



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Comparativa de sistemas tributarios: español e irlandés

Presentado por:

María Olmedo González

Tutelado por:

Antonio Arenales Rasines

Valladolid, 15 de julio de 2025

A mi familia, porque este camino no podría haberlo recorrido sin vosotros.

Gracias por confiar en mí, incluso cuando yo no lo hacía.

*A mi abuelo Mario, por haber sido siempre mi inspiración y ejemplo a seguir, sé
que estaría muy orgulloso.*

*A Marta, porque siempre ha estado ahí durante estos años. Su excelencia y
gran corazón le permitirán llegar donde se proponga. Serás una gran jueza.*

*Al “Moli” y Dublín, por haber sido hogar lejos de casa. Siempre os llevaré en el
corazón.*

*A todas las personas que, de una manera u otra, me han acompañado durante
esta maravillosa etapa.*

*Y a mí misma, por no haberme rendido, incluso cuando las cosas parecían
difíciles; por haber luchado, y seguir luchando, por mis sueños.*

Resumen

Este trabajo realiza un análisis comparado entre los sistemas fiscales de España e Irlanda, centrándose en aspectos clave como el impuesto sobre la renta, el impuesto de sociedades y el IVA. A lo largo del estudio se exploran las diferencias estructurales y filosóficas de ambos modelos tributarios, resaltando cómo cada uno refleja las prioridades y el modelo económico de su país. El trabajo también se adentra en las implicaciones prácticas que estas diferencias tienen sobre la competitividad fiscal, la atracción de inversión extranjera y la redistribución de la riqueza. Para ello, se ha recurrido a fuentes oficiales, informes institucionales y bibliografía especializada. Las conclusiones ofrecen una reflexión sobre el equilibrio entre eficiencia recaudatoria y justicia social, con especial atención al contexto europeo actual.

Palabras clave: fiscalidad comparada, España, Irlanda, IRPF, impuesto de sociedades, competitividad, redistribución.

Abstract

This paper compares the tax systems of Spain and Ireland, focusing on key components such as personal income tax, corporate tax, and value-added tax. The study explores the structural and conceptual differences between both models, highlighting how each tax system reflects its country's economic philosophy and social priorities. In addition, it discusses the practical effects of these fiscal choices on competitiveness, foreign investment, and income redistribution. The research is based on official sources, institutional reports, and academic literature. The conclusion reflects on the current European tax context and the challenges of balancing efficiency with fairness.

Keywords: tax comparison, Spain, Ireland, income tax, corporate tax, VAT, competitiveness, redistribution.

ÍNDICE

1. Introducción

2. Marco teórico

2.1. ¿Qué es un sistema tributario?

2.2. Funciones y tipos de impuestos

3. El sistema fiscal y tributario en España

3.1. Estructura impositiva en España

3.1.1. Impuestos directos

3.1.1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

3.1.1.2. Impuesto de Sociedades (IS)

3.1.1.3. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

3.1.1.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

3.1.2. Impuestos indirectos

3.1.2.1. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

3.1.2.2. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

4. El sistema fiscal y tributario en Irlanda

4.1. Estructura impositiva en Irlanda

4.1.1. Impuestos directos

4.1.1.1. Income Tax

4.1.1.2. Corporation Tax

4.1.1.3. Capital Gains Tax

4.1.2. Impuestos indirectos

4.1.2.1. Value-Added Tax

4.1.2.2. Impuestos especiales

4.1.2.3. Stamp Duty

5. Análisis comparativo entre los sistemas fiscales de España e Irlanda

5.1. Estructura impositiva: similitudes y diferencias

5.2. Política fiscal

5.3. Carga tributaria en ambos países

6. Competitividad fiscal: el caso de Irlanda como "imán" para empresas multinacionales

6.1. Atracción de empresas tecnológicas y multinacionales en Irlanda

6.2. Comparativa de incentivos fiscales entre España e Irlanda

7. Conclusiones

8. Bibliografía

ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

AIReF: Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal

AJD : Actos Jurídicos Documentados

Art.: Artículo

CCAA: Comunidades Autónomas

CE: Constitución Española / Comisión Europea (según contexto)

CEE: Comunidad Económica Europea

CGT: Capital Gains Tax (Impuesto sobre Ganancias de Capital)

Ccom: Código de Comercio

GPP: Ganancias y Pérdidas Patrimoniales

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IIEE: Impuestos Especiales

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITP: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

ITPAJD: Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

ITPO: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

LIP: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio

LIRNR: Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

RAE: Rendimientos de Actividades Económicas

RETA: Régimen Especial de Trabajadores Autónomos

RNAE: Régimen Nacional de Actividades Económicas

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

TCA: Tax Consolidation Act (Irlanda)

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

VA: Valor Añadido

VAT: Value Added Tax (equivalente en inglés del IVA)

VT: Valor de Transmisión

ZEC: Zona Especial Canaria

1. INTRODUCCIÓN

En un mundo cada vez más globalizado e interconectado, la fiscalidad se ha convertido en una herramienta fundamental para definir el modelo económico y social de un país. A través del diseño y aplicación del sistema tributario, los Estados no solo recaudan ingresos para financiar servicios públicos esenciales, sino que también reflejan sus prioridades políticas, su concepción de justicia social y su estrategia para competir en el escenario internacional.

En este contexto, los sistemas fiscales adquieren una especial relevancia, ya que no son neutros ni impersonales, detrás de cada tipo impositivo, deducción o incentivo fiscal, hay una visión concreta del papel del Estado en la economía. Las decisiones fiscales pueden favorecer determinados sectores, atraer inversiones extranjeras o reforzar la redistribución de la riqueza. Por ello, resulta especialmente interesante comparar modelos fiscales distintos para entender cómo cada país configura su sistema de acuerdo con sus objetivos sociales, económicos y políticos.

Este trabajo tiene como objetivo analizar y comparar los sistemas fiscales de dos países europeos, España e Irlanda. Aunque ambos comparten el marco normativo general de la Unión Europea, sus enfoques tributarios son notablemente distintos. Mientras que España apuesta por un modelo más progresivo y descentralizado, con una importante carga redistributiva, Irlanda ha desarrollado un sistema más simple, competitivo y centralizado, especialmente atractivo para la inversión extranjera. Estas diferencias no solo responden a decisiones técnicas, sino también a la historia económica de cada país y a su posición dentro del entorno europeo.

La comparación se centrará en tres figuras tributarias clave: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto de Sociedades (IS) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), abordando tanto su funcionamiento técnico como su repercusión económica y social. Además, se analizarán otros aspectos como la utilización de créditos fiscales frente a deducciones, el grado de progresividad del sistema, y su eficiencia recaudatoria.

Asimismo, se tendrán en cuenta algunos factores contextuales relevantes, como el papel de las instituciones comunitarias, la presión por una mayor armonización fiscal dentro de la UE y la creciente competencia tributaria entre países para atraer capitales. A través de este enfoque, se pretende no solo describir las diferencias entre ambos modelos fiscales, sino también ofrecer una reflexión crítica sobre sus implicaciones y sobre los retos que enfrentan los sistemas tributarios en la actualidad.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 QUÉ ES UN SISTEMA TRIBUTARIO

Un sistema tributario es el conjunto de instituciones tributarias y tributos que forman, coordinadamente, el ordenamiento vigente en un país en un momento dado. El sistema tributario sirve, además de para recaudar ingresos públicos, como instrumento de política económica general y para intentar conseguir una mejor distribución de la renta nacional.¹

La CE incorporó en su artículo 31, los principios de justicia tributaria que habían sido adoptados por los Estados europeos tras la Segunda Postguerra Mundial, tendentes a la creación y consolidación del Estado de Bienestar.

1. *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*
2. *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*
3. *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*²

Estos principios sirven de bases para alcanzar un sistema tributario equilibrado, equitativo y eficiente.

El principio de generalidad implica que todas las personas y entidades de un determinado territorio deben pagar tributos, con independencia de su nacionalidad, residencia, etc... si exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, no permitiéndose exenciones injustificadas.

El principio de igualdad tiene su fundamento en el artículo 31.1 CE, en este caso no se hace referencia a la igualdad propugnada por el artículo 14 CE, sino que

¹Enciclopedia-juridica.com. (s. f.). *Sistema tributario*. <http://www.enciclopedia-juridica.com/d/sistema-tributario/sistema-tributario.htm>

² Título I. De los derechos y deberes fundamentales - Constitución Española. (s. f. b). <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=31&tipo=2#:~:text=Todos%20contribuir%C3%A1n%20al%20sostenimiento%20de,ning%C3%BAn%20caso%20C%20tendr%C3%A1%20alcance%20confiscatorio.>

se establece que los contribuyentes en mismas situaciones deben tener un trato fiscal igualitario. Las diferencias de trato que puedan existir deben ser razonables y justificadas.

El principio de capacidad económica, cada persona debe contribuir de acuerdo con el nivel de riqueza que posea, tratando de evitar cargas excesivas para aquellos con menos ingresos.

El principio de progresividad establece que el porcentaje de contribución al sostenimiento de los gastos debe ser mayor cuanto más capacidad económica se posea, de tal forma que aquellos que más tengan, contribuyan en un mayor grado que quien menos tenga.

El principio de no confiscatoriedad determina que la contribución al reparto de la carga tributaria no puede ser tal que prive al contribuyente de su riqueza.

Por otro lado, el sistema tributario irlandés, sigue la misma estructura, aunque con alguna modificación. De la redacción de la Taxes Consolidation Act 1997 se derivan los principios fundamentales que debe seguir su sistema tributario, entre los que se encuentran;

La equidad y justicia; Se busca una tributación justa, aplicando el principio de progresividad. Se evitan situaciones de doble imposición y se protegen los derechos de los contribuyentes.

La neutralidad económica; Los impuestos deben minimizar distorsiones en las decisiones económicas, permitiendo la libre competencia sin favorecer sectores específicos de manera arbitraria.

La simplicidad y transparencia; esto implica que la normativa debe ser clara y accesible, promoviendo el cumplimiento voluntario y reduciendo la evasión fiscal.

La certidumbre y estabilidad; Se prioriza un marco normativo predecible para evitar incertidumbre en la inversión y asegurar la coherencia con estándares internacionales.

La capacidad recaudatoria: La estructura fiscal debe generar ingresos suficientes para financiar el gasto público de manera sostenible, evitando déficits excesivos.

A todo este, cabe añadir que la aplicación de los principios del Derecho de la UE al ámbito tributario, como la libre competencia y la neutralidad, ha generado contradicciones con estos principios constitucionales tradicionales. Esto ha llevado a un aumento del peso de los tributos basados en la neutralidad, especialmente el IVA, en comparación con los impuestos sobre la renta y la riqueza.

Así, el sistema tributario puede definirse como el conjunto de tributos que, organizados de forma racional y coordinada, se aplican en un determinado país. Aunque en sentido amplio incluye impuestos, tasas y contribuciones especiales, en la práctica es habitual que el término se utilice para referirse únicamente al conjunto de impuestos, excluyendo así las demás figuras impositivas. Por este motivo, en muchos casos se emplea indistintamente la expresión “sistema impositivo”.

En el caso español, los impuestos que integran el sistema tributario pueden clasificarse atendiendo a dos criterios principales. El primero se basa en el titular de la potestad tributaria, lo que permite distinguir entre impuestos estatales, autonómicos y locales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 133 de la CE. El segundo criterio responde a la capacidad económica que grava cada impuesto, lo que da lugar a una clasificación entre impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre el consumo.

2.1. FUNCIONES Y TIPOS DE IMPUESTOS

Como veníamos diciendo, en la función recaudatoria de El Estado y demás Administraciones Públicas, para la obtención de ingresos públicos con los que financiar las distintas necesidades públicas, destacan los tributos. Estos son prestaciones dinerarias que los ciudadanos están obligados a pagar por ley.³

Dentro de esta definición de tributos se encuentran los impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por lo que aquí nos conviene, vamos a referirnos únicamente a los impuestos.

El artículo 2.2.c de la LGT define los impuestos como *“los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*.

Sin embargo, esta definición y la alusión a la “contraprestación” es poco precisa y carece de sentido si no es puesta en relación con la definición de tributo y tipos de tributos.

Para completar y dotar de mayor exactitud a la definición de impuesto podemos decir que;

- Los impuestos son prestaciones patrimoniales establecidas por ley con la finalidad de financiar los gastos públicos.
- Todos los tributos son de naturaleza contributiva, no retributiva, es decir, se exigen sin contraprestación. Lo que diferencia a los impuestos de los demás tributos es que el supuesto de hecho que determina su exigibilidad está desvinculado de cualquier actividad administrativa.
- La capacidad económica gravada en un impuesto es la renta, patrimonio o consumo.
- Su específico régimen jurídico va a depender o se va a concretar, en la ley reguladora de cada impuesto, por lo que es difícil establecer notas comunes a todos ellos.

³ Agencia Tributaria . (s/f). Portal Educación Cívico Tributaria. Agencia Tributaria. ¿Qué impuestos hay? https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html

Las principales clasificaciones que se suelen hacer de los impuestos son las siguientes;

- Desde el punto de vista de su clasificación presupuestaria los impuestos pueden ser directos (aquellos que gravan manifestaciones directas de capacidad económica, p.ej. los que recaen sobre la renta o el patrimonio) o indirectos (que gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica, p.ej. los que gravan el consumo). En definitiva, los impuestos directos gravan la riqueza en sí misma, mientras que los indirectos gravan la utilización de esa riqueza.
- Desde el punto de vista de su objeto, los impuestos pueden gravar, la renta, el consumo y el patrimonio.
- Desde el punto de vista de la situación descrita en su hecho imponible, los impuestos pueden ser personales o reales.

3. EL SISTEMA FISCAL Y TRIBUTARIO EN ESPAÑA

3.1. ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN ESPAÑA/DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DEL PODER TRIBUTARIO

El sistema tributario español diferencia entre Comunidades de régimen foral y las Comunidades de régimen común.

La CE en su disposición adicional primera reconoce los derechos históricos de los territorios forales, lo que supone, en el plano tributario, la creación de un sistema fiscal y de financiación propio en dichos territorios. En este sentido, las diputaciones forales recaudan la mayor parte de sus tributos y entregan al Estado, una parte de lo recaudado conocido como cupo, en País Vasco o aportación, en Navarra. Sin embargo, esto no supone la existencia única de tributos concertados, regulados por normativa propia, sino que también se prevén impuestos estatales, competencia de la AEAT.⁴

El resto de Comunidades Autónomas siguen el régimen común. El Estado recauda los tributos en estos territorios y transfiere fondos a las CCAA a través del sistema LOFCA. Por lo tanto, este mecanismo funciona a la inversa de los territorios forales, pues es el Estado el principal ente recaudador. Progresivamente, desde 1996, se ha ido concediendo mayor autonomía tributaria a las CCAA, siendo, a día de hoy, característica su mayor participación en los impuestos cedidos tanto completa (Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...) como parcialmente (IRPF, IVA), de conformidad con las disposiciones de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

Siguiendo este esquema, cabe destacar ciertos regímenes especiales como el de Ceuta y Melilla, donde no se aplica el IVA, sino un tributo sustitutivo denominado Impuesto sobre la Producción, los servicios y la importación, regulado por la Ley 8/1991, de 25 de marzo. Respecto a los impuestos directos

⁴ Luis Malvárez Pascual, *Lecciones del sistema fiscal español*, ed. digital, Tecnos, 2015, pp. 23-32.

se establecen importantes reducciones tanto en el IRPF como en el impuesto de sociedades.

Canarias, pese a que está inicialmente incluido en el régimen general, existen ciertas especialidades que permiten encuadrarlo en un régimen fiscal diferenciado. En materia de impuestos indirectos, no se aplica el IVA, sino el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre la Producción e Importación de Mercancías. Relativo a imposición directa, se aplican los impuestos estatales, pero con determinadas ventajas derivadas del establecimiento de la denominada “Zona especial canaria” (ZEC) o la Reserva para inversiones en Canarias.

