que represente, como mínimo, la cuarta parte de los ingresos del contribuyente, y iii) que haya sido generada en dos o más años.

La fórmula aplicable consiste en que los ingresos obtenidos en concepto de indemnización por despido se dividen por el número de años en que se han generado, con un máximo de cinco. Una de estas partes se añade a la renta imponible y se determina el tipo impositivo aplicable a dicha renta. A continuación, las otras partes se gravan por separado a ese mismo tipo impositivo.

FRANCIA

Existe un diferente tratamiento para la indemnizaciones por despido percibidas en el marco de un plan de protección laboral y para las percibidas fuera de ese plan. Las primeras se refieren a supuestos de

despido colectivo por causas económicas, es decir, decididas por la empresa en respuesta a dificultades económicas, cambios tecnológicos o una reorganización realizada para salvaguardar su competitividad o la del sector de actividad del grupo al que pertenece. Estas indemnizaciones están exentas. En relación con las segundas, la exención se aplica sobre el mayor de los tres importes siguientes:

- El importe mínimo previsto por el convenio colectivo aplicable o por la ley.
- La mitad de la indemnización por despido recibida.
- El doble del importe de la retribución bruta anual percibida por el trabajador durante el año natural anterior a la extinción de su contrato de trabajo.

La fracción que está exenta, como resultado de la aplicación de cualquiera de los dos últimos supuestos, no podrá exceder de seis veces el límite máximo anual de la Seguridad Social vigente en el momento del pago de la indemnización, que es de 246.816 € para las indemnizaciones abonadas en 2022, 2021 y 2020. Sin embargo, el importe de las indemnizaciones previstas por ley o en el convenio colectivo aplicable se exigen plenamente, incluso cuando supere ese umbral.

Las cantidades que superen estos límites máximos constituyen rentas sujetas, pero pueden tributar como ingreso excepcional, permitiendo así reducir la carga tributaria. Para ello, se aplica el denominado “sistema de cocientes” (*système du quotient*), que consiste, en primer lugar, en calcular el impuesto sobre la base imponible excluyendo la indemnización por despido. A continuación, se determina el impuesto añadiendo a la base imponible una cuarta parte de la indemnización por despido. La diferencia entre ambas cantidades se multiplica por cuatro, que es la cantidad a pagar por la totalidad de la indemnización por despido percibida.

IRLANDA

Está exenta la mayor de las cantidades siguientes percibidas como indemnizaciones por despido:

- Exención básica de 10.160 €, más 765 € por cada año completo de trabajo.
- Exención aumentada, prevista solo en determinados casos, de 10.000 € adicionales a la exención básica.
- El beneficio de jubilación de capital estándar (*SCSB*). Se calcula multiplicando el promedio del salario anual de los últimos tres años por el número de años de trabajo en la empresa. Este resultado se divide entre quince y se resta del importe percibido en concepto de pago de pensión a tanto alzado.

ITALIA

Las indemnizaciones por despido no están exentas, pero tributan de forma separada respecto a las demás rentas percibidas por el contribuyente. Así, la indemnización percibida se multiplica por doce y se divide por el total de años trabajados, aplicándose el tipo medio de gravamen correspondiente a los últimos cinco años.

PAÍSES BAJOS

Las indemnizaciones por despido no están exentas y tributan como rendimientos del trabajo, sin la aplicación de ninguna regla especial.

PORTUGAL

Las indemnizaciones por cese de la relación laboral están exentas hasta la cantidad que exceda de multiplicar la media de las retribuciones mensuales percibidas en los doce meses anteriores por el número de años trabajados en la empresa. La exención no se aplica si el empleado vuelve a trabajar en la misma empresa o en alguna empresa vinculada en los dos años siguientes. Esta exención tampoco se aplicará con relación a las cantidades percibidas por la finalización de las relaciones laborales percibidas por los miembros de los consejos de administración, gestores o gerentes de empresas y los representantes de los establecimientos permanentes de una entidad no residente.

SUECIA

Las indemnizaciones por despido tributan como rendimientos de trabajo sin exención, pero sí pueden ser objeto de tributación separada cuando se trate de una renta generada en dos o más años, su cuantía sea igual o superior a 4.758,39 € (50.000 SEK) y su renta imponible total en concepto de rendimientos de trabajo sea igual o superior a 51.457,19 € (540.700 SEK).

