INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

# La competitividad fiscal de las comunidades autónomas

## Condición necesaria para el desarrollo económico

INFORME DE OPINIÓN
Abril 2021

# La competitividad fiscal de las comunidades autónomas

## Condición necesaria para el desarrollo económico

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

Estas ponencias han sido presentadas en un Seminario técnico monográfico sobre «La competitividad fiscal de las comunidades autónomas» en el que participaron el Instituto de Estudios Económicos, el Consejo General de Economistas de España y PwC.

*El Instituto de Estudios Económicos no se identifica necesariamente con el contenido de los documentos aquí publicados. Las opiniones y valoraciones expresadas son de los autores sin que en ningún momento estas se correspondan con cualquiera de las otras instituciones que participan en la publicación.*

© 2021 INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS
C/ Príncipe de Vergara, 74, 6.ª planta • 28006 Madrid
Tel.: 917 820 580
iee@ieemadrid.com
www.ieemadrid.es

© 2021 VALENTÍN PICH, Consejo General de Economistas de España, por «Panorama sobre la fiscalidad autonómica en los tributos cedidos».
© 2021 ALBERTO MONREAL LASHERAS, PwC, por «Cuestiones relativas al sistema tributario español y a la financiación de los entes territoriales: Estado, comunidades autónomas y entidades locales».

Maquetación: D. G. Gallego y Asociados, S. L.
gallego@dg-gallego.com

Edición: abril 2021

Documento digital PDF

# ÍNDICE


**ESTUDIO INTRODUCTORIO** ..... 10

1. Introducción: la necesidad de una reforma fiscal, pero en la dirección correcta ..... 10
2. Las distorsiones y costes de los impuestos sobre la actividad económica ..... 12
3. La relevancia de contar con un sistema tributario neutral, eficiente y competitivo ..... 12
   - 3.1. La neutralidad, la eficiencia y la competitividad como elementos claves de cualquier reforma fiscal ..... 12
   - 3.2. La competitividad y la presión fiscal normativa de nuestro sistema tributario a nivel nacional y autonómico ..... 14
4. Indicadores económicos de las distintas comunidades autónomas y su relación con la competitividad regional ..... 17
5. La situación actual del sistema fiscal de las comunidades autónomas ..... 18
   - 5.1. Impuesto sobre la Renta ..... 19
   - 5.2. Impuesto sobre el Patrimonio ..... 19
   - 5.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 20
   - 5.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ..... 20
6. Las ventajas de fomentar la corresponsabilidad fiscal en las comunidades autónomas ..... 22
7. La importancia de tener en cuenta la coyuntura económica actual para cualquier reforma impositiva ..... 25
8. Conclusiones ..... 26

**LA COMPETITIVIDAD FISCAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: CONDICIÓN NECESARIA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO** ..... 35

1. Introducción ..... 35
2. La relevancia del sistema fiscal sobre el crecimiento económico ..... 37
   - 2.1. Las distorsiones y costes de los impuestos sobre la actividad económica y las decisiones de los agentes ..... 37

2.2. La relevancia de contar con un sistema tributario neutral, eficiente y competitivo. La competitividad fiscal entre territorios ..... 38
2.3. Los multiplicadores fiscales de impuestos son superiores a los del gasto ..... 47

3. La importancia de fomentar la corresponsabilidad fiscal ..... 50

4. Indicadores económicos de las distintas comunidades autónomas y su relación con su sistema fiscal ..... 53
4.1. Competitividad regional ..... 53
4.2. PIB per cápita ..... 57
4.3. Tasa de desempleo ..... 58
4.4. Economía sumergida ..... 59

5. Indicadores fiscales ..... 62
5.1. Presión fiscal normativa ..... 62
5.2. Presión fiscal recaudatoria de impuestos cedidos a las comunidades autónomas ..... 64
5.3. Recaudación por habitante de impuestos cedidos a las comunidades autónomas ..... 66

6. Conclusiones ..... 70

Referencias bibliográficas ..... 72

**PANORAMA SOBRE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA EN LOS TRIBUTOS CEDIDOS ..... 75**

VALENTÍN PICH
Presidente del Consejo General de Economistas de España

1. Introducción ..... 75

2. Panorama de la fiscalidad autonómica ..... 75
2.1. Cuadros numéricos ..... 75
2.2. Capacidad normativa de las comunidades autónomas ..... 84
2.2.1. Impuesto sobre la Renta ..... 84
2.2.2. Impuesto sobre el Patrimonio ..... 84
2.2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 84
2.2.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ..... 84

3. Tendencias normativas de las comunidades autónomas ..... 85
3.1. Impuesto sobre la Renta ..... 85
3.2. Impuesto sobre el Patrimonio ..... 86
3.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 86

3.3.1. Impuesto sobre Sucesiones ..... 86
3.3.2. Impuesto sobre Donaciones ..... 87
3.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ..... 87

4. Novedades 2021 ..... 88
4.1. Impuesto sobre la Renta ..... 88
4.2. Impuesto sobre el Patrimonio ..... 88
4.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 88
4.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ..... 89

5. Ejemplos prácticos ..... 89
5.1 Ejemplo 1. Impuesto sobre la Renta ..... 89
5.2. Ejemplo 2. Impuesto sobre el Patrimonio ..... 93
5.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 96
5.3.1. Ejemplo 3. Sucesiones ..... 96
5.3.2. Ejemplo 4. Donaciones ..... 98

6. Conclusiones ..... 99

**CUESTIONES RELATIVAS AL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL Y A LA FINANCIACIÓN DE LOS ENTES TERRITORIALES: ESTADO, COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y ENTIDADES LOCALES** ..... 101

ALBERTO MONREAL LASHERAS
Socio PwC Tax & Legal

1. Introducción: necesidad de una reforma ..... 101

2. Impuestos y territorio ..... 102

3. La necesidad de una política fiscal competitiva y competente ..... 104

4. Consideraciones en torno a la situación de la fiscalidad en España ..... 114
4.1. Conclusiones ..... 125

# ÍNDICE DE GRÁFICOS Y CUADROS


## LA COMPETITIVIDAD FISCAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: CONDICIÓN NECESARIA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO ..... 35

GRÁFICO 1
Presión fiscal normativa 2020 ..... 39

GRÁFICO 2
Presión fiscal recaudatoria ajustada de economía sumergida (% del PIB) ..... 41

GRÁFICO 3
Esfuerzo fiscal. Año 2018 ..... 42

GRÁFICO 4
Presión fiscal normativa. Año 2020 ..... 45

GRÁFICO 5
Competitividad Regional. Año 2019 ..... 55

GRÁFICO 6
Relación entre competitividad y el PIB per cápita por CC. AA. ..... 56

GRÁFICO 7
Relación entre competitividad y Tasa de paro por CC. AA. ..... 57

GRÁFICO 8
PIB per cápita 2019 ..... 58

GRÁFICO 9
Tasa de paro 2019 ..... 59

GRÁFICO 10
Economía sumergida (en porcentaje del PIB) ..... 60

GRÁFICO 11
Relación entre economía sumergida y PIB per cápita por CC. AA. ..... 61

GRÁFICO 12
Relación entre economía sumergida y competitividad por CC. AA. ..... 62

GRÁFICO 13
Presión fiscal normativa (año 2020) ..... 63

GRÁFICO 14
Presión fiscal recaudatoria de impuestos cedidos a las comunidades autónomas en 2018..... 65

GRÁFICO 15
Recaudación por habitante de impuestos cedidos a las comunidades autónomas en 2018 ..... 67

GRÁFICO 16
Relación entre recaudación por habitante y el PIB per cápita por CC. AA. ..... 68

GRÁFICO 17
Relación entre recaudación por habitante y competitividad por CC. AA. ..... 68

GRÁFICO 18
Relación entre recaudación por habitante y economía sumergida por CC. AA. ..... 69

**PANORAMA SOBRE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA EN LOS TRIBUTOS CEDIDOS ..... 75**

CUADRO 1
Evolución de la recaudación por las comunidades autónomas ..... 76

CUADRO 2
Evolución de la recaudación tributaria por el Estado ..... 77

CUADRO 3
Recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio..... 78

CUADRO 4
Recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones..... 79

CUADRO 5
Recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas..... 80

CUADRO 6
Recaudación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados..... 81

CUADRO 7
Recaudación por habitante..... 82

CUADRO 8
Renta disponible media bruta por habitante ..... 83

**CUESTIONES RELATIVAS AL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL Y A LA FINANCIACIÓN DE LOS ENTES TERRITORIALES: ESTADO, COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y ENTIDADES LOCALES** ..... 101

CUADRO 1
Visión global de la presión de los países de la OCDE ..... 108

CUADRO 2
Países con tarifa progresiva y umbral elevado ..... 112

CUADRO 3
Países con tipo proporcional o umbral bajo ..... 112

CUADRO 4
Visión global de la tributación por CC. AA. ..... 116

CUADRO 5
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ..... 120

CUADRO 6
Impuesto sobre el Patrimonio ..... 121

CUADRO 7
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 122

CUADRO 8
Transmisiones Patrimoniales Onerosas ..... 123

# Estudio Introductorio

## 1. Introducción: la necesidad de una reforma fiscal, pero en la dirección correcta

La disrupción provocada por la covid-19 no solo ha generado la mayor crisis sincronizada global desde 1870, sino que está acelerando grandes transformaciones socioeconómicas, comerciales, tecnológicas y geopolíticas, que ya se perfilaban antes del comienzo de la pandemia. Una recesión sin precedentes cuyas medidas de control asociadas a restricciones de movilidad y al distanciamiento social han impulsado nuevos hábitos de consumo y el teletrabajo, influyendo en ámbitos dispares como la configuración de las ciudades, la movilidad geográfica del talento y las nuevas formas de viajar.

**La crisis global del coronavirus hace aún más visibles los problemas estructurales que sufría nuestro país**, como sus elevados niveles de deuda pública, el déficit estructural, un alto nivel de paro, o el reducido tamaño medio de sus empresas. Además, la economía española está sufriendo la crisis con especial intensidad, lo que irá unido a una notable acentuación de estos desequilibrios: fuerte repunte del nivel de endeudamiento público y del desempleo.

**Ante este escenario, la necesidad de reparar y mejorar nuestro crecimiento potencial requiere de abordar, con la mayor urgencia, las reformas estructurales pendientes**. En estos momentos, en los que una parte del tejido productivo ha sido golpeada y afronta un proceso de reconversión, donde algunos factores tienen que reasignarse, se precisa llevar a cabo medidas que faciliten este proceso de transformación, en lugar de entorpecerlo. En este contexto, la fiscalidad juega un papel clave debido a la interacción que tiene el diseño del sistema tributario sobre la actividad económica.

**Sin duda, una de estas reformas estructurales pendientes se refiere al sistema tributario español y a la financiación de los entes territoriales: Estado, comunidades autónomas y entidades locales, pieza clave de nuestro sistema constitucional**. Para abordarla, se debe tener en cuenta que cualquier reforma fiscal se enfrenta en nuestro país, como en el resto, a difíciles equilibrios políticos y territoriales, a la necesidad de tener en consideración las reglas de la UE y a las medidas que adoptan unilateralmente otros países cuyas economías compiten con la nuestra.

**Por desgracia, las propuestas que se vislumbran por parte de quienes tienen el ejercicio de la política económica parecen ir en la dirección equivocada**, promoviendo, en general, un incremento de los impuestos y una armonización fiscal al alza entre los distintos territorios. Por

todo ello es fundamental complementar los indicadores de presión fiscal, con otros como el Esfuerzo Fiscal, la Presión Fiscal Efectiva y la Presión Fiscal Normativa. Ya que, de lo contrario, nos encontramos con la paradoja de querer armonizar la presión fiscal normativa a base de impuestos sin homogeneizar previamente indicadores como nivel de renta, desempleo o economía sumergida.