Por último, el régimen local se diferencia también entre régimen foral y común, este último está regulado en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Las haciendas locales no pueden crear tributos ya que carecen de potestad legislativa, sin embargo, pueden regular ciertos elementos cuantificadores de los mismos a través de ordenanzas fiscales. Asimismo, hay ciertos tributos que son de obligatoria exigencia por todos los entes locales (IBI, Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica, IAE) y otros cuya imposición es potestativa (Impuesto de Construcciones y el de Plusvalía Municipal).

3.1.1. Impuestos directos

En la clasificación de impuestos que veníamos haciendo, decíamos que los impuestos directos se caracterizan por gravar manifestaciones inmediatas de capacidad económica, esto es la renta y el patrimonio. Otro criterio clasificatorio atendía a la posibilidad o no de traslación jurídica del impuesto, esto es, la posibilidad de que el realizador del hecho imponible pueda repercutir la carga tributaria en una tercera o terceras personas. Los impuestos directos, por su naturaleza, no permiten que exista esta traslación, pues la ley quiere que sea esa persona, el contribuyente, quien pague el impuesto.

Los principales impuestos directos en España a los que haré mención en epígrafes posteriores pueden resumirse, entre otros, en;

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
- Impuesto sobre Sociedades (IS)
- Impuesto sobre el Patrimonio (IP)
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

3.1.1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

1. Concepto, naturaleza y objeto

El IRPF es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta de las personas físicas, según el art. 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), de acuerdo con los principios constitucionales de igualdad, generalidad y progresividad (art. 31 CE). Se complementa con el Reglamento aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Es un impuesto directo, ya que recae sobre una manifestación inmediata de la capacidad económica (la renta), y personal, pues la titularidad del hecho imponible exige referirse a una persona física concreta. Su periodicidad es anual, con el año natural como período impositivo general (arts. 12.1 y 13.1 LIRPF), salvo en caso de fallecimiento del contribuyente.

Es además un impuesto subjetivo y progresivo, pues contempla las circunstancias personales y familiares del contribuyente, estableciendo tipos marginales crecientes a mayor nivel de renta. Asimismo, está parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, que pueden regular deducciones, mínimos personales o tarifas autonómicas, pero carecen de competencias de gestión (según el sistema de financiación autonómica).

Por otro lado, el objeto del impuesto (art. 2 LIRPF) es la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como imputaciones de renta previstas por ley, con independencia del lugar de obtención o residencia del pagador. El ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio español (art. 4), con excepción de los regímenes forales del País Vasco y Navarra y la normativa específica de Canarias, Ceuta y Melilla.

2. Hecho imponible

El art. 6.1 LIRPF define el hecho imponible como la obtención de renta por parte del contribuyente. A efectos prácticos, el impuesto distingue dos grandes bloques; la renta general (rendimientos del trabajo, actividades económicas y algunas imputaciones) y la renta del ahorro (rendimientos del capital mobiliario y ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones).

El art. 6.2 establece una clasificación de las rentas:

- Rendimientos del trabajo
- Rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario)
- Rendimientos de actividades económicas
- Ganancias y pérdidas patrimoniales
- Imputaciones legales

No están sujetas al IRPF las rentas sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) ni determinadas loterías y apuestas (D.A 33ª LIRPF).

3. Rendimientos del trabajo

Según el art. 17 LIRPF, constituyen rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones, en dinero o en especie, obtenidas directa o indirectamente por la prestación personal de servicios ajenos, como sueldos, salarios, dietas, planes de pensiones o prestaciones por desempleo.

La ley distingue entre rendimientos por naturaleza (derivados de una relación laboral o estatutaria) y los asimilados, que no proceden directamente del trabajo personal pero reciben el mismo tratamiento tributario. Entre estos últimos se incluyen:

- Pensiones y haberes pasivos (salvo exentas en el art. 7 LIRPF)
- Retribuciones de representantes políticos
- Prestaciones de previsión social (planes, seguros colectivos)
- Rendimientos derivados de la cesión de derechos de imagen (art. 92)
- Ingresos por impartición de cursos, conferencias o elaboración de obras cedidas

La renta puede ser dineraria o en especie, y se computa por su valor íntegro.

4. Rendimientos del capital

Dentro del capital inmobiliario (arts. 22 y 23 LIRPF) se incluyen rentas derivadas del arrendamiento o cesión de uso de inmuebles urbanos o rústicos no afectos a actividades económicas. Se permite la deducción de gastos como intereses, reparaciones, tributos, amortización o comunidad. También existe una reducción del 60 % sobre el rendimiento neto positivo por arrendamiento de vivienda habitual, salvo si no se declara.

En ausencia de explotación económica, se imputa una renta inmobiliaria del 1,1 % o 2 % del valor catastral (según revisión), sin posibilidad de aplicar deducciones ni reducciones.

Por otro lado, el capital mobiliario (art. 21.2.b) LIRPF) comprende dividendos, intereses, rentas por seguros de vida, cesión de capitales propios o derechos de propiedad intelectual (si no son actividad económica). Solo se permite deducir gastos por administración y depósito. Estos rendimientos suelen integrarse en la base del ahorro y están sujetos a doble imposición con el IS.

5. Rendimientos de Actividades Económicas (RAE)

Según el art. 27 LIRPF, son rendimientos generados por la ordenación de medios propios (trabajo y capital) para la producción de bienes o servicios. En el caso del arrendamiento de inmuebles, se exige contar con un trabajador contratado para que se considere RAE.

La cuantificación se rige por las normas del Impuesto sobre Sociedades (art. 28 LIRPF), permitiendo deducción de gastos afectos a la actividad, amortizaciones, provisiones, etc.

6. Ganancias y pérdidas patrimoniales (GPP)

El art. 33 LIRPF define las GPP como variaciones del valor del patrimonio del contribuyente, derivadas de transmisiones de bienes o derechos. No se

computan como pérdidas las derivadas de consumo, donaciones, pérdidas en el juego, recompra de activos, ni las no justificadas.

Este cálculo se realiza por diferencia entre valor de transmisión y adquisición (art. 35). Por último, cabe destacar que las GPP se integran en la base del ahorro salvo que procedan de elementos no adquiridos a título oneroso, en cuyo caso van a la general.

7. Regímenes especiales y supuestos de imputación

El Título X LIRPF regula regímenes especiales como:

- Imputación de rentas inmobiliarias (art. 85)
- Transparencia fiscal internacional (art. 91)
- Derechos de imagen (art. 92)
- Trabajadores desplazados a España (art. 93)
- Régimen de atribución de rentas (arts. 86-90)

Estas figuras tienen fines técnicos o preventivos. Por ejemplo, el régimen de trabajadores desplazados pretende atraer profesionales extranjeros, limitando su base imponible y excluyendo parte de sus rentas del extranjero.

8. Rentas exentas y no sujetas

El art. 7 LIRPF recoge las rentas exentas, agrupadas en:

- Prestaciones públicas (por desempleo, incapacidad, maternidad, ayudas sociales...)
- Indemnizaciones (despido, responsabilidad civil...)
- Exenciones fiscales (donaciones a ONGs, becas, etc.)

El art. 6.4 señala que las rentas sujetas a ISD están fuera del ámbito del IRPF.

9. Sujetos pasivos y residencia fiscal

Son contribuyentes las personas físicas residentes en España (art. 8.1). El art. 9 LIRPF establece como criterios para su determinación, la permanencia superior

a 183 días o el centro principal de intereses económicos. Se presume residencia si el cónyuge e hijos menores residen en España.

El art. 10 recoge excepciones para diplomáticos, funcionarios en el extranjero y cargos oficiales. Los que trasladen su residencia a paraísos fiscales siguen siendo contribuyentes por cinco años (art. 8.2).

La tributación conjunta se admite para unidades familiares, con régimen específico (arts. 82-84).

Por último, respecto a su gestión y recaudación, mencionar que el IRPF se gestiona por autoliquidación, con obligación de declarar salvo supuestos regulados (art. 96). La Agencia Tributaria facilita borradores y servicios telemáticos (art. 98).

3.1.1.2. Impuesto sobre Sociedades

1. Concepto, naturaleza y objeto

El Impuesto sobre Sociedades (IS) se regula en la Ley 27/2014 (LIS) y su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 634/2015 (RIS). De acuerdo con el art. 1 LIS, se trata de un tributo directo y de naturaleza personal, que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

Es un impuesto proporcional, donde la cuota se incrementa en la misma medida que lo hace la base imponible. A diferencia del IRPF, no atiende a circunstancias personales del contribuyente, por lo que se califica como un impuesto objetivo. Además, aunque tiene carácter periódico, su período impositivo no tiene por qué coincidir con el año natural, aunque no puede exceder de 12 meses.

Conforme al art. 2 LIS, su ámbito se extiende a todo el territorio nacional, incluyendo regímenes forales y particularidades de Canarias, Ceuta y Melilla, así como tratados internacionales (art. 96 CE). No es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas.

Su objeto es la renta mundial obtenida por entidades jurídicas residentes en territorio español.

2. Hecho imponible

Según el art. 4.1 LIS, el hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente, sin importar su origen. El art. 5 introduce dos conceptos clave en ello, actividad económica y entidad patrimonial.

Se considera actividad económica la organización por cuenta propia de recursos para producir o distribuir bienes y servicios. En el arrendamiento de inmuebles, se requiere tener contratado al menos un trabajador a jornada completa. Las entidades patrimoniales, por su parte, son aquellas que no realizan actividad económica, y cuyo activo está compuesto mayoritariamente por valores o bienes no afectos.

El art. 6 LIS aclara que determinadas entidades como herencias yacentes o comunidades de bienes, no tributan por este impuesto, siendo sus rentas atribuidas a los socios o comuneros según la LIRPF.

Además de la renta real, el IS puede gravar rentas presuntas, como ocurre en los supuestos de descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos (art. 121 LIS) o cuando se aplica estimación indirecta (art. 123 LIS).

3. Sujetos pasivos

Son sujetos pasivos del IS (art. 7 LIS) las entidades con personalidad jurídica y residencia fiscal en España, tanto públicas como privadas. Esto incluye sociedades mercantiles, cooperativas, asociaciones, fundaciones y mutuas, entre otras.

Quedan excluidas como sujetos pasivos las sociedades civiles sin objeto mercantil, aunque se establece que las Sociedades Agrarias de Transformación sí tributan como contribuyentes.

La residencia fiscal (art. 8.1 LIS) se determina por cualquiera de estos criterios:

- Constitución conforme a las leyes españolas.

- Domicilio social en territorio español.
- Sede de dirección efectiva en España.

Además, se presume residencia para sociedades en jurisdicciones no cooperativas si operan principalmente en España.

4. Exenciones

Las exenciones en el IS tienen una finalidad técnica y de política fiscal. Pueden ser subjetivas (por el tipo de contribuyente) u objetivas (por la naturaleza de la renta).

4.1. Exenciones subjetivas

El art. 9.1 LIS establece exenciones totales para entes públicos como el Estado, las Comunidades Autónomas, entidades locales, el Banco de España o los organismos que gestionan la Seguridad Social (TGSS, INSS, MUFACE, etc.).

Por otro lado, existen exenciones parciales para fundaciones y entidades sin ánimo de lucro acogidas a la Ley 49/2002 (art. 9.2 LIS). Se eximen rentas como donativos, cuotas, rendimientos del patrimonio y beneficios de actividades exentas. En este sentido, tributan las rentas de actividades económicas no amparadas por esta ley.

El art. 9.3 LIS extiende ciertas exenciones a entidades del régimen especial de los arts. 109 y ss., pero únicamente para rentas ligadas al cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

4.2. Exenciones objetivas

El art. 21 LIS exonera de tributación los dividendos y plusvalías obtenidos por entidades residentes derivadas de participaciones significativas, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Esta medida busca evitar la doble imposición económica.

Asimismo, el art. 22 LIS regula la exención de rentas positivas generadas por establecimientos permanentes en el extranjero y las derivadas de su transmisión, con condiciones específicas para evitar la doble imposición internacional.

5. Pagos a cuenta

El sistema del IS contempla anticipos mediante:

- Retenciones sobre rentas dinerarias.
- Ingresos a cuenta sobre rentas en especie.
- Pagos fraccionados, que se realizan en abril, octubre y diciembre (art. 40 LIS).

De acuerdo con el art. 128 LIS, están obligadas a practicar retención las personas jurídicas residentes, contribuyentes del IRPF con actividades económicas, y no residentes con establecimiento permanente en España.

Entre las rentas sujetas a retención (art. 60 RIS) destacan:

- Rendimientos del capital mobiliario (art. 25 LIRPF)
- Premios y rifas
- Retribuciones a administradores
- Cesión de derechos de imagen
- Arrendamientos urbanos
- Transmisión de participaciones en instituciones de inversión colectiva

Si los pagos a cuenta superan la cuota final, procede devolución por parte de la Administración. En caso contrario, se debe ingresar la diferencia.

3.1.1.3. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

1. Concepto, naturaleza y objeto

El IP tiene su regulación en la ley 19/1991 sin posterior desarrollo reglamentario.

Es un tributo directo, general, personal e instantáneo que grava el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los que es titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que su titular deba responder (art. 1 LIP).

Este impuesto está cedido íntegramente a las CCAA de régimen común, por lo que habrá notables diferencias dependiendo la comunidad.

1. Hecho imponible

De acuerdo con el artículo 3 de la LIP, el hecho imponible se configura por la titularidad del sujeto pasivo sobre su patrimonio neto. En este sentido, se presume que los bienes y derechos que integraban el patrimonio del sujeto pasivo en el momento del anterior devengo siguen formando parte del mismo, salvo que se acredite su transmisión o pérdida patrimonial.

El IP se configura como un impuesto de carácter instantáneo, cuyo devengo se produce el 31 de diciembre de cada ejercicio.

Es de aplicación en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes forales y en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento jurídico interno, conforme al art. 2 de la LIP. Además, en virtud del art. 31 de la Ley 22/2009, el impuesto se cede íntegramente a la comunidad autónoma en la que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

2. Exenciones

El artículo 4 de la LIP recoge varias exenciones, entre las que se encuentran principalmente; los bienes integrados en el Patrimonio Histórico Español o autonómico; el ajuar doméstico (excluyendo bienes de lujo); los derechos consolidados en planes de pensiones y otros sistemas de previsión social; los derechos de propiedad intelectual e industrial que permanezcan en el patrimonio del autor y no estén afectos a actividades económicas; los valores exentos según la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR); el patrimonio empresarial o profesional, siempre que se cumplan ciertos requisitos; las participaciones en entidades con actividad económica cuando el sujeto pasivo participe activamente en la gestión; y la vivienda habitual del contribuyente, exenta hasta un máximo de 300.000 euros.

3. *Sujetos Pasivos*

Según el artículo 5 de la LIP, son sujetos pasivos de este impuesto, las personas físicas titulares de un patrimonio neto. Existen dos modalidades de sujeción;

La obligación personal que afecta a los residentes en España, quienes tributan por la totalidad de su patrimonio mundial.

Obligación real la cual se aplica a los no residentes en España, quienes tributan únicamente por los bienes y derechos situados en territorio español.

3.1.1.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es un tributo de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas, ya sea por actos inter vivos (donaciones) o mortis causa (sucesiones). Este tributo forma parte de los impuestos tradicionales de la Hacienda española y está regulado principalmente por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y por su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Aunque es un impuesto estatal en su configuración normativa básica, el ISD se encuentra cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas (CCAA), tanto en recaudación como en aspectos normativos, como reducciones, tarifas, bonificaciones o deducciones. Esta cesión ha derivado en una amplia desigualdad territorial que, desde hace años, genera intensos debates doctrinales y políticos acerca de la equidad, eficiencia y armonización fiscal en el contexto del Estado autonómico.

1. Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

El ISD es un impuesto personal, ya que tiene en cuenta las circunstancias individuales del sujeto pasivo (grado de parentesco, residencia, etc.), y progresivo, dado que el tipo impositivo se incrementa conforme aumenta la base

liquidable. Tiene además una clara finalidad redistributiva y de justicia tributaria, al gravar el enriquecimiento injustificado o no vinculado a una contraprestación.

Conforme al art. 1 de la Ley 29/1987, el impuesto grava tres hechos imponible distintos:

1. Adquisiciones por herencia, legado o cualquier título sucesorio (mortis causa).
2. Adquisiciones por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito inter vivos.
3. Percepciones por los beneficiarios de seguros de vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

La normativa se aplica a personas físicas, lo cual excluye a las personas jurídicas, que tributarán por estos incrementos en el marco del IS. El hecho imponible se perfecciona con la aceptación del bien o derecho adquirido.

2. Elementos esenciales: sujeto pasivo, base imponible y tipo impositivo

El sujeto pasivo es siempre el adquirente, es decir, la persona física que recibe el incremento patrimonial. En el caso de las sucesiones, serán los herederos o legatarios; en las donaciones, el donatario; y en los seguros de vida, el beneficiario (art. 5 LISD).

La base imponible se determina por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, deducidas las cargas y deudas que puedan reducir el valor de lo recibido. En el caso de sucesiones, es especialmente importante la valoración de los bienes inmuebles y la existencia de cargas hereditarias o usufructos, así como los coeficientes reductores por parentesco.

Una vez determinada la base imponible, se aplican las reducciones establecidas legalmente, tanto las estatales como las autonómicas (arts. 20 y ss. LISD). Estas reducciones pueden tener en cuenta el grado de parentesco, la edad del adquirente, la existencia de minusvalías o el destino del bien (por ejemplo, empresa familiar o vivienda habitual).

Posteriormente, sobre la base liquidable resultante se aplica el tipo del impuesto, recogida en el artículo 21 de la Ley, que es progresiva, con tipos que oscilan entre el 7,65% y el 34%, en función de la cuantía heredada o donada. A este resultado se aplican los coeficientes multiplicadores, según el grupo de parentesco y el patrimonio preexistente del adquirente, lo que da lugar a la cuota íntegra.

Finalmente, se aplican las posibles bonificaciones (art. 22 LISD), que pueden alcanzar hasta el 99% en ciertas comunidades autónomas, como Madrid o Andalucía, para adquisiciones por parte de descendientes, ascendientes o cónyuges.

3. Hecho imponible y devengo

El hecho imponible varía según el tipo de adquisición:

- En las sucesiones mortis causa, el impuesto se devenga en el momento del fallecimiento del causante.
- En las donaciones inter vivos, el devengo se produce en el momento en que se realiza el acto o contrato de donación.
- En los seguros de vida, el devengo tiene lugar en el momento de fallecimiento del asegurado, cuando el beneficiario no sea el contratante.

4. Exenciones y supuestos especiales

El ISD contempla ciertos supuestos exentos del impuesto (art. 4 LISD), entre los que destacan:

- Las adquisiciones de instituciones benéficas o culturales legalmente reconocidas.
- Las transmisiones realizadas en virtud de pactos sucesorios en algunas Comunidades Autónomas (como Galicia o Navarra), cuando cumplen requisitos específicos.
- Las cantidades percibidas por personas con discapacidad hasta determinados límites, que también gozan de reducciones especiales.

Además, existen regímenes especiales para empresas familiares, explotaciones agrarias o patrimonios protegidos de personas con discapacidad, que pueden reducir sustancialmente la carga fiscal si se mantienen ciertos compromisos de mantenimiento y continuidad.

5. Problemática actual

Uno de los aspectos más debatidos del ISD en España, que merece su mención en este trabajo, es, la desigualdad en la carga fiscal efectiva entre contribuyentes de distintas comunidades autónomas. Esta disparidad afecta al principio de igualdad tributaria recogido en el art. 31.1 de la Constitución Española, según el cual todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con su capacidad económica”.

Por ejemplo, una herencia media en Madrid puede resultar casi exenta, mientras que en comunidades como Castilla y León o Valencia la carga fiscal puede alcanzar varios miles de euros por la misma transmisión. Esta situación ha generado efectos distorsionadores, como el empadronamiento estratégico o la renuncia a herencias, y ha reabierto el debate sobre la necesidad de una armonización mínima a nivel estatal o incluso europeo.

El Tribunal Constitucional ha avalado en varias ocasiones el modelo de cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas (STC 19/2012, entre otras), aunque también ha recordado que la autonomía financiera debe compatibilizarse con los principios de equidad y suficiencia del sistema tributario.

3.1.2 Impuestos indirectos

Los impuestos indirectos se caracterizan por gravar manifestaciones indirectas de capacidad económica, es decir, el consumo o el tráfico de bienes y servicios. A diferencia de los impuestos directos, estos permiten la traslación jurídica del impuesto; quien realiza el hecho imponible no suele ser quien soporta en última instancia la carga tributaria. Así, el contribuyente legal repercute el impuesto a un tercero, que es quien verdaderamente asume el coste.

Entre los principales impuestos indirectos vigentes en España, pueden destacarse los siguientes:

- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
- Impuestos Especiales (IIEE)
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

Por el contenido al que este trabajo se refiere, sólo será objeto de estudio en este apartado el IVA y, brevemente, el ITPAJD.

3.1.2.1 El impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) constituye uno de los pilares fundamentales de la imposición indirecta en el ordenamiento tributario español y de la fiscalidad de la Unión Europea. Su establecimiento en España responde directamente al proceso de integración en las Comunidades Europeas, materializado en 1986, y a la exigencia de armonización fiscal para permitir el correcto funcionamiento del mercado único. En este sentido, la naturaleza y funcionamiento del IVA en España no pueden entenderse sin considerar su dimensión comunitaria, puesto que se trata de un impuesto armonizado a escala europea.

Desde su configuración, el IVA se ha concebido como un tributo de naturaleza estatal, indirecto, que grava el consumo de bienes y servicios y cuya carga efectiva recae sobre el consumidor final. Su diseño obedece al principio de neutralidad fiscal, de modo que los empresarios y profesionales que actúan como intermediarios en el proceso económico no soportan el coste del impuesto, sino que ejercen como meros recaudadores. Esta neutralidad se garantiza mediante un mecanismo de deducción del IVA soportado en las adquisiciones frente al IVA repercutido a los clientes, lo que permite trasladar la carga impositiva hasta el último eslabón de la cadena económica.⁵

⁵ Luis Malvárez Pascual, *Lecciones del sistema fiscal español*, ed. digital, Tecnos, 2015, pp. 262-263.

1. Naturaleza, regulación y aplicación

En el ordenamiento jurídico español, el IVA se encuentra regulado principalmente en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, complementada por el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. A nivel comunitario, el marco legal lo proporciona la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, cuya transposición ha condicionado la evolución del tributo en España y en el resto de los Estados miembros.

Una característica estructural importante del sistema español de IVA es su configuración dual, que combina un régimen general con diversos regímenes especiales diseñados para atender particularidades sectoriales o empresariales. Entre estos destacan el régimen simplificado, el de agricultura, ganadería y pesca, el régimen de recargo de equivalencia, el de agencias de viajes, el del oro de inversión, el régimen especial de bienes usados y el régimen especial del criterio de caja, entre otros. Esta pluralidad de regímenes tiene un carácter instrumental y persigue ajustar la gestión del impuesto a la realidad económica de cada sector, facilitando el cumplimiento tributario sin menoscabar la neutralidad del sistema.

En cuanto a su ámbito de aplicación, el art. 3 de la LIVA establece que el impuesto se aplica en la península y en las Islas Baleares, excluyendo expresamente a Canarias, Ceuta y Melilla, que son considerados territorios terceros a efectos del IVA. Esta delimitación tiene importantes efectos prácticos, ya que las operaciones entre el territorio peninsular y estas regiones se tratan como si se realizaran con terceros países. Por ejemplo, una entrega de bienes desde Madrid a Santa Cruz de Tenerife se configura como una exportación y está exenta de IVA, mientras que la entrada de mercancías desde Canarias a la península se considera una importación sujeta al impuesto. Esta separación, sin embargo, no se reproduce en el modelo irlandés, donde el IVA se aplica de manera uniforme en todo el territorio nacional.

Además, el mismo art. 3 reconoce la vigencia de los tratados y convenios internacionales, así como de los regímenes forales del País Vasco y Navarra,

que gestionan el impuesto con ciertas especificidades derivadas del sistema de financiación autonómica. Sin embargo, al tratarse de un impuesto armonizado, estas singularidades no afectan a la estructura sustantiva del tributo, que debe respetar las normas de la UE.

2. Características fundamentales y objeto del IVA

El IVA se define por una serie de rasgos que lo identifican como un impuesto indirecto, real, objetivo, instantáneo, proporcional, armonizado y parcialmente cedido a las CCAA de régimen común. Estas características están recogidas en el artículo 1 de la LIVA, que establece expresamente que el IVA grava, de manera general, el consumo final de bienes y servicios, siendo de repercusión obligatoria, es decir, los empresarios o profesionales deben trasladar el impuesto al consumidor mediante la factura correspondiente.

Como impuesto indirecto, el IVA no atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo, sino que grava el acto de consumo en sí. Su carácter real implica que la obligación tributaria se configura por el hecho imponible, sin considerar las circunstancias personales del contribuyente. La instantaneidad se refiere a que el devengo se produce en el momento de la operación gravada, mientras que su proporcionalidad se manifiesta en la aplicación de tipos impositivos fijos sobre la base imponible. En la actualidad, existen varios tipos de IVA; el tipo general del 21%, el tipo reducido del 10% y el superreducido del 4%, aplicables según la naturaleza del bien o servicio prestado.

El objeto del impuesto, también recogido en el artículo 1, se centra en tres grandes bloques de operaciones: (1) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad; (2) las adquisiciones intracomunitarias de bienes; y (3) las importaciones de bienes. Estas operaciones constituyen la base sobre la que se aplica el impuesto y deben entenderse en el contexto del principio de imposición en destino, consolidado por la normativa comunitaria.

3. Hecho imponible: aspecto material, espacial y temporal

Desde el punto de vista material, el hecho imponible se concreta en la entrega de bienes y prestación de servicios realizadas a título oneroso en el ejercicio de una actividad económica (art. 4 LIVA). El artículo 8.1 considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluidos la energía y ciertos instrumentos financieros. A su vez, el artículo 11 define las prestaciones de servicios como aquellas operaciones que no constituyen entrega de bienes ni adquisición o importación, e incluye una amplia gama de actividades, desde arrendamientos hasta servicios profesionales o financieros.

El IVA también grava el autoconsumo, tanto de bienes como de servicios (arts. 9 y 12, LIVA), lo cual permite sujeción a tributación aquellas operaciones en las que se desvían recursos empresariales hacia fines privados. Además, el artículo 5 de la LIVA identifica como empresarios o profesionales a todas aquellas personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades económicas, incluyendo sociedades mercantiles, arrendadores, promotores inmobiliarios, etc.

En el plano espacial, el IVA se aplica en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) definido en el art. 68, es decir, península e Islas Baleares. En cuanto al aspecto temporal, el devengo del impuesto se produce, con carácter general, en el momento en que se realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios, o cuando se efectúe el pago anticipado (art. 75 LIVA).

4. Operaciones intracomunitarias e importaciones

Las adquisiciones intracomunitarias están reguladas en el artículo 13 y ss., y se producen cuando se adquiere el poder de disposición sobre bienes enviados desde otro Estado miembro al TAI. Se gravan en destino, salvo excepciones. Las importaciones, reguladas en los artículos 17 y 18, consisten en la entrada de bienes desde territorios terceros, como Canarias, Ceuta, Melilla o países extracomunitarios. Estas últimas tributan en la aduana al tipo correspondiente y el devengo se produce al presentarse la declaración aduanera (art. 77).

5. Exenciones

El IVA contempla amplias exenciones, que pueden clasificarse en:

- Exenciones en operaciones interiores: servicios médicos, educativos, culturales, seguros, operaciones financieras, arrendamientos de vivienda o entregas de terrenos no edificables (art. 20, LIVA).
- Exenciones en exportaciones e intracomunitarias: cuando la operación queda gravada en el Estado de destino (arts. 21 a 25).
- Exenciones en importaciones: como las derivadas de herencias, mudanzas o bienes personales en determinadas circunstancias (arts. 27 a 67).

Estas exenciones persiguen objetivos diversos como la reducción de la carga fiscal sobre servicios esenciales, evitar la doble imposición, o fomentar determinadas actividades económicas o sociales.

6. Sujetos pasivos y repercusión del impuesto

El sujeto pasivo del IVA es, por norma general, el empresario o profesional que realiza la operación (art. 84.1 LIVA). No obstante, en determinados casos, como las inversiones del sujeto pasivo en operaciones inmobiliarias o adquisiciones intracomunitarias, el destinatario puede asumir dicha condición (arts. 84.2 y 85, LIVA). En las importaciones, el sujeto pasivo es el importador según la legislación aduanera (art. 86).

La repercusión del impuesto es obligatoria y debe documentarse mediante factura (arts. 88 y 89, LIVA). El sujeto pasivo tiene la obligación de incluir la cuota de IVA en el precio y de ingresarla en la Hacienda Pública, lo cual convierte a los operadores económicos en intermediarios esenciales del sistema tributario.

3.1.2.2 Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) es uno de los tributos indirectos tradicionales del sistema fiscal español, regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993 y su

reglamento (RD 828/1995). Su estructura tripartita —Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), Operaciones Societarias (OS) y Actos Jurídicos Documentados (AJD)— le otorga una notable versatilidad, aunque también una complejidad considerable tanto en su aplicación práctica como en la coordinación con otras figuras impositivas.

Se trata de un impuesto real y objetivo, es decir, que no atiende a las circunstancias personales del contribuyente, y su naturaleza es instantánea, pues se devenga en el momento en que se realiza el acto o contrato gravado. A diferencia del IVA, no permite la deducción del impuesto soportado, por lo que su carga económica recae de forma definitiva sobre el contribuyente. En cuanto a su diseño, es un tributo proporcional, si bien muchas Comunidades Autónomas han introducido escalas o tipos diferenciados según el valor de los bienes transmitidos o la naturaleza de la operación, lo que genera notables diferencias entre territorios.

Cada una de sus modalidades tiene su propia lógica jurídica. Las TPO gravan transmisiones onerosas inter vivos de bienes y derechos, así como la constitución de derechos reales, arrendamientos, préstamos o concesiones administrativas. La modalidad OS afecta a operaciones vinculadas a la constitución, ampliación o disolución de sociedades, aunque muchas de estas quedaron exentas desde la reforma introducida por el RDL 13/2010, con el objetivo de incentivar la actividad empresarial. Finalmente, AJD grava la documentación notarial, mercantil y administrativa, especialmente cuando estos documentos reflejan actos inscribibles en registros públicos y no sujetos a TPO u OS.

Uno de los aspectos más relevantes del ITPAJD es su relación con el IVA. Existe una regla general de incompatibilidad entre TPO y el IVA (art. 7.5 TR), aunque se contemplan excepciones, como en las transmisiones inmobiliarias exentas de IVA que, en su defecto, tributan por TPO. En cambio, OS y AJD pueden ser compatibles con el IVA en supuestos concretos, lo que añade un grado adicional de complejidad interpretativa.

El principio de incompatibilidad interna entre las modalidades del impuesto (art. 1.2 TR) también condiciona su aplicación. Así, un mismo acto no puede tributar por TPO y por OS simultáneamente, debiendo aplicarse el criterio de especialidad. A modo de ejemplo, una aportación de bienes a una sociedad puede representar una transmisión onerosa, pero si tiene finalidad societaria se liquida por OS.