El cálculo se realizará conforme al siguiente esquema: se determina la cuota correspondiente a la que se califica como renta acumulada, en este caso, la indemnización por despido. A efectos de este cálculo, la indemnización por despido se divide entre el número de años en los que se ha generado, con un máximo de diez, y el resultado se multiplica por el número de años en los que se ha percibido ese ingreso. A continuación, se determina la cuota correspondiente a la renta del trabajo sin incluir la renta acumulada. La suma de ambas cuotas constituye la cantidad a pagar.

Otros países europeos

NORUEGA

Hasta el 1 de enero de 2016, la indemnización abonada en caso de despido estaba exenta hasta la cantidad fijada en convenio colectivo. A partir del 1 de enero de 2016, se suprimió esta exención, por lo que actualmente este tipo de indemnización (esté o no cubierta por un convenio colectivo) tributa como renta del trabajo.

REINO UNIDO

Las indemnizaciones por despido gozan de una exención parcial. Con carácter general, solo se tributará por la cantidad que exceda de 35.248,50 € (30.000 GBP).

A1.2.

Países de la UE

ALEMANIA

PRESTACIÓN POR NATALIDAD

En este país se establece una prestación por maternidad y una prestación parental (que puede ser percibida tanto por el padre como por la madre); ninguna es objeto de tributación pero son tenidas en cuenta a efectos de determinar el tipo de gravamen aplicable al resto de rentas. Solo se percibirá la prestación por maternidad cuando sean superior a la prestación parental. En el caso contrario, la diferencia entre ambas se percibirá en forma de prestación parental.

La prestación parental puede ser percibida por familiares hasta el tercer grado, cuando los padres no puedan cuidar de los hijos, por ejemplo, debido a enfermedad grave.

PRESTACIÓN POR DISCAPACIDAD

Existen dos tipos de prestaciones por hijo con discapacidad: una prestación por discapacidad y una prestación adicional por necesidad o invalidez. Ninguna es objeto de gravamen. Para su percepción es necesario que la discapacidad se ponga de manifiesto antes de que el hijo haya cumplido veinticinco años.

PRESTACIÓN POR ORFANDAD

En cuanto a la prestación por orfandad, los hijos, nietos o hermanos que vivan en el hogar de la persona o personas fallecidas podrán percibir esta prestación, que no es objeto de tributación hasta un límite, 10.347 euros, y lo que exceda de ese límite tributa como rendimiento del trabajo.

DINAMARCA

PRESTACIÓN POR NATALIDAD

Los trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia y los desempleados tienen derecho a prestaciones en efectivo durante la licencia de maternidad, la licencia de paternidad, la licencia parental y la adopción. Estas prestaciones son objeto de tributación.

PRESTACIÓN POR DISCAPACIDAD

Existe una prestación por hijo con discapacidad menor de dieciocho años en concepto de gastos de atención, que no es objeto de gravamen, y otras prestaciones en concepto de lucro cesante, por la pérdida de ingresos que genera a los padres.

PRESTACIÓN POR ORFANDAD

Se satisface en caso de fallecimiento de uno o ambos padres (si ambos padres fallecen, la prestación se paga a la persona que mantiene al niño). Esta prestación no es objeto de tributación.

FINLANDIA

PRESTACIÓN POR NACIMIENTO

Tanto la prestación de maternidad, la prestación de paternidad como la prestación parental (que puede ser disfrutada por cualquiera de los dos progenitores una vez transcurrido el permiso por maternidad) son objeto de tributación por el impuesto sobre la renta.

Junto a las anteriores prestaciones, también se establece una “ayuda de maternidad” que se trata, a elección de la persona, de un paquete de maternidad, que consiste en ropa y artículos para el cuidado del bebé, o una cantidad determinada de dinero que no es objeto de gravamen (170 euros). También se contempla una “ayuda por nacimiento” que tampoco es objeto de gravamen.

PRESTACIÓN POR DISCAPACIDAD

En caso de discapacidad se recoge una prestación para menores de dieciseis años y otra para mayores de esa edad; ninguna es objeto de tributación.

PRESTACIÓN POR ORFANDAD

Es objeto de gravamen y tienen derecho a la misma los hijos menores de dieciocho años o de veintiuno años si están estudiando.