**En cuanto a la armonización fiscal, tal y como está planteada**, como un subterfugio para subidas obligadas de impuestos, no haría sino **incrementar las deficiencias de nuestro sistema tributario**. Estamos hablando de aumentar el coste de capital y de reducir el nivel de inversión empresarial, que conllevará una reducción de empleo y productividad que acabará generando una pérdida de bienestar tanto económico como social.

**El problema de fondo es que, si se iguala la presión fiscal normativa a niveles altos, van a aumentar las desigualdades de presión fiscal recaudatoria y en recaudación por habitante**, **injustificable desde una perspectiva de igualdad recaudatoria y de equidad personal**. Esto supondría un serio problema, ya que en el estudio se confirma que uno de los indicadores que más influencia tiene es el de recaudación por habitante, que es el que más alta correlación muestra con el desarrollo económico. Las CC. AA. con más desarrollo económico son las que pueden generar más PIB per cápita; por lo tanto, **la prioridad debe ser la convergencia real: se recauda cuando uno tiene una actividad próspera, no a través del diseño del sistema fiscal** y sin tener en cuenta sus efectos sobre la actividad.

Además, **no deja de ser problemático el hecho de que muchas comunidades autónomas tengan sistemas fiscales de los más gravosos dentro de la UE**, y en vez de aproximarnos a las mejores prácticas de la UE, pretendemos que las CC. AA. se enroquen en los peores a efectos de generalizar el error, pensando que así se solucionará.

Lo que debería ser absolutamente claro es que, **dada la difícil coyuntura actual, no es el momento de incrementar los impuestos en España**. En un contexto en el que lo que necesita nuestra economía es facilitar la adaptación y reconversión de nuestro tejido productivo a la nueva situación, subir impuestos supondría lastrar este proceso de adaptación y truncar la recuperación económica y nuestro crecimiento potencial.

**El objetivo del presente trabajo es demostrar, con datos, que se deben evitar estas armonizaciones fiscales**, sobre todo cuando esto se traduce en incrementos impositivos, **y que, por el contrario, es positivo apostar por la corresponsabilidad fiscal y dejar autonomía tributaria a los territorios para que puedan reducir los impuestos que cobran a sus contribuyentes, ya que ello redunda en una gestión de los recursos más responsable y adecuada, y un mayor bienestar al satisfacer, de forma más eficiente, las necesidades y preferencias de los contribuyentes de cada región**.

## 2. Las distorsiones y costes de los impuestos sobre la actividad económica

**Los impuestos** pueden ser necesarios para proveer determinados bienes y servicios públicos, pero no cabe duda de que **introducen costes y distorsiones sobre la actividad económica y sobre las distintas decisiones de ahorro, consumo e inversión de los agentes, que redundan en impacto negativo sobre el crecimiento económico**.

La OCDE señala que la imposición sobre las empresas afecta negativamente tanto a la formación de capital como a la productividad total de los factores, al incrementar los costes y distorsionar los precios relativos de los factores, provocando una reasignación no eficiente de recursos, e inhibiendo la inversión y la innovación al disminuir la rentabilidad después de impuestos. A su vez, la imposición sobre las rentas del capital también impactaría negativamente sobre la inversión y la iniciativa empresarial al mermar y distorsionar el proceso de ahorro y la asignación de capital, y dificultar el acceso a la financiación. De igual modo, en ese mismo análisis, también se señala que los impuestos sobre las rentas del trabajo (y su grado de progresividad), así como la llamada cuña fiscal, lastran la utilización del factor trabajo, la inversión en capital humano y la productividad.

**Esto debe ser tenido en cuenta en el diseño del sistema fiscal, también en el caso de las comunidades autónomas, en la medida en que tienen competencias normativas sobre distintos tributos, y pueden generar excesivas cargas de gravamen**. Un caso muy claro sucede con el ahorro, una de las variables clave para la inversión, la productividad y el crecimiento a largo plazo, y que más afectada se ve por un sistema impositivo no eficiente. La propia OCDE señala que **el tratamiento fiscal que tiene el ahorro en España es uno de los más lesivos entre los países avanzados, de modo que, una vez incluido el Impuesto sobre el Patrimonio, los tipos marginales sobre el ahorro superan el 100% en el caso de España**. Esto es clave a la hora de abordar la tributación autonómica, ya que **algunas de las cargas sobre el ahorro son impuestas por las comunidades autónomas**, como sucede, por ejemplo, con el Impuesto sobre el Patrimonio, o el Impuesto sobre Sucesiones, que en algunos casos alcanzan niveles que pueden vulnerar el principio de no confiscatoriedad, y, por tanto, resultar inconstitucionales.

## 3. La relevancia de contar con un sistema tributario neutral, eficiente y competitivo

### 3.1. La neutralidad, la eficiencia y la competitividad como elementos claves de cualquier reforma fiscal

A la vista de la interacción de los impuestos con la actividad económica, no cabe duda de que **la estructura del sistema tributario de un país es un factor muy relevante para su desempeño económico**. Por ello, **a la hora de diseñar el sistema fiscal conviene tener presente que su estructura debe evitar la introducción de costes y distorsiones innecesarias sobre el comportamiento de los agentes, que termine lastrando el crecimiento económico de una región**. El Índice de Competitividad que elabora la Tax Foundation (y que es adaptado en España por el Instituto de Estudios Económicos) recoge **dos pilares fundamentales que deben guiar una buena política tributaria, y que son la neutralidad y la competitividad**.

**Un sistema tributario es eficiente cuando canaliza la recaudación con el menor grado de distorsiones posible**. Ello implica que trata de no modificar las preferencias y decisiones de los distintos agentes y que tiene unas reglas que son de aplicación clara, sencilla y general, evitando entramados legislativos complejos que generan elevados costes de cumplimiento. Por su parte, **un sistema tributario competitivo es aquel que se diseña con unas perspectivas de derecho comparado y en el que se mantienen unas condiciones favorables que permiten la atracción de capital y talento**, o al menos la no expulsión del mismo hacia otras regiones. Así, examinando diferentes ejemplos de fiscalidad en el ámbito internacional, cuando se relaciona recaudación y PIB, se pueden encontrar paradojas de mejor recaudación con menores tipos marginales, lo que puede ser obvio cuando la renta per cápita es mayor, pero también puede ser el resultado del mayor atractivo de un sistema fiscal.

**La facilidad con que hoy en día, acentuada aún más durante la pandemia, se cambia el lugar desde el que se realizan los negocios o se obtienen las rentas y desde donde un profesional trabaja o se toman decisiones sin necesidad de tener allí presencia física**, unida el abaratamiento del trasporte de personas y la facilidad de consumir fuera del lugar de residencia, **son elementos que han roto los tradicionales esquemas tributarios de territorialidad de los hechos imponibles**. **La economía, hoy en día, es global, y la capacidad de los países y las distintas regiones para atraer inversiones exteriores y capital está muy relacionada con la legislación y la fiscalidad vigente en los mismos**, de ahí la necesidad de contar con un sistema tributario eficiente y competitivo.

**Para adaptarse de forma inteligente a esta situación, la solución pasa por contextualizar la política tributaria, haciéndose consciente de las decisiones que en la misma política pueden estar tomando los demás territorios con los que, en definitiva, se está compitiendo**. Una Hacienda Pública que ignore, en el desarrollo de su política fiscal, lo que hagan las demás, estará condenada al fracaso, entendiendo por tal la pérdida de contribuyentes y, en definitiva, de recaudación. Por ello, ante cualquier reforma, es necesario evaluar los países y las regiones de nuestro entorno, y tomar como referencia las mejores prácticas.

Las implicaciones del diseño del sistema fiscal inciden, tanto en el corto como en el medio y largo plazo, sobre el crecimiento de la economía y la creación de empleo de los países. **Un sistema tributario competitivo promueve unos niveles más altos de crecimiento económico e inversión**. Esto aumenta los ingresos públicos a largo plazo, puesto que una expansión sostenida de la actividad privada favorece una mayor creación de riqueza que, a su vez, **permite financiar el gasto público con un menor esfuerzo**.

Por ello, **cualquier reforma debe ir enfocada al incremento de las bases imponibles, fomentando el crecimiento económico, que es la verdadera palanca del empleo**, y, por lo tanto, de una redistribución sostenible en el tiempo, y en la lucha contra el fraude fiscal, más que en incrementar la presión sobre unos contribuyentes que ya soportan una carga tributaria comparable, o superior, a la de los países de nuestro entorno. Debido a que la estructura de la normativa fiscal de un país y de sus distintos territorios constituye un factor determinante para su desempeño económico y su competitividad, **la reforma debería centrarse en elaborar un código tributario coherente, flexible y de diseño óptimo que facilite el cumplimiento por parte de los**

**contribuyentes y genere ingresos de manera eficiente, minimizando las distorsiones de los impuestos sobre el crecimiento económico y la generación de empleo, también a nivel autonómico**.

### 3.2. La competitividad y la presión fiscal normativa de nuestro sistema tributario a nivel nacional y autonómico

**La posición que muestra España en el Índice de Competitividad Fiscal de la Tax Foundation es ciertamente mejorable, con una Presión Fiscal Normativa** (indicador sintético elaborado por el IEE a partir de dicho índice) **diez puntos superior a la media de la Unión Europea** (es decir, 110 puntos frente a 100 del promedio de la UE) y muy alejada de las principales referencias internacionales en este campo como Estonia (46,9 puntos), Letonia (70,8 puntos) y Nueva Zelanda (73,8 puntos).

**En el caso de nuestro país, es fundamental, además, tener en cuenta que el sistema fiscal tiene un componente autonómico, que afecta tanto a la competitividad de cada una de las regiones como a la del conjunto de España**. Por tanto, si queremos tener un sistema impositivo eficiente, neutral y competitivo, la parte del mismo que recae sobre las comunidades autónomas también tiene que perseguir estos principios a la hora de elaborar y modificar el diseño de su estructura.