En el caso de AJD, se distingue entre cuota fija y cuota variable. La primera se exige sobre documentos notariales independientemente de su contenido, mientras que la segunda solo se aplica si el acto documentado no está sujeto a TPO u OS. Aquí radica una de las controversias clásicas, ¿hasta qué punto AJD se utiliza como instrumento puramente recaudatorio, especialmente en operaciones de financiación como las hipotecas?.

Desde un punto de vista territorial, el impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas, que ejercen competencias normativas en tipos de gravamen, beneficios fiscales o gestión. Este margen de maniobra autonómico ha provocado importantes diferencias entre regiones, tanto en presión fiscal como en incentivos. Así, por ejemplo, el tipo general aplicable a transmisiones inmobiliarias oscila entre el 6 % y el 10 % según la comunidad, existiendo también tipos reducidos para supuestos como la adquisición de vivienda habitual.

En definitiva, el ITPAJD es un tributo de estructura compleja, con marcadas diferencias entre territorios y limitaciones en términos de neutralidad, lo que plantea importantes desafíos en equidad, eficiencia y simplificación normativa.⁶

⁶ Luis Malvárez Pascual, *Lecciones del sistema fiscal español*, ed. digital, Tecnos, 2015, pp. 446-474.

4. EL SISTEMA FISCAL Y TRIBUTARIO EN IRLANDA

4.1 ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN IRLANDA

La Constitución de Irlanda establece un marco limitado pero fundamental para las finanzas públicas, incluyendo la tributación. El Artículo 11 de la Constitución estipula que "*todos los ingresos del Estado, de cualquier fuente que provengan, formarán, salvo las excepciones previstas por la ley, un solo fondo*" conocido como el *Central Fund*. Este fondo centraliza todos los ingresos públicos, incluidos los impuestos, las tasas por servicios y los préstamos gestionados por la *National Treasury Management Agency*. Aunque el término "ingresos del Estado" no ha sido definido judicialmente con precisión, abarca principalmente los impuestos y otras recaudaciones públicas, como las tasas por servicios o la venta de propiedades estatales.⁷

El control legislativo de las finanzas públicas está garantizado por el principio establecido en la *English Bill of Rights* de 1688, incorporado en la práctica irlandesa, que otorga al Parlamento (*Oireachtas*) la autoridad exclusiva para aprobar impuestos y gastos públicos significativos. Este principio asegura que solo el *Dáil Éireann* (la cámara baja) puede autorizar la imposición de tributos, reforzando la separación de poderes y el control democrático sobre las finanzas públicas.⁸

En definitiva, a diferencia de España, donde se distingue entre comunidades de régimen foral y común, Irlanda no presenta una división regional comparable en materia tributaria, ya que la recaudación y gestión de impuestos son competencias predominantemente estatales. Sin embargo, existen particularidades en la aplicación de ciertos impuestos y regímenes especiales, especialmente en el contexto de la Unión Europea (UE) y en relación con incentivos fiscales para fomentar el desarrollo económico.

⁷ Forde & Leonard, *Constitutional Law of Ireland*, ed. Bloomsbury Professional, 2016, p. 267

⁸ Forde & Leonard, *Constitutional Law of Ireland*, ed. Bloomsbury Professional, 2016, p. 268

Irlanda se caracteriza por tener una clasificación tributaria que diferencia tres tipos de impuestos, atendiendo a los métodos de imposición y recaudación; impuestos retenidos en la fuente (*withholding taxes*), impuestos sobre transacciones (*transactions taxes*) e impuestos evaluados (*assessed taxes*).

Los primeros, impuestos retenidos en la fuente, se caracterizan por ser deducidos directamente por el pagador antes de que el beneficiario reciba el pago, de modo que el receptor recibe menos de lo que recibiría de otra manera. Este mecanismo asegura que el impuesto se recaude en el momento del pago, a través del sistema PAYE (por sus siglas en inglés, *pay as you earn*, paga según ganas), reduciendo, así, el riesgo de evasión fiscal.⁹

Los impuestos sobre transacciones se aplican a la realización de determinadas transacciones económicas, independientemente de los ingresos o la riqueza del contribuyente, como por ejemplo, la compraventa de bienes o la prestación de servicios. Entre estos impuestos se encuentra el IVA (*VAT*, por sus siglas en inglés), el impuesto de timbre (*stamp duty*)...

Por último, los impuestos evaluados, son los más importantes en Irlanda, aunque a día de hoy, la mayoría son autoevaluados por los contribuyentes (esto quiere decir que los contribuyentes declaran sus ingresos y calculan el impuesto correspondiente, anteriormente era el Estado quien se encargaba de determinar dicha contribución). Estos se basan en los ingresos, las ganancias o la riqueza de los contribuyentes. Como por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta (*Income tax*), las contribuciones al Seguro Nacional o impuestos especiales, como el *petroleum revenue tax*.¹⁰

⁹ Kieran Corrigan, *Revenue Law. Volume I: General and Income Tax Part 1*, Round Hall Ltd., Dublín, 2000, p. 12.

¹⁰ Morse et al. - Davies Principles of Tax Law - Ch 1

4.1.1. Impuestos directos

4.1.1.1. Income Tax

1. Introducción y conceptos definitorios

El impuesto sobre la renta (Income Tax) constituye una de las piezas esenciales del sistema fiscal irlandés, tanto por su capacidad recaudatoria como por su función redistributiva. Su regulación principal se encuentra en el Taxes Consolidation Act 1997 (TCA 1997), que estructura el conjunto del sistema tributario de personas físicas en Irlanda. En este contexto, el Income Tax se integra con otros gravámenes como el Universal Social Charge (USC) y las cotizaciones sociales obligatorias (PRSI), formando un bloque impositivo que grava los ingresos personales desde múltiples frentes.

Frente a otros países europeos con estructuras de tipo más fragmentado o progresivo, el modelo irlandés se caracteriza por un enfoque relativamente simple en cuanto a tramos impositivos, pero altamente técnico en lo que respecta a los conceptos de residencia, domicilio y fuente de la renta.

2. Determinación de la residencia y el domicilio fiscal

La delimitación de la obligación tributaria en Irlanda depende en gran medida del estatus del contribuyente en relación con tres conceptos jurídicos esenciales; residencia (residence), domicilio (domicile) y presencia habitual (ordinary residence). Esta triple clasificación, propia del derecho anglosajón, permite aplicar distintas reglas de imputación de rentas según el grado de conexión personal con el país.

2.1. Reglas de residencia

El TCA 1997 adopta un enfoque cuantitativo para la residencia fiscal, lo que significa que el criterio principal es el número de días de presencia física en el país. Una persona será residente si permanece en Irlanda al menos 183 días durante el año natural o, alternativamente, si acumula al menos 280 días entre ese año y el anterior, con un mínimo de 30 días en cada uno. Este método ofrece

claridad, pero puede dar lugar a resultados formalistas que no siempre reflejan la realidad del vínculo personal o económico del contribuyente con Irlanda.

A efectos prácticos, este sistema implica que un individuo que pase largas temporadas en Irlanda pero mantenga sus vínculos económicos en otro país puede ser considerado residente fiscal. Esta situación se gestiona a través de los convenios para evitar la doble imposición (CDIs).

Además, existe una opción poco conocida pero importante, las personas pueden optar voluntariamente por ser residentes a efectos fiscales si lo desean, lo cual puede ser ventajoso para quienes desean beneficiarse de ciertos créditos fiscales o del tratamiento preferente de determinadas rentas.

2.2. El concepto de domicilio

El domicilio es una figura distinta de la residencia, basada en la intención de permanencia indefinida en un lugar. Se presume que toda persona tiene un domicilio de origen (normalmente, el país de nacimiento de su padre), que solo se pierde si se adquiere uno nuevo con intención clara y permanente.¹¹ La carga de la prueba recae en el contribuyente y suele requerir evidencia extensa (vivienda permanente, cuentas bancarias, intenciones expresadas legalmente, etc.).

La principal consecuencia del domicilio es que, si un residente no está domiciliado en Irlanda, solo tributa por sus rentas extranjeras cuando las remesa al país (remittance basis). Este principio ha sido muy debatido, ya que ha atraído a personas de alto poder adquisitivo que pueden estructurar sus ingresos para limitar su exposición fiscal en Irlanda. No obstante, también ha sido objeto de reformas y críticas por considerarse una vía de elusión legal.

2.3. Presencia habitual

La ordinary residence amplía el concepto de residencia a efectos fiscales. Una persona adquiere esta condición después de tres años consecutivos como

¹¹ Udny v Udny [1869] LR 1 SC (HL) 441

residente, y se considera que mantiene dicha condición durante tres años después de haber dejado de serlo. Este mecanismo tiene un efecto prolongado sobre la obligación de declarar ciertas rentas extranjeras, especialmente en el caso de pensiones extranjeras o rendimientos pasivos.

3. Ingresos gravables y estructura del impuesto

El impuesto sobre la renta grava, en principio, todas las rentas obtenidas por personas físicas residentes, y ciertas rentas de fuente irlandesa incluso para no residentes. La estructura del impuesto es nominalmente progresiva, pero relativamente plana en la práctica debido a la existencia de solo dos tipos impositivos y a los umbrales reducidos entre ellos.

3.1. Categorías y naturaleza de las rentas

La legislación agrupa los ingresos gravables en varias categorías:

- Empleo: salarios, beneficios en especie, bonus, stock options;
- Negocio o profesión: rendimientos de actividades autónomas;
- Propiedades: ingresos de alquiler;
- Capital: dividendos, intereses, rentas vitalicias;
- Pensiones y otras rentas periódicas.

Una particularidad del sistema irlandés es su tratamiento uniforme de los ingresos dentro del cálculo global de la renta, salvo cuando se aplican reglas específicas (por ejemplo, para dividendos extranjeros o rentas de alquiler). También existe una distinción jurídica entre rentas del capital y plusvalías, que se gravan bajo un régimen separado (Capital Gains Tax).

Es importante destacar que no todos los ingresos están gravados, pues el TCA 1997 establece diversas exenciones, como ciertas indemnizaciones por despido, becas educativas, o reembolsos de gastos profesionales.

3.2. Estructura de tipos y presión fiscal efectiva

La estructura básica del Income Tax contempla:

- 20% para rentas hasta 35.300 € (para personas solteras);
- 40% para el resto.

Este sistema se ve agravado por la existencia de otros impuestos complementarios, como:

- USC (Universal Social Charge): con tramos entre el 0.5% y el 8%;
- PRSI: cotizaciones sociales de alrededor del 4% para asalariados.

Por tanto, la carga fiscal total efectiva puede superar el 50% para rentas altas, aunque Irlanda mantiene tipos corporativos bajos para fomentar la inversión extranjera. Esta diferencia entre fiscalidad personal y empresarial ha generado debate en torno al equilibrio y sostenibilidad del modelo tributario.

Además, para ciertos trabajadores autónomos o directivos con acciones en su empresa, existen normas antiabuso (como las llamadas “close company rules”) que buscan evitar que se posponga la tributación mediante dividendos o plusvalías diferidas (s. 430 TCA 1997).

4. Créditos fiscales personales y familiares

Un aspecto llamativo, que difiere con el modelo español, es que el sistema fiscal irlandés prioriza el uso de créditos fiscales en lugar de deducciones. Estos créditos se aplican directamente sobre el impuesto calculado, a diferencia de las deducciones que reducen la base imponible. Son personales, no reembolsables y se aplican por igual a todos los contribuyentes elegibles, beneficiando proporcionalmente más a quienes tienen ingresos bajos.

El Personal Tax Credit en Irlanda es de 1.775 € para personas solteras y 3.550 € para matrimonios o uniones civiles. Este crédito puede combinarse con otros, como el Earned Income Credit (1.875 € en 2025), así como créditos adicionales

disponibles para estudiantes, personas con discapacidad o inquilinos, dependiendo de las circunstancias individuales.¹²

A diferencia de las deducciones, que benefician más a rentas altas, estos créditos promueven una progresividad horizontal, aunque su carácter no reembolsable limita su efecto redistributivo, especialmente para quienes no tienen cuota a pagar. Esto ha generado críticas frente a modelos europeos que usan deducciones reembolsables o transferencias fiscales negativas.

4.1.1.2. Corporation Tax

El otro gran pilar del sistema tributario irlandés, junto con el impuesto sobre la renta, es el Corporation Tax, que grava los beneficios obtenidos por las sociedades. Se trata de un tributo directo, proporcional y periódico, cuya estructura normativa se encuentra también en el Taxes Consolidation Act 1997 (TCA 1997). Su diseño ha sido objeto de especial atención tanto por organismos internacionales como por investigadores fiscales, dado el impacto que ha tenido en la configuración del modelo económico irlandés, caracterizado por una fuerte apertura exterior y una clara estrategia de atracción de inversión extranjera directa.

1. Ámbito de aplicación y sujetos pasivos

El impuesto de sociedades se aplica a todas las entidades consideradas residentes fiscales en Irlanda, así como a ciertas entidades no residentes por las rentas de fuente irlandesa que obtienen. El concepto de residencia fiscal para las sociedades se determina principalmente por el lugar de gestión y control efectivo (central management and control), aunque desde 2015, y de forma más estricta desde 2021, también se tiene en cuenta el lugar de incorporación legal, en cumplimiento con los compromisos asumidos frente a la OCDE y la UE en materia de transparencia fiscal y lucha contra la planificación fiscal agresiva.

¹² Revenue Commissioners. (2025, mayo). *Tax rates, bands and reliefs*. Disponible en : <https://www.revenue.ie/en/personal-tax/credits-reliefs-and-exemptions/tax-relief-charts/index.aspx>

Así, una sociedad se considerará residente en Irlanda si:

- Está incorporada en Irlanda (salvo excepciones previstas en tratados);
- O si, aun estando incorporada en otro país, su centro de decisiones estratégicas se encuentra en Irlanda (s.23A TCA 1997)

Este criterio no se limita a la ubicación del domicilio social o del lugar donde se lleva la contabilidad, sino que busca identificar dónde se adoptan las decisiones clave de la empresa. Así, la gestión y control efectivo hace referencia a la dirección real y sustancial de la actividad corporativa, que no siempre coincide con la dirección formal.

Una sentencia fundamental para entender este concepto es el caso *Commissioner of Inland Revenue v. Irish Permanent Building Society* (1990). En él, el tribunal determinó que, a efectos fiscales, una entidad que formalmente operaba desde el Reino Unido debía ser considerada residente en Irlanda, dado que las decisiones sustanciales de negocio eran adoptadas por un consejo que se reunía regularmente en Dublín, y desde allí se dirigía efectivamente la actividad. Esta doctrina ha sido reiteradamente citada por la administración tributaria irlandesa en la interpretación del TCA 1997, y es especialmente relevante en contextos de planificación fiscal internacional, donde grupos empresariales intentan segmentar sus estructuras entre distintas jurisdicciones.

Para las entidades no residentes, el impuesto solo se aplica sobre las rentas obtenidas en territorio irlandés, incluyendo:

- Ingresos derivados de establecimientos permanentes (permanent establishments);
- Rentas de propiedades inmuebles situadas en Irlanda;
- Determinadas rentas pasivas, como dividendos o intereses sujetos a retención.

2. Tipos impositivos y estructura del impuesto

El rasgo principal del impuesto de sociedades en Irlanda es su tipo nominal general del 12,5%, aplicado a los beneficios de actividades empresariales desarrolladas en el país. Este tipo, vigente desde 2003, ha sido sostenido por todos los gobiernos como eje clave de la estrategia económica nacional.

Existen otros tipos impositivos según el tipo de renta:

- 25% para ingresos no comerciales (rentas pasivas, intereses, etc.);
- 33% para ciertas ganancias de capital (Capital Gains Tax);
- 6,25% para ingresos por propiedad intelectual bajo el régimen Knowledge Development Box (KDB), sujeto a requisitos estrictos de sustancia económica.