FRANCIA

PRESTACIÓN POR NATALIDAD

Las prestaciones por maternidad y paternidad son objeto de tributación. No obstante, hay un supuesto concreto de prestación por maternidad que está exenta: se trata de la asignación adicional diaria de maternidad percibida por las mujeres cuyo trabajo resulte incompatible con su condición de madres.

También en caso de nacimiento de un hijo existen las siguientes prestaciones:

- Una prima por nacimiento o adopción que se paga, en función de los ingresos, cuando nace un hijo o en el momento de la adopción de un hijo menor de veinte años. Esta prima no es objeto de tributación.
- Una prestación básica que sigue al pago de la prima por el nacimiento o adopción. También se paga en función del nivel de ingresos, desde el mes siguiente al nacimiento y hasta el último día del mes natural anterior a su tercer cumpleaños, o tres años a partir del mes siguiente al de la adopción, hasta que el hijo cumpla veinte años como máximo. Esta prestación no es objeto de gravamen.

Finalmente, se establece un permiso parental que puede ser disfrutado por ambos progenitores. Se trata de un permiso que consiste en el cese total o parcial de la actividad profesional para cuidado de un hijo y su duración máxima es de tres años. Este permiso no está remunerado. Sin embargo, sí pueden percibir la prestación por educación infantil compartida. Esta prestación no es objeto de tributación.

PRESTACIÓN POR DISCAPACIDAD

Son dos las prestaciones que se perciben en caso de hijos discapacitados menores de veinte años. La prestación de educación para niños discapacitados y la prestación por la necesaria presencia de los padres con hijos discapacitados. Estas prestaciones no son objeto de gravamen.

PRESTACIÓN POR ORFANDAD

No es objeto de tributación la fracción de las pensiones temporales de orfandad que corresponda al monto de las prestaciones familiares a que hubiera tenido derecho el progenitor fallecido.

IRLANDA

PRESTACIÓN POR NATALIDAD

Las prestaciones por maternidad, por paternidad, la prestación parental y la prestación por adopción son objeto de gravamen en el impuesto sobre la renta.

No son objeto de tributación determinadas prestaciones como la prestación *Child Benefit*, que es un pago mensual a los padres o tutores de niños menores de dieciseis años, o niños de dieciseis y diecisiete años, en el caso de que estén estudiando a tiempo completo o tengan una discapacidad.

PRESTACIÓN POR DISCAPACIDAD

Se establece una deducción en la cuota del impuesto sobre la renta de 3.300 euros por niño con discapacidad que está gravada.

PRESTACIÓN POR ORFANDAD

Tienen derecho a la misma los hijos menores de dieciocho años, o de veintidós años si están estudiando. Esta prestación es objeto de tributación en el impuesto sobre la renta.

ITALIA

PRESTACIÓN POR NATALIDAD

Las prestaciones percibidas durante el permiso de maternidad, el permiso de paternidad, así como durante el permiso parental, son objeto de gravamen en el impuesto sobre la renta.

Junto a las anteriores prestaciones, en el momento de nacimiento se concede una subvención denominada “Bono Bebé”, que no es objeto de tributación. El “Bono Bebé” se concede hasta finales de 2022. En marzo de 2022 se introdujo un nuevo subsidio único para familias con hijos a cargo que sustituye al “Bono Bebé” y a otras prestaciones familiares y se otorga desde el séptimo mes de embarazo y hasta que los hijos cumplen veintiún años; en el caso de hijos discapacitados, no hay límite de edad. La cantidad percibida se incrementa en los siguientes casos:

- Familias con más de dos hijos.
- Hijos con discapacidad.

- Madres menores de veintiún años.
- Ambos progenitores obtienen ingresos de trabajo.
- Familias con cuatro o más hijos.

PRESTACIÓN POR DISCAPACIDAD

Como se ha indicado en el caso de hijos con discapacidad, se percibe el subsidio único para familias con hijos a cargo, con una cuantía incrementada que no es objeto de gravamen.

PRESTACIÓN POR ORFANDAD

Esta prestación es objeto de tributación, fijándose una exención parcial de 1.000 euros. Tienen derecho a la misma los hijos menores, discapaces y estudiantes universitarios a cargo del fallecido, también los nietos menores (equivalentes a hijos) si dependen totalmente de su abuelo o abuela en la fecha de la muerte de este último o, a falta de cónyuge/pareja en unión civil, los hijos y nietos, los padres a partir de sesenta y cinco años, que no sean titulares de pensiones, que a la fecha del fallecimiento estuvieran a cargo del fallecido y los hermanos solteros incapaces, que no sean titulares de pensiones, que a la fecha del fallecimiento estuviesen a cargo del fallecido.