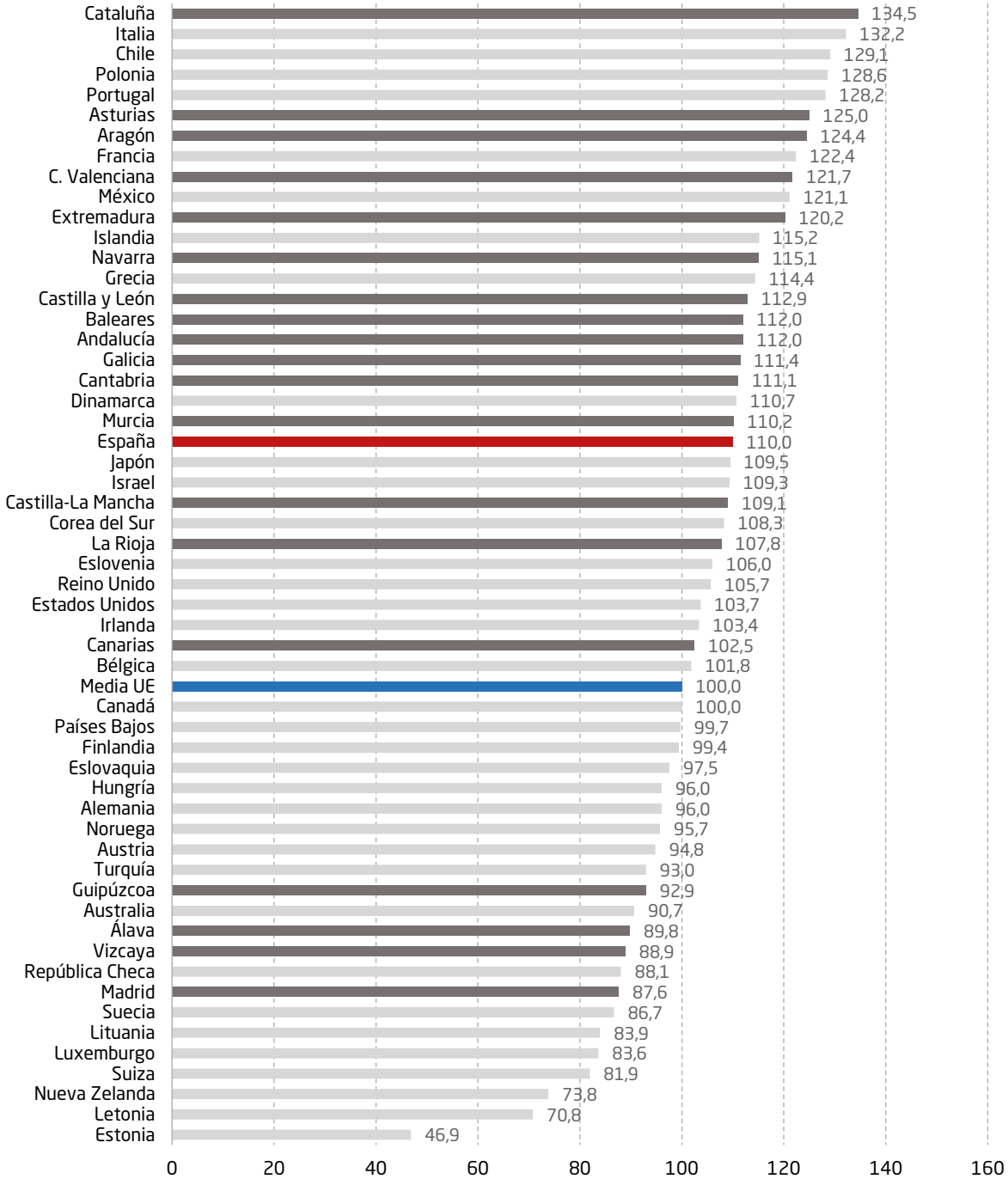
El análisis de la tributación en las diferentes comunidades autónomas es relevante no tanto por la comparación que se pueda establecer entre ellas, que también puede ser útil para reconocer las mejores prácticas a nivel doméstico, sino, sobre todo, porque **las distintas regiones en España tienen que competir, a nivel global, con los sistemas tributarios de los distintos países y regiones**. En el mundo cada vez más globalizado en el que vivimos, con una creciente movilidad de capitales y de personas, debe tenerse en cuenta que las comunidades autónomas, al igual que España en su conjunto, compiten con todo el entorno internacional.

Para abordar el estudio de estas cuestiones en las diferentes regiones dentro de España, la Fundación para el Avance de la Libertad elabora un **Índice Autonómico de Competitividad Fiscal** con una metodología similar a la de la Tax Foundation, donde se evalúan los sistemas fiscales de las diferentes comunidades autónomas y de las tres provincias vascas, mostrando información sobre el grado de competitividad de su sistema fiscal. Con los últimos datos para 2020, **el Índice muestra que los mejores resultados se obtienen en Madrid, Vizcaya, Álava, Guipúzcoa y Canarias, mientras que, en la cola, se sitúan Aragón, Asturias, y Cataluña**.

De acuerdo con el indicador sintético de Presión Fiscal Normativa elaborado por el IEE a partir del Índice Autonómico de Competitividad fiscal anteriormente mencionado, y considerando la UE como base 100, de tal forma que España en su promedio se sitúa en 110 puntos, se tendría que **Madrid obtendría una presión fiscal normativa de 87,6 puntos, siendo la más favorable dentro del territorio español, seguida por las tres provincias del País Vasco, Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, con 88,9, 89,8 y 92,9 puntos respectivamente, siendo estos los únicos cuatro territorios españoles que presentan mejores resultados que el promedio de la Unión Europea**. Por su parte, el peor resultado se da en Cataluña, donde el índice se elevaría hasta los 134,5 puntos.

## Presión fiscal normativa. Año 2020

**UE=100**




El indicador para los países se calcula a partir de los datos cualitativos del Índice de competitividad fiscal (total) de la Tax Foundation. Considera la media de la UE=100 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada país y dicha media.
Mayor valor en el Índice muestra mayor presión fiscal.
Nota: La media de la UE se elabora a partir del promedio de los países de la UE que pertenecen a la OCDE.
El indicador para los territorios de España se calcula a partir de los datos del Índice Autonómico de Competitividad Fiscal (total). Considera la media de España=110,0 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada CC. AA. y dicha media. Mayor valor en el Índice muestra mayor presión fiscal.
Nota: La media de España se elabora a partir del promedio de las CC. AA. y territorios considerados.
Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de los datos de la Tax Foundation y de la Fundación para el avance de la Libertad.

**Si bien existen diferencias por regiones, se observa que la mayor parte de las comunidades autónomas españolas presenta una presión fiscal normativa sensiblemente peor a la de la media de la UE**. En algunos casos, incluso, en niveles muy cercanos a los de países que se sitúan en las posiciones más bajas del *ranking*, como Cataluña, Asturias o Aragón. Así pues, no solo el sistema fiscal de España en su conjunto se comporta peor que la media de la UE, sino también, con algunas pocas excepciones, lo hacen las distintas comunidades autónomas, apreciándose en estos territorios un claro sesgo hacia una elevada presión fiscal normativa. De este modo, **los territorios españoles con mejor comportamiento relativo de su sistema fiscal apuntan, en la buena dirección, hacia las mejores prácticas fiscales a nivel internacional, pero aún se encuentran alejados de las mismas, mientras que las regiones que peores registros presentan en España sí que se encuentran próximos a los países con las presiones fiscales normativas más elevadas**.

**El artículo elaborado por Alberto Monreal, socio de PwC, y contenido en el presente trabajo, construye también un indicador fiscal por comunidades autónomas a efectos de realizar un análisis comparativo por regiones y una clasificación de las mismas en función de si su sistema impositivo es más o menos favorable al contribuyente. Los resultados son similares a los obtenidos con el Índice de Competitividad**: la **Comunidad de Madrid** es la única que logra la máxima categoría de clasificación **«A»**, situándose como la región con fiscalidad más favorable, **seguida de Canarias, Ceuta y Melilla, que obtienen la segunda máxima puntuación («B»)** gracias a su régimen especial. **En la cola (con calificación «E») se sitúan, finalmente, Aragón, Asturias, Castilla-La Mancha, Cataluña, la Comunidad Valenciana y La Rioja**.

En definitiva, **es fundamental que, no solo España sino también las comunidades autónomas, tengan como referencia, a la hora de configurar su marco fiscal, los sistemas tributarios más eficientes, neutrales y competitivos en el ámbito internacional**. En este contexto, surge una contradicción en los defensores de una armonización fiscal a nivel autonómico que conserve, por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio, a la vez que promueven, también, una armonización a nivel de la Unión Europea, donde el impuesto de patrimonio se encuentra abolido en todos los países.

En el artículo elaborado por el socio de PwC, Alberto Monreal, se recogen una serie de **factores determinantes de la competitividad fiscal que van mucho más allá del nivel de las cuotas tributarias**. Entre ellos, cabe destacar:

- **Una normativa clara y sistematizada**, **que incorpore los principios básicos de un buen sistema tributario**, donde los riesgos de cambios sorpresivos estén limitados y que prevea normas de transición claras y respetuosas con operaciones realizadas o en curso.

- **El número y nivel alcanzado por los impuestos en vigor es un elemento primordial**. Al respecto hay que considerar no solo los tributos principales o más conocidos sino el conjunto del sistema fiscal, pues, a menudo, existen muchas cargas fiscales o parafiscales menos conocidas o tratadas, pero que pueden lastrar la actividad económica en uno o múltiples sectores.

- **La concepción política del gasto y de los servicios públicos que desea ofrecer una Administración son también parte fundamental de la competencia fiscal**. La observancia del principio de legalidad y una buena presupuestación, hoy diríamos «gobernanza», son también elementos que definirán una Hacienda Pública competitiva en lo fiscal.

- **Otro elemento será la seguridad jurídica que ofrece un territorio**, referida al establecimiento de impuestos claros dentro de un sistema bien ordenado, pero también a la existencia de una Administración tributaria eficiente y cercana al contribuyente, que disponga de mecanismos bien acabados de información y asistencia, prevención y resolución de conflictos. En un sistema fiscal competitivo, el contribuyente cumplidor podrá evitar riesgos en la interpretación o aplicación de la norma y el incumplidor percibirá el riesgo de una actividad administrativa eficaz.

## 4. Indicadores económicos de las distintas comunidades autónomas y su relación con la competitividad regional

En el índice de Competitividad Regional elaborado por la Comisión Europea, en el que se recoge la habilidad de cada región para ofrecer un entorno atractivo y sostenible a las empresas y a los ciudadanos para vivir y trabajar, se puede observar que **España presenta unos niveles de competitividad inferiores a la media de la UE-28, y las comunidades autónomas no obtienen buenos resultados**. Así, de las 268 regiones europeas que se analizan, **la comunidad autónoma española mejor valorada es Madrid, que se sitúa en el puesto 98, seguida del País Vasco, que ocupa la posición 125, siendo estas dos las únicas comunidades autónomas por encima de la media comunitaria**. La tercera posición correspondería a Cataluña, que ya desciende hasta el puesto 161.

Las diferencias entre regiones españolas son notables. Otorgando a España un valor 100 como referencia, el promedio de la UE-28 se situaría en 138,3, es decir, un 38% mayor que la media española, y, tal como se ha señalado anteriormente, tan solo la Comunidad de Madrid (162,5) y el País Vasco (145,9) están por encima de dichos niveles. En el polo opuesto, la menor competitividad regional, dentro de España, se da en Extremadura (43,6), seguido de Canarias (61,6) y Andalucía (62,3).

La importancia de la competitividad y su capacidad para hacer que una región sea más atractiva para la inversión y la creación de empleo, dentro de la cual el sistema fiscal es un pilar clave, se observa al analizar las elevadas correlaciones existentes entre dicha competitividad con diferentes variables económicas. Así, **se evidencia una clara correlación entre la competitividad de una región y su nivel de PIB per cápita** (como proxy del nivel de vida), **y también se da este estrecho vínculo, aunque con signo negativo, entre la competitividad y la tasa de desempleo de una región, así como entre la competitividad y el nivel de economía sumergida**. Es decir, a medida que una región es más competitiva, mayor es su capacidad para generar empleo y menor su tasa de paro, reduciéndose los niveles de economía sumergida y mejorando, también, su calidad de vida y su nivel económico.

**El caso de la economía sumergida es un claro ejemplo de la importancia de que el sistema fiscal no sea distorsionante y poco competitivo**. Una parte de la presencia de esta economía sumergida puede estar relacionada con la estructura productiva de las diferentes regiones, ya que hay sectores en donde dicha economía sumergida tiende a ser más frecuente, tales como la agricultura, el sector textil o el turismo, entre otros. Pero, también, **la fiscalidad influye muy relevantemente sobre la mayor o menor existencia de economía sumergida en un territorio, en la medida en que una fiscalidad más favorable desincentiva la presencia de economía sumergida, y viceversa, un sistema fiscal que genere una elevada carga de gravamen va a impedir que la actividad emerja**.

## 5. La situación actual del sistema fiscal de las comunidades autónomas

El bloque normativo relativo a la fiscalidad española está enmarcado por la Constitución, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), los Estatutos de Autonomía, las sucesivas Leyes de Cesión de Tributos, y los regímenes especiales de los territorios forales vasco y navarro junto a los también especiales de Canarias, Ceuta y Melilla, formando un entramado que ha dado paso a una realidad fiscal caracterizada por la complejidad.

Es la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades, según redacción dada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, la que regula el sistema de financiación en las comunidades autónomas, dando a estos entes territoriales capacidad normativa sobre algunos impuestos. Así, las comunidades autónomas cuentan con tributos propios, impuestos cedidos parcialmente, y otros en los que la cesión es total. De acuerdo con los datos, **las comunidades autónomas han visto incrementada su recaudación por impuestos, desde 2007, último año anterior a la crisis, hasta 2017, en un 23,3%, debido fundamentalmente a su participación en los grandes impuestos cedidos parcialmente**.