Esta estructura busca fomentar la inversión productiva real y evitar que ingresos pasivos o estructuras sin actividad se beneficien del tipo reducido. Solo las "trading activities" (actividades reales con riesgo empresarial y valor añadido) pueden acceder al 12,5%, y la administración fiscal examina caso por caso si se cumplen las condiciones.

3. Deducciones, incentivos fiscales y regímenes especiales

El sistema del impuesto de sociedades en Irlanda incluye diversos incentivos fiscales y regímenes preferenciales destinados a fomentar la inversión, la innovación y el desarrollo empresarial. Entre ellos destacan las deducciones por gastos de investigación y desarrollo (R&D), los beneficios del Knowledge Development Box, y los regímenes de amortización acelerada.

3.1. Crédito fiscal por I+D (R&D Tax Credit)

Uno de los instrumentos más relevantes es el Research and Development Tax Credit, que permite a las empresas deducirse el 30% de los gastos cualificados en actividades de investigación y desarrollo, con independencia de si obtienen beneficios o no. Este crédito se aplica sobre el impuesto de

sociedades a pagar, y en determinados casos puede generar reembolsos fiscales.

Los gastos que pueden acogerse a este incentivo incluyen:

- Costes de personal directamente involucrado en I+D;
- Materiales y consumibles utilizados en los procesos de investigación;
- Gastos de subcontratación a universidades o centros acreditados;
- Costes de ensayos, pruebas y validación tecnológica.

El incentivo tiene como finalidad convertir a Irlanda en un centro atractivo para el desarrollo tecnológico, y ha sido uno de los pilares para el establecimiento de sedes de I+D de empresas multinacionales en el país.

3.2. Knowledge Development Box (KDB)

El Knowledge Development Box permite aplicar un tipo reducido del 6,25% sobre los ingresos cualificados procedentes de derechos de propiedad intelectual desarrollados en Irlanda. Para acceder a este régimen, es necesario que:

- Los activos intangibles hayan sido desarrollados mediante actividades de I+D dentro del país;
- Se mantenga un seguimiento contable detallado del vínculo entre los ingresos y los gastos relacionados;
- Se cumplan criterios de "nexo" exigidos por la OCDE para evitar erosión de bases imponibles.¹³

El KDB fue introducido en 2016 y constituye una herramienta alineada con los estándares BEPS, en tanto exige conexión real entre la generación de valor y la presencia económica.

¹³ OECD. (2016). *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI)*, art. 4. Ireland ratified 2019.

3.3. Otras deducciones y regímenes

Además, el TCA 1997 contempla:

- Deducciones por amortización de activos intangibles;
- Regímenes especiales para zonas económicas prioritarias o sectores estratégicos (energía, farmacéutico, financiero);
- Exenciones para dividendos percibidos de filiales extranjeras en ciertos casos, lo que facilita la función de "holding" internacional desde Irlanda.

En conjunto, estas medidas refuerzan el atractivo del régimen fiscal irlandés para empresas tecnológicas y sectores de alto valor añadido, sin dejar de lado a las pequeñas y medianas empresas que también pueden beneficiarse de estas disposiciones.

4.1.1.3. *Capital Gains Tax*

El Capital Gains Tax (CGT) constituye una figura impositiva independiente dentro del sistema tributario irlandés, regulada también por el Taxes Consolidation Act 1997, que grava las ganancias obtenidas por la transmisión de activos de capital tanto por personas físicas como jurídicas. Aunque no forma parte estricta del impuesto de sociedades, resulta aplicable a las empresas que obtienen plusvalías por la venta de activos como inmuebles, acciones, participaciones en negocios, propiedades intelectuales o cualquier otro bien de naturaleza no corriente.

1. Sujetos pasivos y ámbito de aplicación

El CGT se aplica a toda persona o entidad que obtenga una plusvalía como resultado de la venta, intercambio o disposición de un activo. Están sujetos:

- Las personas físicas y jurídicas residentes en Irlanda, sobre sus ganancias de origen mundial.
- Las no residentes, únicamente sobre ganancias derivadas de:
 - Bienes inmuebles situados en Irlanda.

- Participaciones significativas en sociedades cuyo valor provenga principalmente de bienes situados en Irlanda.

Este criterio fue respaldado en el caso *Revenue Commissioners v. O'Flynn Construction Ltd. (2011)*, donde se confirmó que la residencia efectiva del titular y la localización sustancial del activo son determinantes en la sujeción al CGT, evitando estructuras artificiales de no residencia.

2. Cálculo de la ganancia gravable

La ganancia gravable se determina como la diferencia entre el precio de venta y el coste base del activo, deduciendo:

- Costes de adquisición y venta.
- Inversiones o mejoras sobre el activo.
- Pérdidas de capital de ejercicios anteriores.

En activos adquiridos antes del 6 de abril de 1974, se utiliza el valor de mercado en esa fecha como base o un sistema especial de indexación.

3. Tipo impositivo

Desde 2012, el tipo general del CGT es del 33% (Capital Acquisitions Tax). Se aplica de forma uniforme a la mayoría de las plusvalías, con algunas excepciones mediante regímenes especiales.

- Entrepreneur Relief; constituye tipo reducido del 10% sobre los primeros 1.000.000 € de ganancias. Requiere al menos 3 años de titularidad activa y una participación mínima del 5%. En el caso *Lee v. Revenue Commissioners (2017)*, se ratificó que la implicación directa en la gestión del negocio era esencial para aplicar este alivio.
- Retirement Relief; disponible a partir de los 55 años, permite la exención total o parcial si se cumplen ciertos requisitos relativos a volumen, tipo de activo y relación con un negocio. (s. 598 TCA 1997).
- Principal Private Residence Relief; es una exención sobre la ganancia obtenida en la venta de la vivienda habitual. (s. 604 TCA 1997).

A pesar del tipo fijo del 33%, la existencia de regímenes como el Entrepreneur Relief o el Retirement Relief introducen cierta flexibilidad dentro del sistema, permitiendo adaptar la carga fiscal a situaciones particulares. Estas excepciones, aunque acotadas, demuestran cómo el CGT no solo responde a criterios de recaudación, sino también a la realidad económica de quien transmite el activo y al contexto en que lo hace.

4.1.2. Impuestos indirectos

En el sistema tributario irlandés, los impuestos indirectos constituyen una fuente fundamental de ingresos públicos, permitiendo al Estado financiar servicios esenciales con menor carga perceptible para el contribuyente medio. Su diseño responde a criterios de eficiencia recaudatoria, neutralidad económica y simplicidad administrativa, aunque no exento de crítica desde la perspectiva de la equidad fiscal.

En Irlanda, los impuestos indirectos se agrupan en tres grandes bloques: en primer lugar, el Value Added Tax (VAT), que representa la principal figura en términos cuantitativos y está plenamente armonizado con el Derecho de la Unión Europea; en segundo lugar, los impuestos especiales (excise duties) sobre productos como el alcohol, el tabaco, los hidrocarburos o los vehículos; y, por último, una serie de gravámenes específicos como el Plastic Bag Levy, el Motor Tax o la Carbon Tax, que responden a finalidades medioambientales o sectoriales.

La presente investigación se centra especialmente en el VAT, incidiendo de forma breve en los impuestos especiales, no solo por su importancia cuantitativa —representa aproximadamente el 27 % de la recaudación fiscal irlandesa¹⁴—, sino también por su complejidad técnica y por la riqueza doctrinal y jurisprudencial que ha generado en el ámbito de la UE. Por último, se menciona de forma breve el Stamp Duty, por su clara diferencia con el sistema español.

¹⁴ Revenue. (2023). *Annual Report 2023*. Revenue Commissioners, p.20 <https://www.revenue.ie/en/corporate/press-office/annual-report/2023/ar-2023.pdf>

4.1.2.1. Value Added Tax

1. Marco normativo del VAT en Irlanda

El Value Added Tax irlandés se regula principalmente en la Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (VATCA 2010). Este texto legal compila, sistematiza y actualiza la normativa dispersa anterior, ofreciendo un marco legislativo relativamente coherente y de fácil acceso. Sin embargo, al tratarse de una figura armonizada a nivel europeo, la interpretación y aplicación del VAT en Irlanda debe realizarse conforme a los principios establecidos por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, sobre el sistema común del IVA.

Por lo tanto, la armonización del IVA en el ámbito de la UE responde a la necesidad de asegurar un tratamiento fiscal coherente de las operaciones dentro del mercado interior. El IVA se ha consolidado como uno de los ejemplos más claros de integración normativa entre el Derecho de la Unión y los ordenamientos nacionales. En consecuencia, los tribunales irlandeses están obligados a interpretar la legislación nacional de conformidad con los objetivos de la Directiva del IVA, así como con la jurisprudencia del TJUE, especialmente en lo relativo a principios como el de abuso de derecho.¹⁵

2. Elementos esenciales del VAT

a) Sujeto pasivo y obligaciones

En el contexto del VAT irlandés, se considera sujeto pasivo toda persona física o jurídica que lleve a cabo, de forma independiente y habitual, una actividad económica consistente en la entrega de bienes o la prestación de servicios gravados por el impuesto.

El sujeto pasivo está obligado a registrarse ante la Revenue Commissioners cuando sus ingresos anuales superen determinados umbrales. En 2025, estos

¹⁵ TJUE, *Halifax plc y otros v Commissioners of Customs and Excise*, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121. Véase también: Comisión Europea. (2024). *Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax*. Disponible en https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-directive_en

límites se sitúan en 85.000 euros para ventas de bienes y 42.500 euros para prestación de servicios.¹⁶ Además, determinados sujetos pasivos deben registrarse obligatoriamente aunque no superen estos umbrales, por ejemplo, si realizan adquisiciones intracomunitarias por encima de 41.900 euros o importaciones desde terceros países.

El registro como sujeto pasivo conlleva una serie de obligaciones fiscales y administrativas, entre las que destacan, la emisión de facturas con desglose del VAT, la presentación periódica de declaraciones (cada dos meses en el régimen general), el mantenimiento de registros contables y la conservación de documentación fiscal durante un período mínimo de seis años.

b) Hecho imponible y operaciones sujetas

El VAT grava, en esencia, el consumo final. En este sentido, constituye un impuesto indirecto que recae, en última instancia, sobre el consumidor, aunque su ingreso se canaliza a través del empresario o profesional que actúa como recaudador. De acuerdo con lo anteriormente expuesto, la legislación irlandesa, en línea con la Directiva 2006/112/CE, identifica como operaciones sujetas al impuesto las siguientes:

1. Entregas de bienes realizadas en el territorio del Estado;
2. Prestaciones de servicios;
3. Adquisiciones intracomunitarias de bienes;
4. Importaciones de bienes procedentes de terceros países.

Para que una operación esté sujeta al impuesto, debe haber una relación jurídica entre el prestador y el receptor, así como una contraprestación económica identificable. No obstante, también se prevén supuestos de autoconsumo, donde el empresario se considera sujeto pasivo por bienes o servicios que destina a fines particulares o ajenos a la actividad empresarial.

¹⁶ Revenue Commissioners. (2025). *What are the VAT thresholds?* Disponible en <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-registration/who-should-register-for-vat/vat-thresholds.aspx>

El territorio del Estado para fines de VAT no siempre coincide con el territorio político de Irlanda. Por ejemplo, determinadas zonas portuarias o de tráfico aeroportuario pueden quedar excluidas del ámbito de aplicación del impuesto para ciertas operaciones específicas, conforme al s. 14 de la VATCA 2010.

c) Tipos impositivos

Irlanda mantiene una estructura de tipos múltiples de VAT que permite adaptar la carga impositiva a las características sociales y económicas de los distintos productos o servicios. Esta estructura incluye:

- Tipo estándar del 23 %, que se aplica a la mayoría de los bienes y servicios;
- Tipo reducido del 13,5 %, aplicable a servicios de hostelería, calefacción doméstica, peluquerías y renovaciones de vivienda;
- Tipo del 9 %, en sectores como el turismo, periódicos digitales y determinados espectáculos culturales (introducido inicialmente de forma temporal pero prorrogado en varias ocasiones);
- Tipo del 4,8 %, reservado casi exclusivamente al comercio de ganado;
- Tipo cero (0 %), que grava con exención total productos básicos como alimentos, medicamentos, libros impresos y productos infantiles.¹⁷

La multiplicidad de tipos impositivos y exenciones especiales dentro del sistema de IVA en Irlanda (y en la UE) genera una importante inseguridad jurídica, especialmente en casos donde no hay una clasificación clara entre categorías —como alimentos elaborados frente a no elaborados, o servicios digitales frente a impresos—. Según el Parlamento Europeo, *“la existencia de varios tipos y exenciones crea un sistema de IVA más complicado. Como resultado, las administraciones nacionales enfrentan una mayor carga para recaudar e inspeccionar, mientras que las empresas afrontan mayores costes de cumplimiento”*.¹⁸

¹⁷ Value-Added Tax Consolidation Act 2010.

¹⁸ European Parliament. (2018). More flexible VAT rates (EPRS Briefing). Disponible en https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/625137/EPRS_BRI%282018%29625137_EN.pdf

d) Exenciones y operaciones no sujetas

Existen diversas exenciones previstas en la legislación irlandesa. Estas exenciones pueden clasificarse en:

- Exenciones sin derecho a deducción, como ocurre con servicios financieros, operaciones de seguros, arrendamientos de terrenos o servicios educativos y médicos;
- Exenciones con derecho a deducción, que se aplican fundamentalmente a operaciones intracomunitarias y exportaciones, conforme al principio de tributación en destino.

Una consecuencia directa de la exención sin derecho a deducción es la proporcionalidad en la deducibilidad del VAT soportado. En estos casos, el sujeto pasivo solo puede deducir el impuesto soportado en la proporción que represente su actividad gravada sobre el total de sus operaciones.

La interpretación del alcance de estas exenciones ha sido fuente de constante jurisprudencia. En el asunto C-45/01, Dornier, el TJUE subrayó la necesidad de interpretar restrictivamente las exenciones y con arreglo a su finalidad. En línea con esta doctrina, la jurisprudencia irlandesa ha oscilado entre posiciones expansivas y restrictivas, en función del tipo de actividad examinada y su posible encaje en las categorías previstas por la legislación nacional y comunitaria.

3. Derecho a deducción y principio de neutralidad fiscal

Uno de los principios fundamentales del IVA es el de neutralidad fiscal, que se concreta en el derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios directamente vinculados a su actividad económica gravada. Este principio busca evitar que el IVA se convierta en un coste para las empresas que actúan como meros intermediarios en la cadena económica.

El artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE reconoce expresamente este derecho a la deducción, y su desarrollo jurisprudencial por parte del TJUE ha sido especialmente relevante. En el asunto C-29/08, SKF, el Tribunal estableció

que las deducciones deben permitirse incluso cuando los gastos estén vinculados a actividades económicas futuras, aunque los beneficios derivados de esas operaciones no se materialicen de forma inmediata.

Esta interpretación ha sido acogida también en el ámbito irlandés. Por ejemplo, en el caso 72TACD2021, el Tax Appeals Commission admitió la deducción del IVA asociado a la adquisición de derechos reversionarios sobre inmuebles, al considerar que estos activos estaban destinados a futuras operaciones sujetas al impuesto.

De forma complementaria, el caso C-227/21 reafirmó que el derecho a deducción no puede denegarse por errores meramente formales si se demuestra que la operación es real y que el sujeto pasivo actuó de buena fe. Esta doctrina ha tenido una progresiva acogida en Irlanda, donde los tribunales tienden cada vez más a dar prioridad a la sustancia económica de las operaciones sobre formalismos documentales.

En el ámbito sanitario, el caso *Revenue Commissioners v. Abbey Healthcare* ilustra cómo los tribunales irlandeses aplican directamente la jurisprudencia europea. En esa sentencia, el High Court concluyó que determinados servicios ofrecidos por una residencia geriátrica con atención médica debían considerarse exentos, en línea con los criterios fijados por el TJUE en el caso C-45/01, Dornier.