Si la muerte fue causada por un accidente de trabajo, los familiares sobrevivientes, además, tienen derecho a una renta vitalicia que no es objeto de gravamen.

PAÍSES BAJOS

PRESTACIÓN POR NATALIDAD

Son objeto de tributación las prestaciones por maternidad, por paternidad, por adopción y la prestación parental.

PRESTACIÓN POR DISCAPACIDAD

Se puede percibir el doble de la prestación por hijo por los hijos que no vivan en el hogar, debido a estudios, enfermedad o discapacidad. La prestación doble por hijo también se puede percibir por los niños discapacitados de tres a diecisiete años que vivan en el hogar. Junto a esto, también se puede percibir una prestación adicional única en caso de hijos que necesiten cuidados intensivos. Estas prestaciones no son objeto de tributación.

PRESTACIÓN POR ORFANDAD

Está prevista una prestación de orfandad para menores de hasta dieciséis años cuyos padres (ambos) hayan fallecido. Los huérfanos de entre dieciséis y veintiún años también pueden recibir la prestación de orfandad en determinadas circunstancias, por ejemplo, si van al colegio a tiempo completo o cuidan a un hermano o hermana. Esta prestación es objeto de gravamen.

PORTUGAL

PRESTACIÓN POR NATALIDAD

En este país se establecen las siguientes prestaciones que no son objeto de tributación y que están relacionadas con el nacimiento de un hijo:

- Prestación prenatal.
- Prestación parental.
- Prestación parental ampliada.
- Prestación por riesgo durante el embarazo.
- Prestación por interrupción del embarazo.
- Prestación por riesgos específicos que se pueden producir en la fase de embarazo, al dar a luz y durante la lactancia.
- Prestación por asistencia para nietos. Se concede a los abuelos o asimilados por el nacimiento de un nieto que viva con ellos y sea hijo de un adolescente menor de 16 años.
- Prestación concedida por necesidad de desplazamiento a un hospital fuera de la isla en la que se reside la embarazada.
- Prestación por hospitalización del recién nacido.

PRESTACIÓN POR DISCAPACIDAD

En caso de discapacidad de un hijo o nieto también se establece una serie de prestaciones que no son objeto de gravamen:

- Prestación por invalidez, que se concede cuando el niño necesita ayuda pedagógica o terapéutica.
- Prestación por educación especial, para la compensación de los gastos resultantes de la aplicación de formas específicas de apoyo a los niños y jóvenes con discapacidad.
- Prestación para el cuidado de un hijo con discapacidad, enfermedad crónica o enfermedad oncológica.
- Prestación para el cuidado de un nieto, que se concede a los abuelos trabajadores para prestar asistencia urgente e imprescindible al nieto menor o, cualquiera que sea su edad, con invalidez o enfermedad crónica, por enfermedad o accidente, cuando los padres trabajen y no pueden prestar la asistencia necesaria al hijo.

PRESTACIÓN POR ORFANDAD

Finalmente, para el caso de huérfanos se establece una prestación de orfandad, que no es objeto de tributación, para menores no emancipados que cumplan determinados requisitos relativos a sus ingresos.

SUECIA

PRESTACIÓN POR NATALIDAD

Se establecen las siguientes prestaciones que son objeto de gravamen:

- Prestación en efectivo por embarazo, que se concede a las mujeres que tienen un trabajo físicamente exigente en los últimos 60 días antes del nacimiento esperado del niño o durante los períodos en que una mujer tiene prohibido trabajar durante el embarazo, de acuerdo con la normativa sobre seguridad en el entorno laboral.
- Prestación parental.
- Prestación parental temporal, que se paga si el niño está enfermo y uno de los padres tiene que abstenerse de trabajar para cuidarlo, siempre que el niño tenga entre ocho meses y doce años. También se percibe cuando los padres que se abstengan de trabajar, debido a la muerte de un hijo menor de dieciocho años.