El artículo elaborado por Valentín Pich, Presidente del Consejo General de Economistas de España y contenido en el presente documento, aborda un detallado análisis sobre los impuestos cedidos en los que las CC. AA. tienen competencias normativas, incluyendo las tendencias normativas y las novedades recientes en esta materia. Un análisis que es complementado, también, por el artículo de Alberto Monreal, socio de PwC, igualmente recogido en este informe, y que aborda una comparativa autonómica de los distintos tributos.

Una importante aportación del artículo de Alberto Monreal (PwC) es la clasificación que realiza de los sistemas fiscales de las comunidades autónomas, distinguiendo no solo entre régimen común y regímenes forales, sino también teniendo en cuenta el régimen especial de Canarias y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla. **Las diferencias que surgen no dejan de ser reflejo del ejercicio de la corresponsabilidad fiscal, pero, de momento, las únicas que se cuestionan paradójicamente son las diferencias dentro de las regiones de régimen común, lo que, si bien limita los daños de las subidas planteadas, en el fondo, deja en evidencia**

**la incoherencia de estos planteamientos, ya que no tiene sentido defender que la corresponsabilidad fiscal es buena para un determinado territorio y mala para otros**. **El IEE argumenta que la corresponsabilidad fiscal es positiva tanto para los territorios de régimen común como para los de régimen foral y especial**.

## 5.1. Impuesto sobre la Renta

Sobre este impuesto, las comunidades autónomas pueden modificar, con ciertos límites, el importe del mínimo personal y familiar; cambiar la escala autonómica, con la condición de que sea progresiva; así como establecer distintas deducciones.

En cuanto a los mínimos personales, las únicas comunidades que los han regulado diferentes a los de la normativa estatal, incrementándolos, son Islas Baleares, Madrid y La Rioja. Por su parte, los tipos mínimos más bajos se encuentran en Canarias, Madrid y La Rioja, con el 9% (18,5% agregado). Otras comunidades optan por un tipo superior al estatal, que es el 9,5%: el 9,7% (19,2% agregado) la Región de Murcia, el 10% (19,5% agregado) en Aragón, Asturias y la Comunidad Valenciana; y el 12% (21,5% agregado) en Cataluña. En cuanto al tipo máximo, varía desde el 21% en Madrid, hasta el 29,5%, en la Comunidad Valenciana. Es decir, que, con la reciente subida de dos puntos de la tarifa estatal, los tipos marginales agregados del IRPF van desde el 45,5% en Madrid, hasta el 54% en Valencia.

Muchas veces se pone el foco en los tipos marginales máximos más reducidos de algunas regiones, sin tener en cuenta que algunas también apuestan por tipos más bajos para las rentas más bajas. Tal es el caso, por ejemplo, de Madrid, donde un contribuyente que cobra 16.000 euros anuales paga en IRPF casi 315 euros menos que un contribuyente de Navarra con la misma renta, siendo la Comunidad Autónoma, junto con La Rioja y Canarias, donde menos impuestos abonan los ciudadanos con los niveles de renta más bajos.

En cuanto a las deducciones por circunstancias personales y familiares, se regulan con gran profusión estando generalizadas las aplicables a contribuyentes o familiares discapacitados, nacimiento o adopción, adquisición o alquiler de vivienda e inversión en empresas de nueva o reciente creación, generalmente están condicionadas a que no se sobrepasen determinados importes de base liquidable o a que el contribuyente se encuentre en unas determinadas circunstancias.

## 5.2. Impuesto sobre el Patrimonio

En el Impuesto sobre el Patrimonio pueden regular las exenciones del patrimonio protegido de los discapacitados, el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones propias y complementarias a las del Estado.

El mínimo exento que se aplica por defecto es de 700.000 € y solo se ha regulado uno específico rebajado en Aragón (400.000 €), Cataluña, Extremadura y la Comunidad Valenciana (500.000 €). La tarifa que se aplica por defecto es la estatal, con 8 tramos y tipos desde el 0,2% al 3,5%, pero algunas comunidades han establecido la suya propia, destacando el caso de Extremadura, que eleva las referencias nacionales tanto de tipo mínimo como de máximo (0,3%-3,75%). En definitiva, **en todas las comunidades, incluidas las forales, se abonan unas cantidades considerables a través de este impuesto, excepto en Madrid, donde está bonificado al 100%**.

### 5.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las comunidades autónomas pueden mejorar las reducciones de la norma estatal, mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Además, tienen capacidad normativa sobre la tarifa, la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota.

Se trata de uno de los impuestos más complicados de analizar por la variedad de casuísticas que lo impregnan. Baste decir, a modo de resumen, tal y como se señala en el análisis del artículo de Alberto Monreal (socio de PwC), que en muchos territorios se establecen reducciones importantes para los familiares cercanos, mientras que, en otros, como Asturias, Aragón, Castilla y León y los territorios forales de Guipúzcoa, Álava y Navarra, no están previstos amplios beneficios fiscales en este impuesto. De este modo, se trata de un tributo en el que, en función de la residencia del causante o del donatario, se puede pasar de una tributación simbólica a otra muy elevada, aunque el adquirente sea un hijo.

### 5.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Las comunidades autónomas pueden legislar, con excepciones, sobre los tipos impositivos a aplicar a las concesiones administrativas, transmisiones de bienes muebles e inmuebles, constitución y cesión de derechos reales sobre muebles e inmuebles. En relación con la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, pueden regular el tipo de gravamen de los documentos notariales y las deducciones y bonificaciones de la cuota con relación a estos documentos.

Si bien hasta hace poco el tipo para transmisiones de inmuebles y derechos reales sobre los mismos que se aplicaba en la mayor parte de las comunidades autónomas era el 7%, recientemente ha cambiado y solo lo aplica La Rioja, además de los territorios del País Vasco. El más bajo lo tienen Madrid y Navarra, 6%, seguidas por Canarias, con un 6,5%. Mientras que en el otro extremo se sitúan Cantabria, Galicia y la Comunidad Valenciana, donde el tipo es el 10%. En Andalucía, Aragón, Asturias y Castilla y León aplican tarifas con varios tramos que,

partiendo del 8%, llegan hasta el 10%. En Baleares y Extremadura las tarifas van del 8% al 11% y en Cataluña tiene dos tipos, 10% y 11%.

En la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, el tipo más bajo para documentos notariales en territorio común es el 0,75%, que se aplica en Canarias y en Madrid (en el País Vasco y Navarra el 0,5%). Mientras que, en la parte alta, aparecen Andalucía, Aragón, Islas Baleares, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia, la Región de Murcia y la Comunidad Valenciana con un tipo del 1,5%.

Por último, **en lo relativo a los impuestos propios**, destaca la variedad en los Impuestos Medioambientales y otros específicamente autonómicos. Distintos gravámenes, más de 50, sobre actividades e instalaciones, depósitos de residuos, emisión de gases, consumo de agua o electricidad, etc., gravan de distintas maneras y con distintos tipos la realización de concretas actividades económicas, lo que mina la capacidad recaudatoria del propio Impuesto sobre Sociedades.

En general, **la normativa es muy compleja y farragosa, existiendo un exceso de regulación en esta materia, por lo que hace difícil el conocimiento y cumplimiento de las mismas por parte de los contribuyentes**. Actualmente hay 858 normas autonómicas repartidas de la siguiente manera: 281 en el Impuesto sobre la Renta, 22 en el Impuesto sobre el Patrimonio, 149 en el Impuesto sobre Sucesiones, 106 en el Impuesto sobre Donaciones, 172 en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y 128 en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos.

De la complejidad del sistema de financiación autonómico se derivan, en muchos casos, las constantes tensiones y manifestaciones de necesidad de su reforma, ya en cuestiones de orden normativo, ya en lo hacendístico o financiero. Ante esta situación, **se hace preciso abordar, de manera inexcusable, una reforma del sistema de financiación autonómica para conseguir un sistema más eficiente y competitivo y menos distorsionador, al tiempo que se preserva y se refuerza la corresponsabilidad fiscal de las distintas regiones**. Dadas las necesidades de nuestra delicada economía y para evitar una ineficiente asignación de los recursos, **se debe apostar por una mejor ordenación de la capacidad normativa tributaria de las CC. AA. en relación con la actividad económica, una mayor seguridad jurídica y una menor complejidad en la gestión de los tributos**.

En el análisis y en las soluciones que se contemplan para la financiación autonómica debe ser posible aunar el respeto al bloque normativo, encabezado por el derecho de la UE y la Constitución, con las necesidades hacendísticas de las distintas Administraciones y sus variados perfiles políticos. Todo ello forma un complejo conjunto de reglas, que no resulta fácil ni conocer ni cambiar, ni puede ser juzgado a la ligera. Este conjunto de normas tributarias debe ser objeto de estudio, comparación y detenido análisis antes de realizar cambios repentinos por necesidades políticas circunstanciales, por lo que se recomienda la formación de comisiones de expertos para su consulta previa.

## 6. Las ventajas de fomentar la corresponsabilidad fiscal en las comunidades autónomas

**La descentralización fiscal reporta una serie de mejoras en términos de eficiencia económica y bienestar social**, en la medida en que permite adecuar la oferta en la provisión de bienes y servicios a las distintas preferencias de los ciudadanos de las diferentes regiones, así como una mayor adaptación de la política fiscal a las circunstancias particulares de cada territorio y de sus habitantes.

**Para que esta descentralización fiscal despliegue todos sus efectos positivos y no desencadene comportamientos no deseados, es necesario que la autonomía por el lado del gasto discurra en paralelo con la capacidad de recaudación del mismo órgano subcentral para sufragar dicho gasto, es decir, que exista también un grado de descentralización fiscal por el lado de los ingresos**.

**Cuando no concurre esta corresponsabilidad fiscal entre gastos e ingresos**, de manera que los gastos se encuentran ampliamente descentralizados pero los ingresos siguen centralizados, **aparecen problemas de riesgo moral relacionados con el incentivo a incrementar constantemente los niveles de gasto público, ya que no se soporta el coste político que conlleva el incremento de impuestos asociado, que puede ser trasladado a los contribuyentes de otras regiones**.

**En España, la autonomía por el lado de los ingresos, excepcionando la situación especial de los regímenes forales, es todavía limitada en comparación con la discrecionalidad por el lado del gasto**. Así, a pesar de que las autonomías pueden crear sus propias figuras impositivas, tienen cedidos plenamente algunos tributos y participan parcialmente en otros, lo cierto es que a través del llamado Fondo de Garantía, un mecanismo de nivelación fiscal, las comunidades autónomas aportan el 75% de todos los recursos tributarios potenciales (capacidad fiscal) a una cesta común que se redistribuye después en función de las necesidades teóricas de cada territorio. De este modo, y siendo deseable un mecanismo de nivelación que permita asegurar un cierto nivel de equidad interterritorial, no es menos cierto que se cercenan notablemente los incentivos que puede generar la corresponsabilidad fiscal.

La corresponsabilidad fiscal supone la posibilidad de ofrecer distintos binomios de provisión de servicios e impuestos soportados, de modo que **los ciudadanos pueden expresar sus preferencias eligiendo aquella región o aquel gobernante que más satisface sus intereses**. Con independencia de cuales sean estas preferencias, **este proceso tiende a mejorar la eficiencia económica, ya que supone romper con los incentivos perversos hacia el incremento ilimitado de gasto** que se dan cuando concurre un gasto altamente descentralizado con la ausencia de autonomía tributaria.

Gracias a la corresponsabilidad fiscal **se puede lograr mejorar la eficiencia en la provisión de bienes y servicios públicos, ya que dicha corresponsabilidad contribuye a que los ciudadanos perciban de manera más transparente la relación entre la prestación de los servicios**

**públicos y su coste y a que expresen sus preferencias en este sentido**. Por ello, **las administraciones se verán incentivadas a llevar a cabo políticas innovadoras que permitan ofrecer los bienes y servicios** públicos más demandados y con la mayor calidad posible al menor coste.