Finalmente, una cuestión de actualidad es la creciente fiscalización de las operaciones entre partes vinculadas, especialmente en relación con los precios de transferencia. Estas reglas exigen que las operaciones entre empresas del mismo grupo se valoren como si fueran entre entidades independientes, para evitar manipulaciones de precios que puedan desplazar artificialmente beneficios o pérdidas entre jurisdicciones.

En este contexto, el asunto C-726/23 (*AGAT Laboratories*), actualmente pendiente ante el TJUE, plantea si las autoridades fiscales pueden exigir documentación adicional para verificar la realidad económica de las operaciones y la deducibilidad del IVA. El Abogado General se ha mostrado favorable a esta posibilidad, siempre que se respeten los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.

4.1.2.2. *Impuestos especiales*

1. Concepto y fundamento jurídico

Los impuestos especiales (excise duties) son tributos indirectos que gravan el consumo de determinados bienes considerados social o medioambientalmente sensibles, tales como el alcohol, el tabaco, los hidrocarburos, la electricidad y los vehículos. A diferencia del VAT, que se aplica de forma generalizada a casi todos los bienes y servicios, los impuestos especiales son selectivos y responden a una lógica dual; por un lado, una finalidad recaudatoria; y por otro, una función extrafiscal, orientada a modificar conductas de consumo o internalizar externalidades negativas.

En el caso irlandés, los impuestos especiales tienen una importancia estratégica tanto en términos de ingresos fiscales como de cumplimiento de compromisos internacionales en materia de salud pública y medioambiente. La legislación irlandesa en la materia está armonizada en gran parte con el Derecho de la Unión Europea, especialmente a través de las Directivas del Consejo en materia de impuestos especiales, como la Directiva 2008/118/CE, y normas específicas por producto (ej. la Directiva 2011/64/UE sobre tabaco, o la 2003/96/CE sobre energía).

En Irlanda, los impuestos especiales están regulados por el Finance Act (actualizado anualmente) y otras normas sectoriales como el Mineral Oil Tax Act 1979, Tobacco Products Tax Act 1977 o el Alcohol Products Tax Regulations.

2. Principales figuras de imposición especial

En Irlanda, los principales impuestos especiales se agrupan en tres categorías: alcohol, tabaco y productos energéticos.

El Alcohol Products Tax (APT) grava la producción e importación de bebidas alcohólicas, con tasas que varían según el tipo de bebida y su graduación. Irlanda se encuentra entre los países con mayores impuestos sobre cerveza y licores en la UE, como parte de su estrategia de salud pública.

Cabe señalar que, en el contexto irlandés, el uso del Alcohol Products Tax no solo responde a objetivos fiscales, sino también a una voluntad política clara de incidir en la salud pública, como evidencia la Public Health (Alcohol) Act 2018.

El Tobacco Products Tax (TPT) se aplica a la importación, fabricación y tenencia para la venta de productos de tabaco, combinando un componente específico y otro ad valorem. Irlanda impone niveles impositivos muy altos, con cajetillas que superan los 15 euros, lo que ha sido efectivo para reducir el consumo, pero también ha incrementado el contrabando.

Por último, el Mineral Oil Tax (MOT) grava combustibles como gasolina y gasóleo, con tarifas que dependen del tipo de uso. A esto se suma el Carbon Tax, introducido en 2010, que busca internalizar los costes de las emisiones de CO₂. Este impuesto ha ido aumentando gradualmente, alcanzando 48,50 euros por tonelada en 2023, con una meta de 100 euros para 2030, según el plan climático nacional.¹⁹ Este enfoque mixto de imposición selectiva y finalidades extrafiscales muestra cómo Irlanda ha optado por ir más allá del mínimo normativo europeo, en línea con su agenda climática y sanitaria.

Además de su función recaudatoria —los impuestos especiales representaron en 2022 cerca del 15 % de los ingresos fiscales²⁰—, su finalidad extrafiscal es clave. Estos tributos buscan modificar conductas, fomentar hábitos más saludables y sostenibles, y compensar costes sociales como los sanitarios o medioambientales. Irlanda ha adoptado este enfoque de forma activa, superando incluso los estándares europeos.

4.1.2.3 *El Stamp Duty*

En general, las transmisiones patrimoniales en Irlanda están gravadas de forma mínima o muy limitada. Aunque este tipo de operaciones no tienen una relevancia recaudatoria tan destacada como otros impuestos en el sistema

¹⁹ Revenue Commissioners. (2023). *Energy Products Tax – Rates of Mineral Oil Tax and Carbon Tax*. Disponible en: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tadm/excise/excise-duty-rates/energy-excise-duty-rates.pdf>

²⁰ European Commission. (2023). *Taxation trends in the European Union*. Brussels: Directorate-General for Taxation and Customs Union. Disponible en: <https://ec.europa.eu/eurostat>

irlandés, resulta pertinente hacer una breve mención al Stamp Duty, por su contraste con el modelo español.

Este impuesto grava la formalización de ciertos documentos legales, especialmente aquellos vinculados a transmisiones de bienes inmuebles, tanto nuevos como de segunda mano. A diferencia de España, donde el tratamiento fiscal varía en función de diversos factores, en Irlanda el funcionamiento del Stamp Duty es mucho más simple ya que se aplica un tipo del 1 % sobre el valor declarado para propiedades de hasta un millón de euros, y del 2 % para el importe que exceda esa cantidad. Asimismo, con la reciente entrada en vigor del Finance Act 2024 se aplica también el 6 % sobre el exceso de 1 500 000 €.²¹

Además, este impuesto se aplica de forma uniforme en todo el país, ya que no existen competencias cedidas a entes territoriales. Esto contribuye a reducir notablemente la complejidad del sistema, especialmente si lo comparamos con el modelo español, en el que las comunidades autónomas pueden establecer tipos distintos y particularidades propias.

Otro aspecto relevante es que en Irlanda, este tributo no se aplica en conjunto con otros, por ejemplo, la transmisión de vivienda nueva no se acompaña del IVA, lo que contribuye a simplificar aún más la operación desde el punto de vista fiscal.

Por lo tanto, Irlanda solo integra un único impuesto para gravar la transmisión de bienes inmuebles, mientras que España, incorpora distintas figuras dentro del ITPAJD.

²¹ Stamp Duties Consolidation Act, 1999. Schedule 1.

5. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LOS SISTEMAS FISCALES DE ESPAÑA E IRLANDA

5.1 ESTRUCTURA IMPOSITIVA: SIMILITUDES Y DIFERENCIAS

5.1.1 Presión fiscal y enfoque de los sistemas

La presión fiscal es un indicador clave que permite comparar la carga impositiva entre distintos países. Se calcula como el porcentaje del Producto Interior Bruto (PIB) que representa el conjunto de impuestos y cotizaciones sociales recaudados por el Estado. Aunque no mide por sí sola la equidad del sistema tributario, sí ofrece una idea general del peso de la fiscalidad en la economía.

En este sentido, España presenta una presión fiscal relativamente elevada, situada en torno al 38 % del PIB en los últimos años (36,8% en 2024), ligeramente por debajo de la media de la Unión Europea. Su estructura tributaria combina impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales de manera relativamente equilibrada, y muestra una orientación hacia la financiación del gasto público y las políticas redistributivas, especialmente en sanidad, educación y pensiones.

Por su parte, Irlanda se caracteriza por una presión fiscal mucho más baja, con tasas en torno al 22–23 % del PIB.²² Esta cifra, sin embargo, puede inducir a error si no se tiene en cuenta que el PIB irlandés está significativamente distorsionado por la actividad de grandes multinacionales tecnológicas y farmacéuticas, que contabilizan beneficios elevados en el país sin que estos se traduzcan necesariamente en ingresos fiscales equivalentes para el Estado.

En definitiva, estos datos no solo revelan diferencias cuantitativas, sino también dos filosofías fiscales divergentes, una más centrada en la cohesión social y otra en la competitividad económica.

²² Datosmacro. (s.f.). *Presión fiscal en España e Irlanda*. <https://datosmacro.expansion.com/impuestos/presion-fiscal>

5.1.2 Empresas: impuesto sobre sociedades

Como veníamos diciendo, en España, el tipo nominal general para el impuesto de sociedades es del 25 %²³, con reducciones puntuales (15 % start-ups, 20 % entidades culturales) y coherencia autonómica (Navarra/País Vasco: 24 %).²⁴ A pesar de ello, la tributación efectiva puede bajar hasta el 7 % para grandes holdings, debido a deducciones y bases consolidadas.

En contraste, Irlanda aplica un tipo fijo del 12,5 %, excepcionalmente atractivo dentro de la Unión Europea. Esto es debido a su "Patent Box", vigente desde 1973, y el régimen "non-dom" para no residentes, los cuales refuerzan esta ventaja, convirtiéndolo en un imán para firmas tecnológicas –aunque ha recibido críticas, ya que reduce la recaudación interna al facilitar el traslado de beneficios empresariales a otras jurisdicciones, lo que genera efectos de erosión de la base imponible.^{25 26}

5.1.3 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF español es un impuesto progresivo, con tipos marginales que alcanzan el 45 %, y se complementa con deducciones y bonificaciones autonómicas que contribuyen a reducir la carga fiscal efectiva de determinados contribuyentes. Contrariamente, Irlanda también utiliza un sistema progresivo, pero introduce

²³ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, Artículo 29. BOE n.º 288, de 28 de noviembre de 2014.

²⁴ Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco. (2024). *Impuesto sobre Sociedades*. Disponible en https://www.euskadi.eus/web01-s2oga/es/contenidos/informacion/6901/es_2316/index.shtml

²⁵ [1] *Patent Box*: Régimen fiscal que permite tributar a un tipo reducido los beneficios procedentes de la explotación de determinadas propiedades intelectuales (como patentes o software), con el objetivo de incentivar la innovación y atraer empresas tecnológicas.

[2] *Régimen "non-dom"*: Sistema por el cual los residentes fiscales que no tienen su "domicilio" permanente en el país (non-domiciled) solo tributan por las rentas generadas o remitidas al país, lo que permite a muchos extranjeros no declarar ni pagar impuestos por ingresos obtenidos en el extranjero.

²⁶ OECD. (2023). *Design Features of Income-Based Tax Incentives for R&D and Innovation*. Paris: OECD Publishing. Disponible en https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/04/design-features-of-income-based-tax-incentives-for-r-d-and-innovation_295810f4/a5346119-en.pdf

exenciones específicas para trabajadores internacionales o expatriados, en un intento deliberado de atraer talento y expandir su mercado laboral.

España busca un enfoque más equilibrado, teniendo en cuenta aspectos sociales, mientras que Irlanda usa su impuesto sobre la renta como herramienta para atraer inversiones y competir a nivel internacional.

5.1.4 Impuestos indirectos: IVA y consumo

España aplica un IVA general del 21 %, con tipos reducidos y superreducidos (10 %, 4 %), orientados a fomentar el consumo responsable. Irlanda, aunque su IVA general llega al 23 %, logra una recaudación proporcional mucho mayor por la estructura de su economía y el menor peso de reducciones.

Esto se explica en parte por una menor sensibilidad política hacia el gasto interno en Irlanda, ya que sectores como la alimentación, sanidad o educación, que en países como España disfrutaban de tipos superreducidos, no reciben allí el mismo tratamiento fiscal.

5.1.5 Patrimonio, sucesiones y donaciones

Aquí la divergencia es notable pues España grava el patrimonio y las sucesiones, aunque con una gran heterogeneidad autonómica. Irlanda, sin embargo, no impone impuesto al patrimonio y sus cargas sobre herencias y donaciones son bastante reducidas. Este enfoque favorece la acumulación y transmisión de capital, en detrimento de una lógica redistributiva que sí prevalece en España.

5.1.6 Seguridad social y cotizaciones

En España, las cotizaciones laborales alcanzan niveles elevados —superiores a la media europea, y, sobretodo, la irlandesa— para sostener la sanidad y pensiones. Irlanda mantiene cotizaciones por debajo del promedio europeo, reduciendo la carga laboral y aumentando la competitividad de contratación. Esto les permite presentar un mercado laboral más dinámico, aunque a costa de una menor cobertura social universal (muchos de los servicios que en España, son públicos o universales, en Irlanda se han privatizado, como por ejemplo, la sanidad. Su cobertura pública se limita a unos mínimos básicos).

5.2. POLÍTICA FISCAL

La política fiscal constituye una de las herramientas más poderosas de los Estados para alcanzar objetivos económicos, sociales y políticos. Aunque ambos países comparten su pertenencia a la Unión Europea —y, por tanto, ciertos límites comunes en materia fiscal—, Irlanda y España mantienen enfoques marcadamente distintos en el diseño y la aplicación de sus políticas fiscales.

De esta manera, la política fiscal de España está orientada a la financiación del Estado del bienestar. Es, en su esencia, redistributiva y social, con un sistema progresivo de impuestos directos, apoyado por una red de prestaciones públicas (sanidad, pensiones, educación gratuita, etc.) y una estructura de ingresos basada tanto en la imposición directa como indirecta.

En cambio, la política fiscal de Irlanda ha seguido, desde finales del siglo XX, un enfoque decididamente competitivo, basado en la atracción de inversión extranjera directa (IED), especialmente del sector tecnológico y farmacéutico. Este modelo se apoya en un tipo de impuesto de sociedades del 12,5 %, una fiscalidad favorable para no residentes y un entorno regulatorio flexible.

Esta diferencia responde tanto a tradiciones jurídicas distintas como a circunstancias estructurales. España, con una población cuatro veces superior a la de Irlanda y una economía más diversificada, ha priorizado la cohesión territorial y social. Irlanda, en cambio, ha utilizado su soberanía fiscal para convertirse en un hub corporativo global, aunque a menudo al borde de la legalidad europea en materia de ayudas de Estado, como se inspeccionará más adelante.

5.2.1 La política fiscal como instrumento de desarrollo económico

Como se decía, Irlanda ha utilizado su política fiscal como un instrumento estratégico de crecimiento, lo cual le ha permitido atraer a gigantes tecnológicos, generando un modelo económico intensamente dependiente de los beneficios de multinacionales. A cambio, ha renunciado en parte a la recaudación doméstica.

Esta política, aunque exitosa en términos de PIB, ha generado críticas por contribuir a la erosión de bases fiscales en otros países (fenómeno BEPS, por sus siglas en inglés: Base Erosion and Profit Shifting).²⁷ Es decir, las multinacionales mueven artificialmente sus beneficios a países con baja tributación (como Irlanda), vaciando la base imponible de los países donde realmente operan.

España, en cambio, ha apostado por una política fiscal más moderada en la atracción de empresas, primando la estabilidad recaudatoria y la suficiencia financiera del Estado. No obstante, esta elección también ha tenido un coste en términos de dinamismo inversor, especialmente en el ámbito tecnológico.²⁸ Mientras Irlanda se beneficia de un entorno fiscal que favorece la deslocalización de beneficios, España sigue dependiendo en gran medida del esfuerzo fiscal interno, no de inversiones ni empresas.

5.2.3 Limitaciones y tensiones internas

Ambos países se enfrentan a desafíos fiscales estructurales. En el caso español, el sistema presenta una recaudación insuficiente en relación con su gasto público, con una presión fiscal inferior a la media de la UE, lo que alimenta un déficit estructural crónico. A esto se suma la fragmentación autonómica del sistema tributario, lo que genera disparidades internas en la tributación del IRPF, sucesiones, donaciones o patrimonio, aspecto que ha sido criticado incluso desde la doctrina constitucional, como por ejemplo, en la STC 233/1999 sobre igualdad tributaria y competencias autonómicas.