PRESTACIÓN POR DISCAPACIDAD

En caso de discapacidad de un hijo, los padres pueden percibir una prestación, que es objeto de tributación, por su cuidado, y una prestación por gastos adicionales relacionados con la discapacidad, que no es objeto de gravamen.

PRESTACIÓN POR ORFANDAD

En el caso de fallecimiento de uno o ambos progenitores, se establece una prestación de orfandad, que no es objeto de tributación hasta una determinada cuantía, la cual es variable en función de determinados parámetros.

Otros países europeos

NORUEGA

PRESTACIÓN POR NATALIDAD

En caso de nacimiento de un hijo se recogen las siguientes prestaciones que son objeto de tributación:

- Prestación parental.
- Prestación por riesgos durante el embarazo.

Si en el último año la madre no ha percibido ingresos, recibirá una prestación por maternidad o adopción de 9.057 euros mediante un pago único, que no es objeto de tributación.

PRESTACIÓN POR DISCAPACIDAD

En caso de discapacidad de un hijo, se puede percibir una prestación que será objeto de tributación hasta que este cumpla dieciocho años.

ORFANDAD

Para los supuestos de orfandad se establece una prestación, que es objeto de tributación, para menores de dieciocho años, en caso de fallecimiento de uno o ambos padres, y para menores de veinte que estén estudiando, en caso de fallecimiento de ambos padres.

REINO UNIDO

PRESTACIÓN POR NATALIDAD

En caso de nacimiento de hijos se establecen las siguientes prestaciones:

- Prestación por maternidad, en la que se diferencia entre trabajadoras por cuenta ajena y por cuenta propia. En el primer caso, la prestación es objeto de tributación y cabe destacar que la prestación no se recibe durante la duración total de la baja por maternidad, que es de 52 semanas, y, en consecuencia, hay 13 semanas en la que se puede estar de baja por maternidad, pero no se percibe la prestación. En el supuesto de trabajadoras por cuenta propia y aquellas que realizan un trabajo no remunerado para su cónyuge o pareja civil, la prestación no es objeto de tributación.
- Prestación por maternidad en forma de pago único, que se percibe siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 1. Ser el primer hijo o, en caso de tener hijos menores de dieciséis años, se tratarse de un parto múltiple.
 2. Uno de los progenitores disfrute de determinados tipos de ayudas o subvenciones relacionados con un nivel de ingresos bajos y con situaciones de discapacidad.

Esta prestación no es objeto de tributación y también puede ser obtenida por un miembro de la familia, menor de dieciséis años, o mayor de dieciséis pero menor de diecinueve, estudiando a tiempo completo. Igualmente se podrá obtener esta prestación en caso de adopción, nacimiento subrogado o haber sido designado como tutor o responsable del bebé.

- Prestación por paternidad, que es objeto de tributación.
- Prestación parental, que es objeto de tributación.

DISCAPACIDAD

En caso de discapacidad de un hijo, se establece una prestación que no es objeto de tributación y que se configura atendiendo a dos elementos: el grado de movilidad del hijo y el grado de atención necesaria.

ORFANDAD

Para los supuestos de orfandad se establece una prestación que es objeto de tributación.