Por el contrario, **la armonización fiscal supone acabar con este sano proceso hacia la eficiencia**, ya que, al fijar el nivel de imposición, se elimina la posibilidad de que los ciudadanos expresen sus preferencias, y **desaparecen los incentivos para una gestión eficiente y adecuada de los recursos**. Si los efectos de la corresponsabilidad fiscal son similares a los que provoca un entorno de sana competencia en el sector privado, es decir, innovación y mejora en la satisfacción de las necesidades, los de la armonización son equivalentes a los que genera un proceso de cartelización, esto es, un sobrecoste para el consumidor, en este caso el contribuyente, y una pérdida de bienestar social.

**La corresponsabilidad supone un mecanismo disciplinante para el sector público, de forma que contribuye a incentivar su eficiencia y a evitar o reducir su sobredimensionamiento**. No en vano, la evidencia empírica muestra que aquellos gobiernos subcentrales que se financian en su mayor parte con recursos propios tienden a tener un comportamiento más disciplinado con relación a su política presupuestaria.

El análisis de la eficiencia del sector público en España nos muestra que **el margen de mejora en la gestión de los recursos públicos en nuestro país es muy elevado, lo que pone de manifiesto la necesidad de mecanismos como el de corresponsabilidad fiscal**, que pueden contribuir a disciplinar a las administraciones públicas y a cerrar esa brecha de eficiencia. De acuerdo con un estudio realizado por el Instituto de Estudios Económicos, **la eficiencia en la gestión del gasto público se encuentra alejada de las mejores prácticas internacionales en este ámbito**.

De este modo, se podría lograr una calidad en el servicio público similar a la actual con menos recursos de los que se emplean actualmente; o lo que es lo mismo, que los recursos actuales bien gestionados deberían dar lugar a servicios públicos de mayor calidad de efectivamente prestados. En concreto, **la eficiencia del gasto público en España es un 14% inferior a la media de la OCDE, un margen de mejora que se eleva incluso hasta el 66% con respecto a las mejores prácticas a nivel global**.

La evidencia disponible sugiere que, **cuando existe corresponsabilidad fiscal, los tipos impositivos entre las distintas regiones tienden a converger**. Además, **los países que cuentan con gran autonomía tributaria a nivel subcentral presentan menores diferencias interregionales en la capacidad de recaudación**. Y lo que es más importante, se observa que, **en aquellos países en los que las administraciones subcentrales cuentan con gran autonomía tributaria y menos redistribución interregional, estos territorios tienden a converger económicamente más rápido que en países sin autonomía tributaria**. Por tanto, gracias a un elevado grado de corresponsabilidad fiscal, **las comunidades autónomas pueden acercarse de forma natural a**

**esa armonización** que tanto se propugna, y sobre todo a una convergencia económica entre regiones, **sin los efectos adversos sobre esta última de imponer dicha armonización normativamente**.

**Por otro lado, no encuentra amparo en la evidencia la teoría de que la competencia fiscal conduce necesariamente hacia una carrera hacia abajo o «race to bottom» de las cargas impositivas**. En España, la competencia fiscal entre las comunidades autónomas da resultados dispares, como señala el artículo de Valentín Pich, Presidente del Consejo General de Economistas de España, en el presente trabajo. Así, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no hay una tendencia definida al alza o a la baja; en Patrimonio tampoco; en Sucesiones y Donaciones la competencia es claramente a la baja; y en Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al alza.

La corresponsabilidad fiscal no garantiza, por sí sola, que los distintos territorios, y España en su conjunto, articulen un sistema impositivo eficiente y no distorsionador, pero al menos sí que es una condición necesaria que favorece dicha implementación. Por ello, **en lugar de apostar por una recentralización tributaria que vicie aún más los incentivos por el lado del gasto, debe protegerse, reforzarse e incluso ampliarse la corresponsabilidad fiscal actualmente existente en las comunidades autónomas**.

Además, el informe de Alberto Monreal (PwC) recuerda que, en el caso de España, existiendo el mandato constitucional claro y taxativo de dotar de un ámbito competencial propio a las CC. AA. para hacer política tributaria, **si el Estado Central deseara imponer su propia concepción de cómo hacer esta política, se encontraría con serios obstáculos**. Por un lado, **existe un bloque normativo que respalda a las Haciendas autonómicas para tomar sus decisiones en relación con impuestos propios y cedidos, ampliamente respaldado por el Tribunal Constitucional**. Además, ha de reconocerse que, si se decidiera recentralizar un tributo para elevarlo, un simple mecanismo de deducción en otro impuesto cedido, por el mismo o similar importe, podría compensarlo y anular el efecto que pretendía esa reforma.

En definitiva, **es necesario respetar que los ciudadanos de cada territorio decidan legítimamente qué bienes y servicios públicos desean, así como qué prestaciones y ayudas están dispuestos a sostener mediante sus impuestos**. Adicionalmente, **favorece la eficiencia del gasto público que las comunidades mejor gestionadas puedan repercutir el menor coste en la prestación de servicios**, exigiendo unos impuestos más reducidos, puesto que tienen menores necesidades de financiación. **Intentar evitar este efecto, aparte de suponer, el desacuerdo con el sistema de estado descentralizado sería, en la práctica, promover una equiparación en la gestión mediocre y el gasto excesivo, desincentivando a quien gestiona mejor y gasta más eficientemente**. Por el contrario, mantener un sistema que permite diferencias tributarias entre distintos territorios tendería a una armonización natural (puesto que los distintos territorios adoptarían las decisiones de política tributaria que mejor resultado tengan) y favorecerían un mayor desarrollo económico y una mayor creación de empleo.

## 7. La importancia de tener en cuenta la coyuntura económica actual para cualquier reforma impositiva

En la difícil coyuntura actual, la necesidad de consolidación fiscal que genera nuestra deteriorada posición presupuestaria convive con la necesidad de algunas medidas por el lado del gasto relacionadas con la pandemia. Por ello, **cualquier reforma que se plantee en el ámbito tributario tanto a nivel central como autonómico, debe tener en consideración que el resultado efectivo no debería ser un incremento impositivo, debido a los efectos depresivos que la subida de impuestos tiene sobre una actividad económica que necesita recuperarse y adaptarse lo antes posible**.

La evidencia empírica muestra que cuando se incorporan efectos en la inversión, y de medio y largo plazo sobre los multiplicadores fiscales, se observa que, debido a las distorsiones que generan los incrementos impositivos (actuales o esperados) sobre las expectativas y decisiones de los agentes, **los multiplicadores sobre la actividad por el lado de los impuestos son más elevados que por el lado del gasto**. Es decir, que reducciones de impuestos tendrían un efecto positivo sobre el crecimiento mayor que incrementos del gasto público, y viceversa: reducciones del gasto son más eficaces para cubrir déficits fiscales que incrementos de impuestos.

**Los ajustes fiscales que se realizan a partir de incrementos impositivos tienen efectos más negativos sobre el crecimiento y estos se extienden durante más tiempo que los que tienen lugar por la vía de la reducción del gasto**. De hecho, **buena parte de la diferencia viene del comportamiento muy desigual que se traslada a la inversión privada**. Así, en el ajuste vía gasto, la confianza de los empresarios se recupera antes, ya que un descenso del gasto traslada un mensaje de no subida de impuestos que libera rentas y aumenta la confianza de los agentes, en mayor medida cuanto más creíble es este mensaje. Por el contrario, un alza de los impuestos, sobre todo si estos se destinan a aumentar los programas de gasto improductivo, incide negativamente sobre las rentas y la confianza de los agentes.

En promedio, reducir el gasto en un punto del PIB tiene unos efectos negativos sobre el crecimiento de un cuarto de punto del PIB, con una duración inferior a dos años. Incluso se observan casos en los que este efecto negativo no solo no se produce, sino que es positivo (la llamada austeridad expansiva). En contraste, un ajuste de la misma magnitud, llevado a cabo mediante incremento de impuestos, genera descensos en el PIB superiores a los dos puntos y sus efectos se extienden por un periodo de tres a cuatro años.

**En este sentido, la propuesta que se planteó en España, como punto de partida de la futura reforma fiscal, de elevar los niveles de recaudación sobre PIB en 6 puntos porcentuales para aproximarse al discutible promedio europeo, podría tener, con base en las estimaciones de multiplicadores fiscales, un efecto contractivo a medio y largo plazo de hasta diez puntos de PIB, y una pérdida de empleo del orden de dos millones**. Los potenciales riesgos son tan elevados que es fundamental que la futura reforma fiscal incluya, junto con las modificaciones propuestas, un análisis de los posibles costes sobre la actividad y el empleo.

Por otro lado, hay que tener en cuenta además que la situación de las finanzas públicas afecta al efecto de los multiplicadores. De este modo, **tanto el Banco de España como el Banco Central Europeo señalan que en situaciones de elevado endeudamiento público los multiplicadores de gasto pueden ser nulos e incluso negativos**, debido al principio de equivalencia ricardiana, según el cual los agentes anticipan ajustes futuros para hacer frente al desequilibrio fiscal.

También debe tomarse en consideración al analizar los multiplicadores el nivel de imposición ya existente. Así, **cuando el nivel de impuestos es mayor, los efectos, sobre el crecimiento y la inversión, de subidas adicionales de dichos impuestos son aún más negativos**. Por último, es relevante señalar que, dentro de sus limitaciones, no todas las políticas fiscales de gasto son equivalentes. **El gasto público que se destine a inversión realmente productiva podrá tener externalidades positivas sobre el crecimiento económico**, **algo que no ocurrirá con el gasto corriente no productivo** que provocará efectos nulos o negativos sobre la actividad económica.

En definitiva, **en un escenario como el actual, el incremento de impuestos es particularmente gravoso para el crecimiento**, ya que a la incertidumbre que todavía genera la crisis actual, se añade la provocada por la falta de visibilidad de una senda de reducción del apalancamiento del sector público, de modo que **se deterioran aún más las expectativas de los agentes**, siendo el principal afectado la inversión.

Debido a que la crisis sanitaria y las medidas de apoyo requieren una serie de gastos asociados es fundamental trazar un plan plurianual de consolidación del déficit público a medio plazo. Además, se debe tener en cuenta que existe un elevado margen de ahorro de recursos mejorando la eficiencia del gasto público, sin perder calidad en los servicios prestados, y deben realizarse las necesarias reformas, para cerrar esa brecha de ineficiencia.

## 8. Conclusiones

- **Es la hora de abordar las reformas estructurales, siendo una de las más necesarias la relativa al sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales**. La actual crisis generada por el impacto de la covid-19, ha dado lugar a un elevado número de disrupciones que han hecho más visibles los problemas estructurales de los que adolece la economía española. Es por ello por lo que, para lograr una transformación y adaptación de la misma, se hace necesario abordar las reformas estructurales pendientes. Entre ellas, una de las más destacadas es, sin duda, la necesaria reforma del sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales.

- **Los impuestos introducen costes de distinto tipo y distorsiones sobre las decisiones de los agentes, que redundan en un impacto negativo sobre el crecimiento económico**. Sin poner en duda que los impuestos pueden ser necesarios para proveer determinados bienes y servicios públicos, es innegable que introducen costes y distorsiones sobre la actividad económica, lo que debe ser tenido en cuenta a la hora de abordar una reforma fiscal.

- **No es el momento de incrementar los impuestos en España, ya que sus efectos negativos sobre el crecimiento son muy elevados, lo que podría mermar la recuperación económica y truncar el necesario y sano proceso de reasignación de factores necesario para adaptarse al nuevo entorno post covid-19**. En un escenario como el actual, el incremento de impuestos es particularmente gravoso para el crecimiento, ya que a la incertidumbre que todavía genera la crisis actual, se añade la provocada por la falta de visibilidad de una senda de reducción del apalancamiento del sector público, de modo que se deterioran aún más las expectativas de los agentes, siendo el principal afectado la inversión.