En definitiva, España tiene un sistema fiscal que, por diseño o por ejecución, recauda poco en relación a lo que el Estado necesita para sostener sus servicios públicos, lo que genera un desequilibrio permanente y limita la sostenibilidad financiera a largo plazo.

²⁷ OCDE (2013). *Base Erosion and Profit Shifting – Action Plan*. Disponible en https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2013/07/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_g1g30e67/9789264202719-en.pdf

²⁸ Ministerio de Hacienda (2022). *Libro Blanco para la reforma tributaria*.

Irlanda, por su parte, enfrenta críticas por la falta de progresividad real de su sistema fiscal. Esto significa que, aunque formalmente tiene tramos impositivos progresivos (es decir, quienes ganan más pagan un mayor porcentaje), en la práctica la presión fiscal no se reparte equitativamente entre los distintos niveles de renta. El sistema favorece especialmente a las grandes empresas, especialmente las multinacionales tecnológicas, gracias a tipos bajos y deducciones generosas.

Además, una parte importante de la recaudación tributaria irlandesa proviene de un número reducido de grandes corporaciones, como Apple, Google o Pfizer, que han establecido allí su sede fiscal para beneficiarse del bajo impuesto de sociedades y otros incentivos. Esto crea una altísima concentración del ingreso público en unos pocos contribuyentes.

Esta situación hace que la economía y las finanzas públicas de Irlanda sean muy vulnerables a cualquier cambio en el entorno internacional, especialmente en materia fiscal. Si esas empresas se trasladaran a otros países por razones regulatorias o si se endurecieran las reglas internacionales sobre dónde deben tributar los beneficios, Irlanda perdería una parte significativa de sus ingresos fiscales.

Ese riesgo se ha vuelto más evidente desde que la OCDE, aprobó en 2021 el llamado “tipo mínimo global del 15 %” sobre el impuesto de sociedades para multinacionales. Esta medida busca evitar que las empresas trasladen beneficios a países con fiscalidad baja (como Irlanda), y forma parte del acuerdo internacional conocido como Pilar 2 del plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)²⁹, el cual se analizará más adelante.

²⁹ OCDE (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

5.3. CARGA TRIBUTARIA EN AMBOS PAÍSES

El concepto de carga tributaria permite analizar cómo afecta el sistema fiscal a los distintos agentes económicos —personas físicas, empresas, autónomos, etc— tanto en términos cuantitativos como cualitativos. No se limita a medir cuánto se paga en impuestos, sino también quién paga, cómo se distribuye esa carga y qué efectos produce sobre el comportamiento económico. En este sentido, España e Irlanda ofrecen modelos profundamente distintos.

5.3.1 ¿Qué es la carga tributaria?

Desde un punto de vista técnico, la carga tributaria puede abordarse desde tres dimensiones:

1. Carga fiscal efectiva: es el porcentaje real de impuestos pagados respecto a la renta o beneficio de cada contribuyente.
2. Carga fiscal estructural: hace referencia a la distribución del peso de los distintos tributos dentro del sistema (IRPF, IVA, sociedades...).
3. Carga fiscal percibida: representa cómo perciben los contribuyentes su esfuerzo fiscal, lo cual influye en el cumplimiento voluntario.

Aunque este punto se relaciona con la presión fiscal analizada previamente, conviene recordar que la cifra irlandesa resulta artificialmente alta por el efecto del “leprechaun economics”, lo que supone que grandes multinacionales registran beneficios en Irlanda sin actividad económica equivalente.

Por todo esto, el análisis de la carga tributaria debe hacerse con especial atención al contexto de cada país.

5.3.2 Carga tributaria en España

España presenta un sistema tributario que, aunque formalmente progresivo, concentra buena parte del esfuerzo fiscal en las rentas del trabajo y en el consumo. Esto se traduce en una carga más intensa sobre la clase media y los autónomos.

- El IRPF supone alrededor del 39 % de la recaudación total, con tipos marginales elevados (hasta el 47 % en algunas comunidades autónomas).³⁰
- El IVA representa otro 35 %, con un tipo general del 21 %, aunque la existencia de tipos reducidos (10 % y 4 %) mitiga parcialmente el efecto regresivo del impuesto.³¹
- Las cotizaciones sociales están entre las más altas de la UE, lo que incrementa la carga tributaria sobre el empleo.³²

En cambio, la fiscalidad empresarial en España resulta relativamente laxa en la práctica. Aunque el tipo nominal del Impuesto de Sociedades es del 25 %, los datos oficiales muestran que el tipo efectivo en grandes empresas apenas supera el 7,3 %, mientras que en las pymes se sitúa en torno al 12,2 %. A esto se une la erosión del impuesto sobre el patrimonio —que ha sido prácticamente neutralizado en varias comunidades autónomas—, así como la bonificación total en sucesiones y donaciones implantada en regiones como Madrid o Andalucía.

Este desequilibrio ha sido señalado por organismos como la AIReF, que advierten de un sistema que grava más el trabajo que el capital, lo cual puede desincentivar el empleo y aumentar las desigualdades.

5.3.3 Carga tributaria en Irlanda

Irlanda, pese a su fama de paraíso fiscal moderado, presenta una estructura tributaria muy distinta:

- El Impuesto de Sociedades aplica un tipo del 12,5 %, aunque a menudo un tipo efectivo incluso menor, especialmente para multinacionales beneficiadas por “tax rulings” o el régimen “non-dom”.

³⁰ Agencia Tributaria (2023). *Estadísticas Anuales de Recaudación Tributaria*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/IART23_es_es.pdf#page30

³¹ Ministerio de Hacienda (2023). *Tipos de IVA y recaudación*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/IVA/Novedades/Empresas/2023/Tipos_IVA%20_2023.pdf

³² Eurostat (2022). *Tax rate on low wage earners: Tax wedge on labour costs*. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/EARN_NT_TAXWEDGE/default/table?lang=en

- El IRPF, en cambio, tiene tipos altos (hasta el 40 %), pero su base es más estrecha, hay múltiples exenciones y créditos fiscales que suavizan el impacto real para muchos contribuyentes.
- El IVA tiene un tipo general del 23 %, superior al de España, pero se recauda más por el mayor peso del consumo interno en multinacionales.

En cuanto a las cotizaciones sociales, Irlanda tiene una de las más bajas de la UE, tanto para empleadores como para trabajadores, lo que aligera la carga tributaria sobre el empleo.

Pero el aspecto más llamativo es que más del 50 % de la recaudación por el IS en Irlanda procede de solo diez empresas, según datos de la Revenue Commissioners. Esta concentración tan elevada implica un riesgo sistémico considerable para las finanzas públicas del país ya que si una sola de estas multinacionales trasladara su sede o redujera sus beneficios imponibles, el impacto en los ingresos fiscales sería inmediato y sustancial.³³

5.3.4 Comparación crítica y consecuencias

En resumen, y para comparar ambos países de forma más gráfica;

Elemento	España	Irlanda
Tipo nominal IRPF	Hasta 47 % (según CCAA)	Hasta 40 %
Tipo general Sociedades	25 %	12,5 %
Tipo general IVA	21 %	23 %
Cotizaciones sociales	Elevadas	Bajas
Fiscalidad patrimonial	Sí (con autonomía regional)	No
Dependencia del impuesto de sociedades	Moderada	Muy alta (concentrada en pocas empresas)
Carga efectiva sobre clases medias	Alta	Suavizada por exenciones

³³ Revenue Commissioners. (2023). *Corporation Tax – 2022 Payments and 2021 Returns*. Pg. 6 <https://www.revenue.ie/en/corporate/documents/research/ct-analysis-2023.pdf>

Esta comparación muestra que España presenta una carga tributaria más repartida pero menos eficiente, mientras que Irlanda concentra su fiscalidad en muy pocos contribuyentes clave, lo cual le da ingresos inmediatos, pero la hace vulnerable a los cambios normativos internacionales.

Además, la estructura tributaria española tiende a penalizar más el trabajo y el consumo que el capital o la riqueza heredada, lo que ha suscitado críticas sobre su equidad. Irlanda, por su parte, favorece claramente el capital extranjero, lo que le ha dado crecimiento rápido pero desigual y dependiente.

La carga tributaria en ambos países refleja sus respectivas estrategias fiscales. España apuesta por un reparto amplio y relativamente progresivo, pero con fallos estructurales en eficiencia y equidad real. Irlanda, en cambio, concentra la carga en ciertas figuras, especialmente el consumo y grandes empresas extranjeras, lo que le da competitividad pero también fragilidad fiscal. La tendencia hacia una armonización fiscal europea —como el tipo mínimo del 15 %— afectará especialmente a Irlanda, como se analizará en el punto siguiente.

6. COMPETITIVIDAD FISCAL: EL CASO DE IRLANDA COMO “IMÁN” PARA EMPRESAS MULTINACIONALES

La competitividad fiscal se ha convertido en una de las principales herramientas de política económica para muchos Estados, especialmente aquellos con economías pequeñas o abiertas que dependen en gran medida de la inversión extranjera directa. Dentro de este escenario, Irlanda representa uno de los casos más paradigmáticos de utilización deliberada del sistema tributario para atraer capital extranjero. Este modelo, aunque exitoso desde un punto de vista macroeconómico, ha generado múltiples tensiones a nivel interno, comunitario e internacional.

6.1 Atracción de empresas tecnológicas y multinacionales en Irlanda

Desde finales del siglo XX, Irlanda ha ido configurando una política fiscal claramente orientada a la atracción de empresas multinacionales. Esta estrategia ha sido especialmente exitosa en sectores intensivos en activos intangibles, como el tecnológico o el farmacéutico, donde la ubicación de los beneficios no siempre coincide con la ubicación de la actividad real. Empresas como Apple, Google, Facebook (Meta), Microsoft, Amazon, LinkedIn o TikTok han elegido Irlanda como base para sus operaciones europeas. La fiscalidad ha sido, sin duda, un factor clave, principalmente debido a varios factores;

(a) Tipo reducido del Impuesto sobre Sociedades

El elemento más visible de esta política, como se ha analizado previamente, es el bajo tipo del IS. Aunque ya es competitivo en sí mismo, la aplicación práctica ha sido aún más agresiva, como demostró la Comisión Europea en su investigación sobre los acuerdos entre Irlanda y Apple. En este caso, se denunció que Apple llegó a tributar a un tipo efectivo del 0,005 % en 2014, considerada por la Comisión como una ayuda de Estado incompatible con las reglas del mercado interior.³⁴ El TJUE anuló la decisión por motivos formales,

³⁴ Comisión Europea. (2016). *State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_16_2923/IP_16_2923_EN.pdf

pero el caso evidenció hasta qué punto Irlanda podía ofrecer un trato fiscal privilegiado a ciertas empresas.

(b) Instrumentos de planificación fiscal agresiva: el "Double Irish"

Además, durante años, Irlanda permitió la estructuración fiscal conocida como "Double Irish with a Dutch Sandwich", por la cual las empresas trasladaban sus beneficios desde una filial irlandesa a otra domiciliada en un paraíso fiscal, pasando intermediadamente por Países Bajos para evitar retenciones (ya que las normas fiscales neerlandesas permitían transferencias sin retención.) Este mecanismo, si bien legal en su momento, permitió la elusión masiva del IS en toda la UE, sin que existiera una actividad económica real que justificase tales transferencias. Aunque fue suprimido oficialmente en 2020, esta situación aún condiciona la percepción internacional del modelo irlandés.

(c) Régimen "non-dom" y Patent Box

Como ya se ha mencionado anteriormente, otra característica destacable es el régimen "non-domiciled", que permite que los residentes fiscales no domiciliados en Irlanda tributen únicamente por las rentas obtenidas y remitidas al país, lo que crea un incentivo poderoso para directivos e inversores extranjeros. Además, el "Patent Box", vigente desde 1973, permite tributar a tipos reducidos los ingresos derivados de activos intangibles, un instrumento que ha facilitado la atracción de empresas de software y biotecnología.

(d) Resultados macroeconómicos

El éxito de este modelo es incuestionable en términos de crecimiento del PIB, atracción de inversión y aumento del empleo cualificado;

- En 2021, el 10 % de las empresas aportaba el 80 % de la recaudación del impuesto de sociedades en Irlanda.³⁵

³⁵ OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

- En 2015, el PIB irlandés se disparó un 26,3 % por el traslado de activos de Apple a Irlanda.
- El sector de las multinacionales genera más del 25 % del empleo cualificado y el 40 % de las exportaciones irlandesas.³⁶

No obstante, este modelo también genera importantes riesgos estructurales:

- Una elevadísima concentración de la base fiscal en unas pocas empresas hace que cualquier cambio normativo o decisión de deslocalización suponga una amenaza directa para los ingresos del Estado.
- Se produce una desigualdad fiscal creciente entre grandes empresas extranjeras y pymes nacionales, estas últimas sin acceso a los mismos beneficios ni planificación fiscal sofisticada.
- El crecimiento del PIB irlandés no refleja fielmente el bienestar material de su población, dado que buena parte del valor añadido se queda en manos de corporaciones internacionales y no se redistribuye internamente.

(e) Tensiones con la UE y el marco OCDE

El modelo irlandés ha generado conflictos con las instituciones europeas, tanto por razones jurídicas como por razones de equidad fiscal. La CE ha advertido en varias ocasiones que el uso de incentivos selectivos por parte de Irlanda distorsiona la competencia en el mercado interior y supone una forma de dumping fiscal.

En respuesta a la creciente preocupación por la planificación fiscal agresiva y la erosión de las bases tributarias nacionales, la OCDE lanzó en 2013 el llamado Plan de Acción contra la Erosión de Bases y el Traslado de Beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*). Esta iniciativa dio lugar a un proceso de reforma que culminó en 2021 con un acuerdo histórico suscrito por más de 135

³⁶ Irish Department of Finance. (2021). *Analysis of Corporation Tax Receipts*. Government of Ireland. <https://www.revenue.ie/en/corporate/documents/research/ct-analysis-2022.pdf>

países, incluido Irlanda, centrado en dos grandes pilares de reforma tributaria global.

El primer pilar persigue reasignar parte de los beneficios de las grandes multinacionales a los países donde tienen mercado, incluso si no tienen presencia física significativa allí. Esto supone un cambio de paradigma en la tributación internacional, que tradicionalmente se basaba en el principio de territorialidad o residencia.

En concreto, el Pilar 1 establece que las empresas con ingresos globales superiores a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10 % deberán reasignar una parte de sus beneficios (entre el 20 % y el 30 % del excedente) a los países donde se encuentren sus consumidores o usuarios finales.

Para Irlanda, este pilar supone una amenaza potencial, pues muchas de las multinacionales que tributan allí obtienen sus ingresos en mercados como Alemania, Francia o España, pero localizan sus beneficios en Dublín. Con la aplicación del Pilar 1, parte de esos beneficios dejarán de tributar en Irlanda y se transferirán a los países de destino del consumo.³⁷

El segundo pilar introduce un tipo mínimo global del 15 % en el impuesto sobre sociedades para grandes grupos multinacionales con ingresos superiores a 750 millones de euros. La medida tiene como objetivo evitar la competencia fiscal a la baja entre países y garantizar que todas las empresas paguen un nivel mínimo de impuestos, con independencia de dónde estén ubicadas.

Irlanda fue uno de los países que más resistencias mostró inicialmente a este pilar, ya que pone en jaque la base misma de su modelo de competitividad fiscal. No obstante, en octubre de 2021 accedió a sumarse al acuerdo, tras obtener

³⁷OECD. (2021). *Pillar One and Pillar Two Blueprints*. <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-and-pillar-two-blueprints-october-2020.htm>

garantías sobre la estabilidad del tipo mínimo (15 % y no “al menos 15 %”) y la posibilidad de mantener ciertas deducciones e incentivos.³⁸

Aunque el Pilar 2 aún no ha sido plenamente implementado (la UE adoptó su directiva a finales de 2022), su entrada en vigor reducirá significativamente el atractivo del tipo nominal irlandés. Incluso si Irlanda mantiene ese tipo, las empresas multinacionales deberán complementar su tributación hasta alcanzar el 15 % en sus jurisdicciones matrices. Esto limita el margen de Irlanda para seguir compitiendo exclusivamente con tipos bajos, forzándola a buscar otras ventajas competitivas (infraestructura, talento, estabilidad política, etc.).