Bibliografía

- Austin, P. C. (2011) An Introduction to Propensity Score Methods for Reducing the Effects of Confounding in Observational Studies, *Multivariate Behavioral Research* 46 (3), 399–424.
- Bach (2021) European Non-Financial corporations. A comparison for pre-crisis periods, *Bank for the Accounts of Companies Harmonized Outlook* 9.
- Banco de España (2020). «Dualidad y costes de despido: un modelo basado en la acumulación de derechos en fondos individuales de los trabajadores», recuadro 2.4, Informe anual 2020.
- Caliendo, M., (2016) Start-up subsidies for the unemployed: Opportunities and limitations, *IZA World of Labor* 200.
- Caliendo, M., Künn, S., (2011) Start-up subsidies for the unemployed: Long-term evidence and effect heterogeneity, *Journal of Public Economics* 95:3–4, 311–331.
- Calonico, S., Cattaneo, M. D., Farrell, M. H. y Titiunik, R. (2014), “Robust nonparametric confidence intervals for regression-discontinuity designs”, *Econometrica* 82, 2295-2326.
- Calonico, S., Cattaneo, M. D., Farrell, M. H. y Titiunik, R. (2015), “Optimal data-driven regression discontinuity plots”, *Journal of the American Statistical Association* 110, 1753-1769.
- Comisión Europea (2017): Fichas temáticas del semestre europeo: Prestaciones por Desempleo.
- D. G. Horvitz and D. J. Thompson (1952) *Journal of the American Statistical Association*, Vol. 47 (260), pp. 663-687.
- Esteve, A., Treviño, R., (2019). “Los grandes porqués de la (in)fecundidad en España”. *Perspectives Demográfiques*, 15:1-4.
- Heckman, J. J., Ichimura, H., Todd, P. E. (1997) Matching as an econometric evaluation estimator: evidence from evaluating job training program, *Review of Economic Studies* 64, 605-654.
- Hernán, M. A. Robins, J. M. (2020) *Causal Inference: What If*, Boca Raton: Chapman & Hall/CRC.
- Holzmann, R., Pouget, Y., Vodopivec, M., Weber M., (2011) “Severance pay programs around the world: history, rationale, status, and reforms” *IZA Discussion Paper* No.5731
- Holzmann, R., Vodopivec, M., (2012) “Reforming Severance Pay: An International Perspective”. World Bank.
- ICON – INSTITUT Public Sector GmbH (2017) Helping unemployed creating their own work in the new economy - PES support to start ups, Comisión Europea.
- Langenbucher, K. (2015) How demanding are eligibility criteria for unemployment benefits, quantitative indicators for OECD and EU countries, *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, No. 166.
- Lee, D. S. y Lemieux, T. (2010), “Regression discontinuity designs in economics”, *Journal of economic literature* 48(2) 281-355.
- Leite, W. L., (2017) *Practical Propensity Score Methods using R*, Washington, DC: Sage Publications.
- OCDE (2108): Taxation of Household Savings, *OECD Tax Policy Studies*, No. 25

- OCDE (2018) Unemployment-benefit coverage: Recent trends and their drivers, en *OECD Employment Outlook 2018*.
- OCDE (2019): Employment Protection Database, Country Note Spain. 2019.
- OECD (2020), Revenue Statistics 2020, OECD Publishing.
- OCDE (2020) Unemployment benefits and non-standard dependent employment: Striking the balance between income security and work incentives en *OECD Employment Outlook 2020*.
- OCDE (2021): “Introducing individual savings accounts for severance pay in Spain: An ex-ante assessment of the distributional effects”. OECD Social, Employment and Migration Working Paper No 259.
- OCDE (2021): OCDE Family Database. PF2.1 Parental Leave Systems,
- OCDE (2022). Housing Taxation in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies, No 29.
- OCDE (2022). Taxing Wages 2022: Impact of COVID-19 on the Tax Wedge in OECD Countries.
- OCDE/Unión Europea (2019) Self-employment and entrepreneurship from unemployment, en *The Missing Entrepreneurs 2019: Policies for Inclusive Entrepreneurship*, OCDE.
- Pearl, J. (1995) Causal diagrams for empirical research, *Biometrika*, 82, 669-710.
- Pearl, J. (2009) *Understanding propensity scores. Causality: Models, Reasoning, and Inference* (Second ed.), New York: Cambridge University Press.
- Robins, J. M. (1998) Marginal structural models, *Proceedings of the Section on Bayesian Statistical Science* Alexandria, Virginia: American Statistical Association, 1-10.
- Rosenbaum, P. R., Donald B. R., (1983) The Central Role of the Propensity Score in Observational Studies for Causal Effects, *Biometrika*, Vol. 70, (1) pp. 41-55
- Rosenbaum, P. R., Donald B. R., (1985) Constructing a Control Group Using Multivariate Matched Sampling Methods that Incorporate the Propensity Score, *The American Statistician*, Vol. 39. (1), pp. 33-38.
- Rosenbaum, P. R. Rubin, D. B. (1984) Reducing Bias in Observational Studies Using Subclassification on the Propensity Score, *Journal of the American Statistical Association* 9, 387, 516-524.
- Simón, P., Clavería, S., García-Albacete, G., López Ortega, A., Torre, M., (2021). Informe Juventud en España 2020. INJUVE
- Young, J. G., Cain, L. E., Robins, J. M., O’Reilly, E., Hernán, M. A. (2011) Comparative effectiveness of dynamic treatment regimes: an application of the parametric g-formula, *Statistics in Biosciences* 3:119-143.