- **Una vez tenido en cuenta los efectos de la menor renta y la mayor tasa de economía sumergida en España, se comprueba que los impuestos soportados en España son equiparables, cuando no superiores, a los de nuestros principales socios, la mejor prueba de ello es que no existen diferencias sustanciales en los tipos nominales entre España y estos países**. Se debe ser prudente cuando se analizan métricas tradicionales como la presión fiscal, que está muy condicionada por factores como el nivel de renta per cápita y de economía sumergida, y arrojan valores artificialmente algo más bajos para España que para la media de la UE. Además, más allá de la recaudación, la carga de gravamen que el diseño y la estructura del sistema fiscal generan, que hace que España soporte una presión normativa muy superior al promedio de la UE.

- **Es fundamental complementar los indicadores de presión fiscal, con otros como el Esfuerzo Fiscal, la Presión Fiscal Efectiva y la Presión Fiscal Normativa**. Ya que, de lo contrario, nos encontramos con la paradoja de querer armonizar la presión fiscal normativa a base de impuestos sin homogeneizar indicadores como nivel de renta, desempleo o economía sumergida.

- **La propuesta que se planteó en España, como punto de partida de la futura reforma fiscal, de elevar los niveles de recaudación sobre PIB en 6 puntos porcentuales para aproximarse al discutible promedio europeo, podría tener, con base en las estimaciones de multiplicadores fiscales, un efecto contractivo a medio y largo plazo de hasta diez puntos de PIB, y una pérdida de empleo del orden de dos millones**. Los potenciales riesgos son tan elevados que es fundamental que la futura reforma fiscal incluya, junto con las modificaciones propuestas, un análisis de los posibles costes sobre la actividad y el empleo.

- **El diseño de cualquier sistema fiscal debe perseguir la neutralidad y la competitividad**. Neutralidad, en el sentido de conseguir canalizar la recaudación, con el menor grado de distorsiones posible, lo que implica no modificar las preferencias y decisiones de los distintos agentes, y la existencia de unas reglas que son de aplicación clara, sencilla y general. Competitividad, como un sistema fiscal que mantiene unos tipos marginales que permiten la atracción de capital y talento, o al menos la no expulsión del mismo hacia otras regiones.

- **En una economía cada vez más global es fundamental que, tanto España como las comunidades autónomas, tengan en cuenta, a la hora de configurar su marco fiscal, los sistemas tributarios más eficientes, neutrales y competitivos en el ámbito internacional, y tomen como referencias las mejores prácticas**. La movilidad geográfica y de bases imponibles es, hoy en día, muy elevada debido a que nos encontramos en una economía cada vez más globalizada, que ha roto con los tradicionales esquemas tributarios de territorialidad de los hechos imponibles. Por ello, el buen diseño del sistema fiscal es un elemento clave para atraer inversiones y talento.

- **La posición que muestra España en el Índice de Competitividad Fiscal de la Tax Foundation es ciertamente mejorable, con una Presión Fiscal Normativa (indicador sintético elaborado por el IEE a partir de dicho índice) diez puntos superior a la media de la Unión Europea**. Es decir, 110, puntos frente a 100 del promedio de la UE, muy alejada de las principales referencias internacionales en este campo, como Estonia (46,9 puntos), Letonia (70,8 puntos) y Nueva Zelanda (73,8 puntos).

- **La posición de las comunidades autónomas según su competitividad fiscal también muestra un elevado margen de mejora, con la mayoría de las regiones en posiciones sensiblemente peores que el promedio UE**. Tan solo cuatro territorios, que son Madrid y las tres provincias del País Vasco, presentan una presión fiscal normativa inferior a la media de la UE, mientras que son bastantes las comunidades autónomas que se sitúan en la zona baja de la clasificación, con algunas de ellas como Cataluña, Asturias o Aragón, en niveles muy cercanos a los de países que ocupan las peores posiciones del *ranking*. Así pues, no solo el sistema fiscal de España en su conjunto se comporta peor que la media de la UE, sino también, con algunas pocas excepciones, lo hace el de las distintas comunidades autónomas, apreciándose en estos territorios un claro sesgo hacia una elevada presión fiscal normativa. De este modo, los territorios españoles con mejor comportamiento relativo de su sistema fiscal apuntan en la buena dirección hacia las mejores prácticas fiscales a nivel internacional, pero aún se encuentran alejados de las mismas, mientras que las regiones que peores registros presentan en España sí que se encuentran próximos a los países con las presiones fiscales normativas más elevadas.

- **Si la mayoría de las comunidades autónomas tienen algunos de los sistemas fiscales de los más gravosos dentro de la UE, no tiene sentido enrocarse en estas prácticas deficientes** a efectos de generalizarlas para el conjunto de territorios, sino que se trata de buscar las mejores referencias a nivel europeo e internacional en esta materia.

- **La competitividad de una región resulta clave para el desarrollo económico, y está asociada a mayores niveles de PIB per cápita, menores tasas de desempleo y menores niveles de economía sumergida**. Dentro de la competitividad de una región, la competitividad fiscal es un instrumento clave que puede contribuir a mejorar su desarrollo económico y su empleo, y a reducir la actividad informal.

- **Algunas de las claves para mejorar la competitividad de un sistema tributario, sin ánimo de elaborar un elenco exhaustivo, serían las siguientes**:

  — **Se debe lograr una normativa clara y sistematizada, que incorpore los principios básicos de un buen sistema tributario**, donde los riesgos de cambios sorpresivos estén limitados y que prevea normas de transición claras y respetuosas con operaciones realizadas o en curso.

  — **Tener cuenta el número y nivel alcanzado por los impuestos en vigor, ya que es un elemento primordial**. Al respecto hay que considerar no solo los tributos principales o más conocidos, sino el conjunto del sistema fiscal pues, a menudo, existen muchas cargas fiscales o parafiscales menos conocidas o tratadas, pero que pueden lastrar la actividad económica en uno o múltiples sectores.

  — **Preservar y garantizar la seguridad jurídica que ofrece un territorio es clave, referida al establecimiento de impuestos claros dentro de un sistema bien ordenado**, pero también a la existencia de una Administración tributaria eficiente y cercana al contribuyente, que disponga de mecanismos bien acabados de información y asistencia, prevención y resolución de conflictos. En un sistema fiscal competitivo, el contribuyente cumplidor podrá evitar riesgos en la interpretación o aplicación de la norma, mientras que el incumplidor percibirá el riesgo de una actividad administrativa eficaz.

  — **La observancia del principio de legalidad y una buena presupuestación, es decir, una adecuada «gobernanza», son también elementos que definirán una Hacienda Pública competitiva en lo fiscal**. La concepción política del gasto y de los servicios públicos que desea ofrecer una Administración son también parte fundamental de la competencia fiscal.

- **Las comunidades autónomas cuentan con competencias normativas en algunos impuestos, ya sea mediante tributos propios, o impuestos cedidos (cesión total o parcial)**. Entre los impuestos cedidos totalmente destacan el Impuesto de Patrimonio, el Impuesto de Sucesiones, o el Impuesto sobre Adquisiciones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Además, en el IRPF tiene lugar una cesión parcial. También el IVA cuenta con una cesión parcial, aunque en este caso las comunidades autónomas no cuentan con competencias normativas para modificar ningún aspecto del impuesto. En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, las comunidades autónomas de Régimen Común no tienen competencias sobre esta materia, aunque sí las Diputaciones Forales.

- **Con la reciente subida de dos puntos en la tarifa estatal del IRPF, y teniendo en cuenta los tramos autonómicos, los tipos máximos agregados del impuesto de la renta varían desde el 45,5% aprobado en la Comunidad de Madrid hasta niveles superiores al 50% en varias regiones,** como Canarias (50,5%), La Rioja (51,5%) y la Comunidad Valenciana (54%).

- **Los tipos mínimos de impuesto sobre la renta tienen lugar en Canarias, Madrid y la Rioja**. Por tanto, existen regiones, como la Comunidad de Madrid, donde no solo las rentas altas soportan menos tipos impositivos, sino que también son las favorables para las rentas bajas, una consideración que se suele olvidar. De este modo, un contribuyente que gane 16.000 euros al año pagará, en Madrid, 315 euros menos que en Navarra, la Comunidad que más grava este nivel de rentas.

- **En general, la normativa autonómica en el ámbito tributario tributaria se torna muy compleja y farragosa, existiendo un exceso de regulación en esta materia que hace difícil el conocimiento y cumplimiento de las mismas por parte de los contribuyentes**, de modo que efectivamente se introducen distorsiones en las decisiones de los agentes y costes de cumplimiento que hacen que el sistema no sea eficiente y competitivo.

- **Se hace preciso abordar de manera inexcusable una reforma del sistema de financiación autonómica, para conseguir un sistema más eficiente y competitivo y menos distorsionador, al tiempo que se preserva y se refuerza la corresponsabilidad fiscal de las distintas regiones y sus efectos beneficios sobre el crecimiento y el bienestar**. Dadas las necesidades de nuestra delicada economía y para evitar una ineficiente asignación de los recursos, se debe apostar por una mejor ordenación de la capacidad normativa tributaria de las CC. AA. en relación con la actividad económica, una mayor seguridad jurídica y una menor complejidad en la gestión de los tributos.

- **El conjunto de normas tributarias debe ser objeto de estudio, comparación y detenido análisis antes de realizar cambios repentinos por necesidades políticas circunstanciales**. Se trata de un complejo conjunto de reglas, que no resulta fácil ni conocer ni cambiar, ni pueden ser juzgado a la ligera, por lo que se recomienda la formación de comisiones de expertos a la hora de consultar y abordar las requeridas modificaciones.

- **La descentralización fiscal reporta una serie de mejoras en términos de eficiencia económica y bienestar social**, en la medida en que permite adecuar la oferta en la provisión de bienes y servicios a las distintas preferencias de los ciudadanos de las diferentes regiones, así como una mayor adaptación de la política fiscal a las circunstancias particulares de cada territorio y de sus habitantes.

- **La descentralización por el lado del gasto debe estar acompañada por la autonomía tributaria para recaudar los recursos necesarios para financiar dicho gasto, es decir, debe haber corresponsabilidad fiscal, de lo contrario se producen fenómenos de «ilusión fiscal»**. Cuando la descentralización solo tiene lugar por el lado del gasto y no por el lado de los ingresos, aparecen problemas de riesgos moral relacionados con el incentivo a incrementar constantemente los niveles de gasto público, ya que no se soporta el coste político que conlleva el incremento de impuestos asociado, que puede ser trasladado a los contribuyentes de otras regiones.

- **La corresponsabilidad fiscal actúa como un mecanismo disciplinante de la gestión de las Administraciones públicas y como un límite a su sobredimensionamiento**. El análisis de la eficiencia del sector público en España nos muestra que la eficiencia del gasto público en España es un 14% inferior a la media de la OCDE, un margen de mejora que se eleva incluso hasta el 66% con respecto a las mejores prácticas a nivel global. De este modo, se podría lograr una calidad en el servicio público similar a la actual con menos recursos de los que se emplean actualmente; o lo que es lo mismo, que los recursos actuales bien gestionados deberían dar lugar a servicios públicos de mayor calidad de efectivamente prestados. Ello pone de manifiesto la necesidad de que apostar por mecanismos como la corresponsabilidad fiscal.

- **Además, la corresponsabilidad fiscal permite a los ciudadanos de cada territorio decidir qué bienes y servicios públicos desean, así como qué prestaciones y ayudas están dispuestos a sostener mediante sus impuestos, e incentiva la innovación de las Administraciones públicas para ofrecer los servicios que los ciudadanos demandan con la mayor calidad y al menor coste posible, dando lugar a un incremento del bienestar social**.