Es definitiva, ambos pilares suponen un intento serio de frenar la competencia fiscal desleal entre países y de hacer más equitativa la tributación de los beneficios globales.

Para Irlanda, estos pilares representan una encrucijada fiscal. Aunque ha conseguido posicionarse como un actor clave, el nuevo marco global impone límites a esa estrategia. El desafío ahora será reformular su competitividad sin depender exclusivamente de su fiscalidad.

En el caso de países como España, el objetivo no debería ser copiar el modelo irlandés, sino encontrar formas de atraer inversión sin renunciar a la equidad fiscal ni a una recaudación suficiente.

6.2. Comparativa de incentivos fiscales entre España e Irlanda

Aunque todos los Estados miembros de la Unión Europea cuentan con margen para establecer determinados incentivos fiscales dentro del respeto al marco comunitario (art. 107 TFUE y normativa sobre ayudas de Estado), la forma en que los aplican varía drásticamente. La comparación entre España e Irlanda, como se veía, es particularmente ilustrativa de dos estrategias fiscales opuestas.

³⁸ Irish Department of Finance. (2021). *Ireland's position on the OECD Inclusive Framework on BEPS 2.0*. <https://www.gov.ie/en/press-release/6f282-statement-by-minister-donohoe-on-irelands-position-on-the-oecd-international-tax-agreement/>

A continuación se analizan los principales incentivos fiscales que cada país ofrece a empresas y personas físicas;

1. Impuesto sobre Sociedades

En Irlanda el incentivo fiscal más conocido —y controvertido— del sistema irlandés es su tipo reducido del IS. Este actúa como señal reputacional, más allá de su efecto directo. Muchas multinacionales lo interpretan como una muestra de estabilidad y previsibilidad. A ello se suma un trato especialmente favorable para rentas derivadas de propiedad intelectual.

Además, Irlanda ofrece un crédito fiscal por I+D del 30 %, aplicado sobre los costes cualificados de investigación, y que puede devolverse si no hay cuota suficiente, lo que lo hace particularmente útil para startups y multinacionales en fase de expansión.

España, por su parte, aplica un tipo nominal general del 25 %, con reducciones limitadas para pymes y startups, y ofrece un régimen de deducción por I+D+i especialmente generoso en términos nominales (entre el 25 % y el 42 % de los gastos que cumplan ciertos requisitos).³⁹

En la práctica, estos incentivos presentan una gran complejidad, falta de seguridad jurídica y demoras, lo que desincentiva su uso, especialmente entre medianas empresas, que temen posibles sanciones por la disparidad de criterios entre la AEAT y las comunidades autónomas.

A esto se suma un régimen de amortización menos flexible, y un “IP Box” (art. 23 LIS) que, aunque formalmente existe, no ha sido tan atractivo como el irlandés, debido a sus condiciones más restrictivas y menor promoción.

El contraste entre ambos países muestra cómo no basta con tener deducciones generosas sino que la eficacia de un incentivo fiscal depende también de su claridad, accesibilidad y coherencia institucional. Irlanda, con menores tipos y

³⁹ Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2023). *Incentivos fiscales por actividades de I+D+i*. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/impuesto-sobre-sociedades-2022/capitulo-12-incentivos-fiscales-determinadas-actividades/incentivos-fiscales-por-actividades-idi.html>

mayor previsibilidad, resulta más atractiva para empresas globales que buscan seguridad y costes estables.

2. Incentivos a la inversión extranjera

En el intento de Irlanda de articular un ecosistema institucional orientado a facilitar la instalación de empresas extranjeras, destaca la posibilidad de firmar acuerdos fiscales anticipados (“tax rulings”) con el Irish Revenue. Este otorga una enorme seguridad jurídica, al permitir a las empresas pactar de antemano el tratamiento de operaciones complejas.⁴⁰

Además, Irlanda ha negociado una red extensa de convenios para evitar la doble imposición y concede exenciones a los dividendos y plusvalías de filiales extranjeras mediante un mecanismo de “participation exemption” muy flexible.

Sin embargo, España ha intentado competir en este terreno en los últimos años, especialmente desde la aprobación de la Ley de Startups (art. 98 Ley 28/2022), que contempla exenciones y un tipo reducido del 15 % para empresas emergentes durante los dos primeros ejercicios con base imponible positiva, así como un régimen fiscal simplificado para “nómadas digitales” y trabajadores desplazados.⁴¹

También ofrece exenciones a dividendos y plusvalías de filiales extranjeras (art. 21 LIS), pero con condiciones más estrictas, como la necesidad de participación mínima del 5 % durante al menos un año, y con exclusión de territorios considerados de baja tributación.

Además, existen incentivos regionales muy potentes en teoría —como la ZEC—, pero que han tenido bajo impacto debido a la escasa visibilidad internacional y a requisitos administrativos complejos.

⁴⁰ Comisión Europea. (2016). *State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923

⁴¹ Boletín Oficial del Estado. (2022). *Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes*. BOE-A-2022-21739. Disponible en <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/21/28>.

En definitiva, Irlanda no solo ofrece tipos bajos, sino un marco institucional que favorece la instalación ágil y predecible de multinacionales, con un trato directo y técnico. España, aunque ha mejorado, sigue lastrada por rigideces procedimentales y falta de coordinación entre niveles administrativos, algo que a menudo disuade a potenciales inversores.

3. Fiscalidad de personas físicas y atracción de talento

Aunque el IRPF irlandés tiene un tipo marginal alto, su estructura de deducciones y exenciones suaviza significativamente la carga para perfiles altos, especialmente extranjero. Además, Irlanda ha desarrollado un sistema de incentivos fiscales al “inward expatriation”, es decir, al retorno o llegada de profesionales cualificados, con créditos fiscales sobre parte del salario.

España ha comenzado a desarrollar políticas similares, aunque de forma más limitada. El régimen de impatriados (art. 93 LIRPF) permite que determinados profesionales desplazados a España tributen al 24 % durante cinco años sobre sus rendimientos del trabajo, sin incluir rentas mundiales. La reciente Ley de Startups ha ampliado la aplicabilidad de este régimen, lo que puede mejorar su atractivo.

No obstante, la percepción de presión fiscal elevada y la complejidad normativa siguen pesando negativamente, y España aún no cuenta con un marco comparable al non-dom irlandés, ni con la estabilidad normativa que buscan perfiles altamente móviles.

Irlanda ha sabido explotar su ventaja institucional para crear un entorno fiscal acogedor para talento extranjero sin necesidad de tipos reducidos universales, mientras que España progresa lentamente en ese campo, con avances normativos pero escasa eficacia práctica por ahora.

En definitiva, la comparación entre España e Irlanda revela dos enfoques fiscales contrapuestos; Mientras Irlanda ha priorizado la atracción de inversión exterior mediante un sistema tributario competitivo y simplificado, España ha apostado por un modelo más redistributivo y orientado al sostenimiento del Estado del bienestar. Ambos han logrado ciertos objetivos, pero también arrastran

debilidades estructurales. Irlanda depende excesivamente de unas pocas grandes empresas y está expuesta a cambios en la fiscalidad internacional, mientras que España sufre de complejidad normativa y escasa capacidad de estímulo económico vía fiscalidad. El desafío común es encontrar un equilibrio duradero entre competitividad e ingresos públicos suficientes, lo que en el actual contexto global exige repensar las ventajas fiscales más allá de los tipos nominales.

7. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo se ha llevado a cabo una comparativa entre los sistemas fiscales de España e Irlanda, con el objetivo de entender no solo sus diferencias técnicas, sino también el modelo de Estado y los valores que cada uno proyecta a través de su política tributaria.

La estructura del sistema español pone de manifiesto una clara vocación redistributiva, basada en la progresividad del IRPF y en la descentralización fiscal que permite cierto margen de maniobra a las comunidades autónomas. En cambio, el modelo irlandés opta por una fiscalidad más simple, centralizada y con un marcado enfoque hacia la competitividad internacional, como lo demuestra su tipo reducido en el impuesto de sociedades y su atractivo para multinacionales del sector tecnológico.

Esta dualidad evidencia cómo dos países pertenecientes al mismo entorno jurídico y económico pueden diseñar sistemas tributarios muy distintos, adaptados a su contexto histórico, social y económico. No se trata tanto de establecer cuál es el mejor modelo, sino de comprender que ambos responden a lógicas distintas: mientras España prioriza la cohesión social, Irlanda apuesta por captar inversión como motor de desarrollo.

Uno de los principales aprendizajes de este trabajo ha sido constatar el papel que juega la fiscalidad en la construcción del modelo de Estado, así como su impacto directo en la vida económica y en las decisiones de empresas y ciudadanos. También ha sido interesante comprobar cómo la globalización y la integración europea introducen nuevas tensiones, especialmente en lo que respecta a la competencia fiscal entre Estados miembros.

A modo de cierre, cabe señalar que el debate sobre qué sistema es más eficiente o justo sigue abierto. La armonización fiscal en el seno de la Unión Europea, la lucha contra la elusión fiscal y la adaptación a nuevas formas de economía digital son retos que requerirán respuestas coordinadas. En ese contexto, tanto el modelo español como el irlandés aportan enfoques valiosos que merecen ser analizados con atención.

8. BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA, «¿Qué impuestos hay? Portal Educación Cívico Tributaria», disponible en:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html

AGENCIA TRIBUTARIA, *Incentivos fiscales por actividades de I+D+i*, 2023.

Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/impuesto-sobre-sociedades-2022/capitulo-12-incentivos-fiscales-determinadas-actividades/incentivos-fiscales-por-actividades-idi.html>

AGENCIA TRIBUTARIA, *Estadísticas Anuales de Recaudación Tributaria*, 2023. Disponible en:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/IART23_es_es.pdf#page30

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, «Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes», BOE-A-2022-21739.

Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/21/28>.

COMISIÓN EUROPEA. Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, 2024 Disponible en https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-directive_en.

COMISIÓN EUROPEA, *State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple*, 2016. Disponible en:

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_16_2923/IP_16_2923_EN.pdf

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, Título I. De los derechos y deberes fundamentales, (s. f. b), disponible en:

<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=31&tipo=2#:~:text=Todos%2520contribuir%C3%A1n%2520al%2520sostenimiento%2>

[520de,ning%C3%BAAn%2520caso%252C%2520tendr%C3%A1%2520alcance%2520confiscatorio.](#)

DATOSMACRO, «Presión fiscal en España e Irlanda», disponible en: <https://datosmacro.expansion.com/impuestos/presion-fiscal>

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA DEL GOBIERNO VASCO, 2024. Impuesto sobre Sociedades. Disponible en https://www.euskadi.eus/web01-s2oga/es/contenidos/informacion/6901/es_2316/index.shtml

ENCICLOPEDIA JURÍDICA, «Sistema tributario», (s.f.), disponible en: <http://www.enciclopedia-juridica.com/d/sistema-tributario/sistema-tributario.htm>

EUROPEAN COMMISSION, *Taxation trends in the European Union*. Brussels: Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2023. Disponible en: <https://ec.europa.eu/eurostat>

EUROPEAN PARLIAMENT, *More flexible VAT rates (EPRS Briefing)*, 2018. Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/625137/EPRS_BRI%282018%29625137_EN.pdf

EUROSTAT, *Tax rate on low wage earners: Tax wedge on labour costs*, 2023. Disponible en: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/EARN_NT_TAXWEDGE/default/table?lang=en

EUROSTAT, *Taxation trends in the European Union*, Comisión Europea, 2023. Disponible en: <https://ec.europa.eu/eurostat>

FORD, M. y LEONARD, *Constitutional Law of Ireland*, ed. Bloomsbury Professional, 2016.

IRISH DEPARTMENT OF FINANCE, *Analysis of Corporation Tax Receipts*. Government of Ireland, 2021. Disponible en: <https://www.revenue.ie/en/corporate/documents/research/ct-analysis-2022.pdf>

IRISH DEPARTMENT OF FINANCE, *Ireland's position on the OECD Inclusive Framework on BEPS 2.0*, 2021. Disponible en: <https://www.gov.ie/en/press-release/6f282-statement-by-minister-donohoe-on-irelands-position-on-the-oecd-international-tax-agreement/>

KIERAN CORRIGAN, *Revenue Law. Volume I: General and Income Tax Part 1*, Round Hall Ltd., Dublín, 2000.

LEY 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991.

LEY 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, artículo 29. BOE n.º 288, de 28 de noviembre de 2014.

LEY 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987.

LEY 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

LEY 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

MAGUIRE, T., *Irish Income Tax 2019*, Bloomsbury Professional, 2019.

MALVÁREZ PASCUAL, Luis, *Lecciones del sistema fiscal español*, ed. Digital, Tecnos, 2015.

MINISTERIO DE HACIENDA, *Libro Blanco para la reforma tributaria*, 2022.

MINISTERIO DE HACIENDA, *Tipos de IVA y recaudación*, 2023. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/IVA/Novedades/Empresas/2023/Tipos_IVA%20_2023.pdf

MORSE, G. et al., *Davies Principles of Tax Law - Ch 1*.

OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2015. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

OCDE, *Base Erosion and Profit Shifting – Action Plan*, 2013. Disponible en: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2013/07/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_g1g30e67/9789264202719-en.pdf

OECD, *Design Features of Income-Based Tax Incentives for R&D and Innovation*, 2023. Disponible en: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/04/design-features-of-income-based-tax-incentives-for-r-d-and-innovation_295810f4/a5346119-en.pdf

OECD, *Pillar One and Pillar Two Blueprints*, 2021. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-and-pillar-two-blueprints-october-2020.htm>

OCDE, *Revenue Statistics: Ireland*, 2022. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-ireland.htm>

OCDE, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, 2021. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1993.

REVENUE COMMISSIONERS, *Annual Report 2023*, Revenue Commissioners, <https://www.revenue.ie/en/corporate/press-office/annual-report/2023/ar-2023.pdf>

REVENUE COMMISSIONERS, Corporation Tax – 2022 Payments and 2021 Returns, 2023. Disponible en:

<https://www.revenue.ie/en/corporate/documents/research/ct-analysis-2023.pdf>

REVENUE COMMISSIONERS, *Energy Products Tax – Rates of Mineral Oil Tax and Carbon Tax*, 2023. Disponible en: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/excise/excise-duty-rates/energy-excise-duty-rates.pdf>

REVENUE COMMISSIONERS, *Tax rates, bands and reliefs*, 2025. Disponible en: <https://www.revenue.ie/en/personal-tax-credits-reliefs-and-exemptions/tax-relief-charts/index.aspx>

REVENUE COMMISSIONERS. What are the VAT thresholds?, 2025. Disponible en <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-registration/who-should-register-for-vat/vat-thresholds.aspx>

SESMÁ SÁNCHEZ, B., ORÓN MORATAL, G., DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS, M., CUDERO BLAS, J., HUERTA GARICANO, I., *Fundamentos de Derecho Tributario* (1.^a ed.), 2022.

STAMP DUTIES CONSOLIDATION ACT, 1999.

STC 233/1999, sobre igualdad tributaria y competencias autonómicas.

THE GUARDIAN, «Ireland may have to revise GDP figures for last decade, warns expert», 16 de septiembre de 2016. Disponible en: <https://www.theguardian.com/business/2016/sep/01/eu-apple-ruling-ireland-revise-gdp-figures-decade-expert>

TJUE, Halifax plc y otros v Commissioners of Customs and Excise, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121.

UDNY v UDN Y [1869] LR 1 SC (HL) 441.

VALUE-ADDED TAX CONSOLIDATION ACT 2010 (Irlanda).