- **La evidencia disponible sugiere, además, que la corresponsabilidad fiscal favorece la convergencia tanto fiscal como económica de los distintos territorios, de manera más ágil y eficaz que en ausencia de autonomía tributaria, por lo que las comunidades autónomas pueden acercarse de forma natural a esa armonización que tanto se propugna, mejorar la convergencia económica entre regiones, sin los efectos adversos sobre esta última de imponer dicha armonización normativamente**. De acuerdo con la OCDE, cuando existe corresponsabilidad fiscal, los tipos impositivos entre las distintas regiones tienden a converger. Además, los países que cuentan con gran autonomía tributaria a nivel subcentral presentan menores diferencias interregionales en la capacidad de recaudación. Y lo que es más importante, se observa que, en aquellos países en los que las administraciones subcentrales cuentan con gran autonomía tributaria y menos redistribución interregional, estos territorios tienden a converger económicamente más rápido que en países sin autonomía tributaria.

- **Por todo ello, se debe apostar por mantener y reforzar el grado de corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas dentro de nuestro sistema tributario, lo que permitirá, a su vez, trabajar hacia un sistema fiscal más eficiente, neutral y competitivo, así como a una gestión de recursos más eficiente**. La corresponsabilidad fiscal favorece, además, la convergencia entre regiones y permite avanzar a hacia una armonización fiscal natural, sin los efectos de una armonización tributaria al alza impuesta normativamente.

- **Por el contrario, se deben evitar recentralizaciones tributarias que amplifiquen aún más los incentivos a gastar ilimitadamente y gestionar los recursos de forma inadecuada, cercenen la capacidad de los ciudadanos de expresar sus preferencias y, en definitiva, den lugar a una pérdida de bienestar social**. Esta medida no sería, en la práctica, otra cosa que promover una equiparación en la gestión mediocre y el gasto excesivo, desincentivando a quien gestiona mejor y gasta más eficientemente.

- **Tal y como se está planteando el debate de la armonización fiscal, esta medida no haría sino incrementar las deficiencias de nuestro sistema tributario**. Estamos hablando de aumentar el coste de capital y de reducir el nivel de inversión empresarial, que conllevará una reducción de productividad que acabará generando una pérdida de bienestar tanto económico como social.

- **El problema de fondo es que, si se iguala la presión fiscal normativa a niveles extremos, van a aumentar las desigualdades de presión fiscal recaudatoria y en recaudación por habitante**, **injustificable desde una perspectiva de igualdad recaudatoria o justicia tributaria**. Esto supondría un serio problema, ya que el indicador que más influencia tiene es el de recaudación por habitante, que es el que más alta correlación muestra con el desarrollo económico. Las CC. AA. con más desarrollo económico son las que pueden generar más PIB per cápita, por lo tanto, la prioridad debe ser la convergencia real: se recauda cuando uno tiene una actividad próspera, no a través del sistema fiscal.

- **La reforma fiscal debería enfocarse en incrementar las bases imponibles y no los tipos impositivos, mediante un código tributario coherente, flexible y de diseño óptimo que facilite el cumplimiento por parte de los contribuyentes y genere ingresos de manera eficiente, minimizando las distorsiones de los impuestos sobre el crecimiento económico y la generación de empleo**. Un sistema tributario competitivo promueve unos niveles más altos de crecimiento económico e inversión, lo que aumenta los ingresos públicos a largo plazo, y permite financiar el gasto público con un menor esfuerzo.

## Una reflexión en defensa del modelo de corresponsabilidad fiscal en España

En este momento **hay varias comunidades autónomas que están a favor de la corresponsabilidad fiscal, como es el caso de Madrid, Andalucía o Galicia; pero el Gobierno parece que quiere negarla mediante la que denomina «armonización fiscal», que es, en realidad, una subida generalizada de la imposición patrimonial para las comunidades que presentan un sistema tributario más competitivo, en tanto que moderno y homologado con nuestro entorno**. El equivocado planteamiento de obligar a incrementar la imposición patrimonial a las comunidades autónomas genera, a su vez, otros inconvenientes añadidos. **Supone la pérdida de la corresponsabilidad fiscal, que es un elemento clave y legitimador de nuestro Estado de las Autonomías**.

**Las comunidades autónomas deben tener el derecho y la obligación de ejercer la corresponsabilidad fiscal**, entendida esta como **la libertad de diseñar sus gastos e impuestos de acuerdo con las preferencias de sus ciudadanos, al menos en los impuestos propios o cedidos**. Para avanzar por el camino del verdadero progreso **sería recomendable no prohibir los modelos tributarios de los territorios que mejor desempeño alcanzan, ni generalizar, a la fuerza, los de aquellos que peores resultados obtienen**, a la vista de la evidencia empírica de la fuerte correlación existente entre corresponsabilidad fiscal, competitividad regional y eficiencia pública.

En España, **la corresponsabilidad fiscal para las regiones de régimen común es, si cabe, más obligada en la medida en que existen territorios con regímenes forales que tienen la máxima corresponsabilidad fiscal o regímenes especiales como los de Canarias y las Ciudades Autónomas**. Esta última es buena y positiva para todos. **No es consecuente, ni válida, la pretensión de que la corresponsabilidad fiscal es buena y positiva para los territorios con regímenes forales o con regímenes especiales, pero no para el resto de España, que también tiene sus singularidades y cuyos ciudadanos no necesariamente han de compartir sus propias preferencias fiscales**. Al igual que **la competencia en el sector privado mejora la calidad y el coste de los bienes y servicios, la corresponsabilidad fiscal y la consiguiente competencia entre jurisdicciones territoriales es un procedimiento de mejora de la eficiencia en la provisión de los servicios públicos, lo que constituye nuestra gran asignatura pendiente**.

Por otra parte, **la imposición patrimonial que se plantea intensificar tiene el dudoso honor de integrar a las figuras tributarias (Patrimonio y Sucesiones) más cuestionadas y reprobadas del conjunto del sistema fiscal. A pesar de ello, España tiene una tributación patrimonial de las más gravosas de la Unión Europea (UE). Su existencia obedece más a las inercias del pasado (incluso a prejuicios ideológicos) que obvian las más elementales consideraciones prácticas de eficiencia y equidad, que aconsejan su supresión o, cuando menos, su moderación**. No hay mejor prueba de ello que **la evidencia comparada con nuestro entorno internacional más inmediato, que es, además, con el que hemos de competir de forma más directa y del que podemos extraer las mejores enseñanzas** aplicables a nuestro país.

En la actualidad **no existe ningún país de la UE que tenga un Impuesto sobre el Patrimonio como el de España**. **Además**, la función de control, que fue su principal justificación en el pasado, ya no es necesaria, en la medida en que los Gobiernos disponen de fuentes alternativas informatizadas, directas y de calidad, para obtener esta información, como son, por ejemplo, los catastros o las declaraciones de los intermediarios financieros. En concreto, **el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es una figura impositiva evitada en muchos países u objeto de moderación, en otros tantos. La mayor parte de los países de la**

**UE (15 de 27) no tienen Impuesto sobre Sucesiones o, si lo tienen, es con tipos residuales**. En este sentido, **ningún país de la UE aplica conjuntamente, como se hace en España, un Impuesto sobre Sucesiones con un Impuesto sobre el Patrimonio. En el ámbito de la OCDE el tipo medio del Impuesto sobre Sucesiones es del 15%; por lo tanto, muy alejado del tipo del 34% existente en España, que puede llegar, en los casos más extremos, al 82%**.

**La cada vez menor utilización de estas figuras tributarias se está produciendo en la medida en que hay una mayor conciencia de su negativa contribución al bienestar económico y social. Son impuestos que generan fuertes distorsiones y un exceso de gravamen, por lo que son incompatibles con un sistema fiscal eficiente u óptimo. Los costes sobre el crecimiento y la actividad de estos impuestos son, sin ninguna duda, los mayores del sistema tributario y**, como consecuencia de ello, **en términos de coste-beneficio social, los ingresos obtenidos no compensan la pérdida de bienestar que suponen**.

En relación con lo anterior, **el prestigioso instituto IFO de Alemania ha estimado recientemente que la reintroducción del Impuesto sobre el Patrimonio en Alemania supondría una significativa pérdida de recaudación neta, pues implicaría una contracción, en el medio y largo plazo, de hasta el 5% del PIB nacional. Por su parte, en Francia, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, se estimó que la pérdida global neta de recaudación podría ser del doble de los ingresos obtenidos, como consecuencia de la contracción de la actividad generada**.

**Las consecuencias negativas más directas de la subida de la imposición patrimonial planteada en la armonización son, entre otras, el encarecimiento de la componente fiscal del coste de capital de las empresas, lo que penaliza el ahorro, la inversión, la productividad y el crecimiento económico**. Por otro lado, **las implicaciones indirectas, y que, por lo tanto, no se visibilizan de forma clara, son aún más perjudiciales. Entre ellas encontramos la deslocalización del ahorro y de los contribuyentes con más talento a terceros países cercanos que no aplican estas figuras tributarias o que tienen regímenes especiales para expatriados, como es el caso de Portugal**. Además, **la imposición patrimonial frena la entrada de capitales para financiar nuestros desequilibrios acumulados de deuda externa y pública**. Pero **lo más grave es la desaparición de empresas en los momentos de transmisión generacional, tal y como ha señalado recientemente el Fondo Monetario Internacional para los países que no exoneran las empresas y participaciones empresariales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**.

# La competitividad fiscal de las comunidades autónomas: condición necesaria para el desarrollo económico

## 1. Introducción

Es tristemente recurrente el llamamiento a una subida de impuestos aludiendo al argumento de la diferencia en la presión fiscal que soportan los ciudadanos de determinados territorios, ya sea de España respecto a la Unión Europea o de unas comunidades autónomas respecto a otras.

Por supuesto se usa el argumento para proponer una armonización al alza de aquellos territorios dónde, aparentemente, la presión fiscal es menor, nunca a la baja de los territorios con mayor presión. Así, **se mantiene que España está por debajo de la media de presión fiscal de la Unión Europea, algo que no se sostiene si tenemos en cuenta factores que nos alejan también de la media comunitaria, como, fundamentalmente, la economía sumergida, que es, según todos los estudios internacionales comparativos, sustancialmente más elevada en nuestro país que en la media UE, lo que, ponderado, hace que nuestra presión fiscal real (aquella que soportan los contribuyentes) se acerque (o supere) a la media**.

**El principal objetivo de este informe es demostrar la importancia de la corresponsabilidad fiscal, y en su defecto, que cualquier armonización de tributación entre comunidades autónomas debería hacerse a la baja, y no al alza. En todo caso, es positivo dejar que los territorios puedan reducir los impuestos que cobran a sus contribuyentes, puesto que existe una correlación clara entre un sistema fiscal eficiente y competitivo, que evite distorsiones y con tipos reducidos, y un mayor crecimiento económico, lo que produce la paradoja de que territorios con impuestos más bajos consigan una mayor recaudación que aquellos otros que mantienen una tributación elevada**.

Así, los datos demuestran que, a pesar de sus bonificaciones, **en la Comunidad Autónoma de Madrid se recauda por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones una cantidad similar a la de Cataluña, que la supera en habitantes y tipos impositivos, y ello debido a que el número de donaciones en Madrid se ha incrementado muy significativamente desde que se introdujeron las bonificaciones (de 4.000 al año en 2006, antes de las bonificaciones, se ha pasado a unas 50.000)**. Se produce un incremento debido a la baja tributación, ya que se realizan, probablemente, más donaciones de las que se harían con impuestos más altos, pero no es menos cierto que también **se declaran operaciones que, de otra forma, no se declararían o bien se simularían** (mediante, por ejemplo, préstamos o ventas ficticias).

Es, por lo tanto, evidente que **los impuestos afectan las decisiones económicas de los contribuyentes, la ubicación de las empresas y la creación y mantenimiento del empleo; en resumen, la competitividad depende, en gran medida, de la transparencia y eficiencia del sistema fiscal, ya que un territorio con menores costes tributarios será más atractivo para la inversión de las empresas y tenderá a experimentar un mayor crecimiento económico que aquellos con una presión fiscal mayor**.

Nuestro sistema actual de financiación autonómica establece, en cuanto a los territorios de derecho común (salvando las comunidades forales), una homogeneidad básica, en tanto en cuanto todas las CC. AA. tienen las mismas facultades, capacidades y competencias desde el punto de vista fiscal y, dentro de estas facultades, están las de modificar y adaptar, parcial o totalmente, los distintos tributos sobre los que tienen competencias a las necesidades de financiación de los entes autonómicos tal y como se recoge en la exposición de motivos de la Ley 22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Afirma esta Ley que ***«Los ejes básicos de este nuevo sistema son el refuerzo de las prestaciones del Estado del Bienestar, el incremento de la equidad y la suficiencia en la financiación del conjunto de las competencias autonómicas, el aumento de la autonomía y la corresponsabilidad y la mejora de la dinámica y la estabilidad del sistema y de su capacidad de ajuste a las necesidades de los ciudadanos»***.

**Partiendo de unas competencias similares para las distintas comunidades autónomas, y precisamente obedeciendo a la naturaleza de un sistema administrativo descentralizado, es necesario respetar que los ciudadanos de cada territorio decidan qué bienes y servicios públicos desean, así como qué prestaciones y ayudas están dispuestos a sostener mediante sus impuestos. Adicionalmente, favorece la eficiencia del gasto público que las comunidades mejor gestionadas puedan repercutir el menor coste en la prestación de servicios, exigiendo unos impuestos más reducidos, puesto que tienen menores necesidades de financiación**.

Son, precisamente, las diferencias en los criterios y decisiones tomadas por las distintas comunidades autónomas, que, insistimos, están en la misma naturaleza de nuestro sistema territorial, y que reflejan las diferencias ideológicas y de objetivos, las que permiten contrastar y valorar las distintas alternativas de política fiscal. En ausencia de mecanismos institucionales que permitan reflejar las preferencias de los ciudadanos, estos se ven obligados a expresarlas «votando con los pies». **Intentar evitar este efecto, aparte de negar la corresponsabilidad fiscal, supone, siquiera sea implícitamente, el desacuerdo con el sistema de Estado descentralizado, y sería, en la práctica, promover una equiparación en la gestión mediocre y el gasto excesivo, desincentivando a quien gestiona mejor y gasta más eficientemente. Por el contrario, mantener un sistema que permite diferencias tributarias entre distintos territorios terminaría por armonizar de manera natural (puesto que los distintos territorios adoptarían las decisiones de política tributaria que mejor resultado tuvieran) y favorecerían un mayor desarrollo económico y creación de empleo**.

## 2. La relevancia del sistema fiscal sobre el crecimiento económico

### 2.1. Las distorsiones y costes de los impuestos sobre la actividad económica y las decisiones de los agentes

**Los impuestos pueden ser necesarios para proveer determinados bienes y servicios públicos, pero no cabe duda de que introducen costes y distorsiones sobre la actividad económica y sobre las distintas decisiones de ahorro, consumo e inversión de los agentes**. No en vano, en una revisión de la literatura existente realizada por la Tax Foundation (2020), tomando como referencia los estudios sobre este tema elaborados en los últimos 15 años, se observó que todos los análisis recogidos evidenciaban un efecto negativo de los impuestos sobre el crecimiento económico.

**No todos los impuestos generan el mismo grado de distorsión. El impuesto de sociedades se presenta como uno de los más dañinos, aunque también los impuestos sobre las rentas del capital y del trabajo y las contribuciones a la Seguridad Social, mientras que los impuestos indirectos, serían algo menos perjudiciales para el crecimiento** (Gemmel *et al.*, 2014). Estos efectos negativos tienen lugar porque estos impuestos lastran la inversión y la acumulación de capital, la atracción de flujos de inversión extranjera directa, el ahorro y el empleo (Macek, 2015).

En esta línea apunta también la OCDE (Johansson *et al.*, 2008), que señala que la imposición sobre las empresas afecta negativamente tanto a la formación de capital como a la productividad total de los factores, al incrementar los costes y distorsionar los precios relativos de los factores, provocando una reasignación no eficiente de recursos, e inhibiendo la inversión y la innovación al disminuir la rentabilidad después de impuestos. **En el margen extensivo, el impuesto de sociedades reduce la creación de nuevas empresas y puede provocar la salida del mercado de las ya existentes, mientras que, en el margen intensivo, este gravamen retarda la acumulación de *stock* de capital físico, lo que, a su vez, disminuye la productividad laboral y, por ende, los salarios** (Sanz, 2013).

A su vez, la OCDE (Johansson *et al.*, 2008) también señala **que la imposición sobre las rentas del capital también impactaría negativamente sobre la inversión y la iniciativa empresarial al mermar y distorsionar el proceso de ahorro y la asignación de capital, y dificultar el acceso a la financiación**. De igual modo, en ese mismo análisis, también señala que **los impuestos sobre las rentas del trabajo (y su grado de progresividad), así como la llamada cuña fiscal, lastran la utilización del factor trabajo y la productividad**. La imposición sobre el trabajo supone un mayor coste tanto desde el punto de vista del oferente del empleo como del demandante, y distorsiona las decisiones sobre inversión en capital humano.

**El ahorro es una de las variables clave para la inversión, la productividad y el crecimiento a largo plazo, y que más afectada se ve por un sistema impositivo no eficiente**. En este sentido, la literatura recoge una elevada y robusta relación negativa entre los impuestos totales, en especial la imposición sobre las rentas, y la tasa de ahorro de los hogares (Tanzi *et al.*, 1998). Además, la OCDE (2018) señala que **el tratamiento fiscal que tiene el ahorro en España es uno**

**de los más lesivos entre los países avanzados, de modo que, una vez incluido el impuesto de patrimonio, los tipos marginales sobre el ahorro superan el 100% en el caso de España. Esto es clave a la hora de abordar la tributación autonómica, ya que algunas de las cargas sobre el ahorro son impuestas por las comunidades autónomas, como sucede, por ejemplo, con el impuesto sobre el patrimonio o el impuesto de sucesiones, que en algunos casos alcanzan cotas que vulneran el principio de no confiscatoriedad, y, por ello, pueden resultar inconstitucionales**.

## 2.2. La relevancia de contar con un sistema tributario neutral, eficiente y competitivo. La competitividad fiscal entre territorios

A la vista de la interacción de los impuestos con la actividad económica, no cabe duda de que **la estructura del sistema tributario de un determinado territorio, sea país o región, es un factor muy relevante para su desempeño económico**. Más allá de las deficientes métricas tradicionales centradas en la recaudación, como es el caso de la presión fiscal, **conviene tener en cuenta el diseño del sistema fiscal, para evitar que introduzca costes y distorsiones innecesarias sobre el comportamiento de los agentes y que lastre el crecimiento económico de una región**. El Índice de Competitividad que elabora la Tax Foundation (y que es adaptado en España por el Instituto de Estudios Económicos) recoge dos pilares fundamentales que deben guiar una buena política tributaria, y que son la neutralidad y la competitividad.

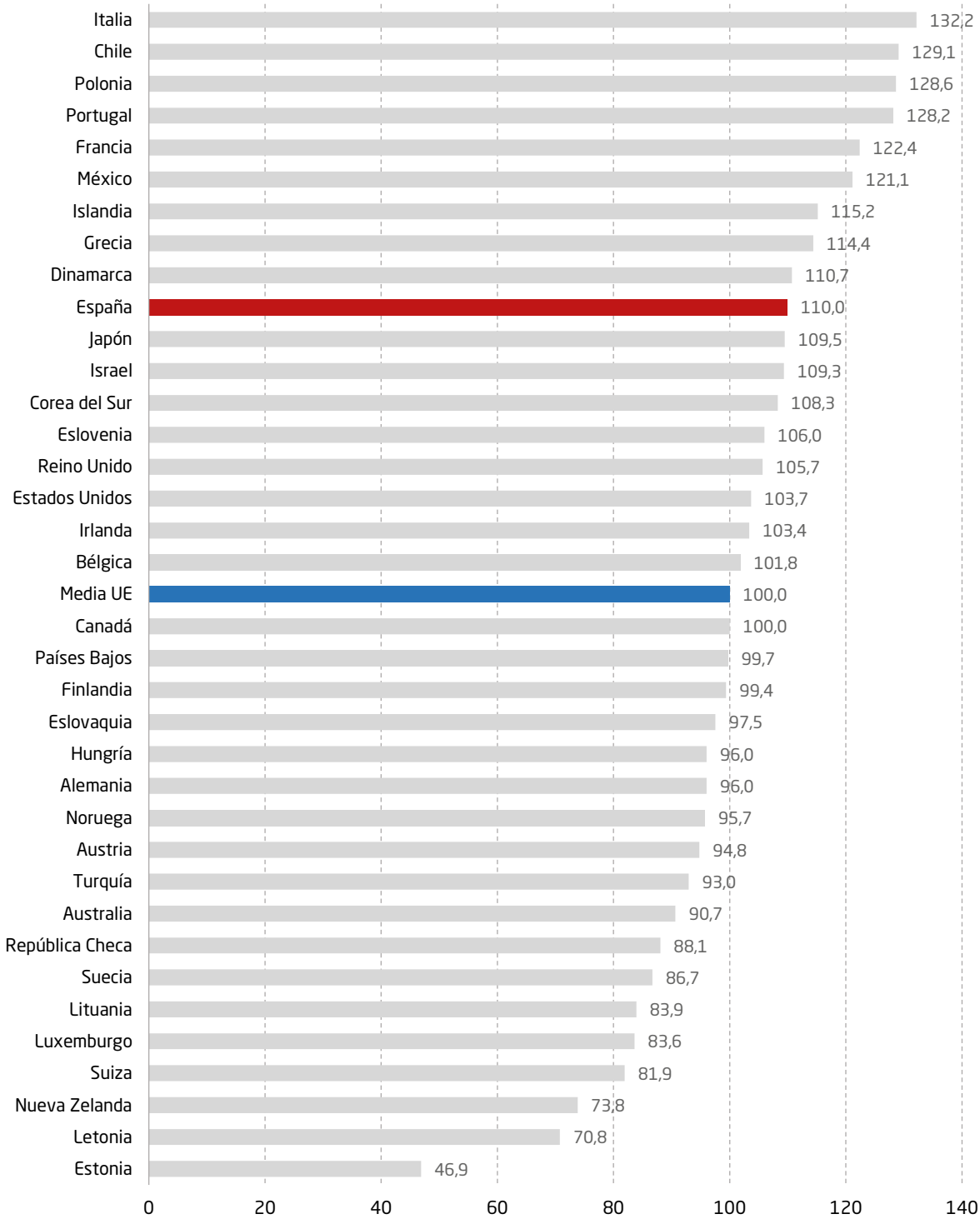
**Un sistema tributario es neutral y eficiente cuando canaliza la recaudación con el menor grado de distorsiones posible. Ello implica que trata de no modificar las preferencias y decisiones de los distintos agentes y que tiene unas reglas que son de aplicación clara, sencilla y general, evitando entramados legislativos complejos que generan elevados costes de cumplimiento. Por su parte, un sistema tributario competitivo es aquel que mantiene unos tipos marginales que permiten la atracción de capital y talento, o al menos la no expulsión del mismo hacia otras regiones**.

La posición que muestra nuestro país en este Índice de Competitividad Fiscal es ciertamente deficiente, **España cuenta con una Presión Fiscal Normativa en 2020 (indicador sintético elaborado por el IEE a partir de dicho índice) diez puntos superior a la media de la Unión Europea (es decir 110 puntos frente a 100 del promedio de la UE), y muy alejada de las principales referencias internacionales en este campo**, como Estonia (46,9 puntos), Letonia (70,8 puntos) y Nueva Zelanda (73,8 puntos). Además, **en el último año la posición de España ha empeorado relativamente frente a la media de la Unión Europea, pasando de 108 puntos en 2019, una presión fiscal normativa un 8% superior a la de la UE, a los 110 puntos de 2020, un 10% más que el promedio de los países comunitarios** (Gráfico 1).

GRÁFICO 1

## Presión fiscal normativa 2020

**UE=100**



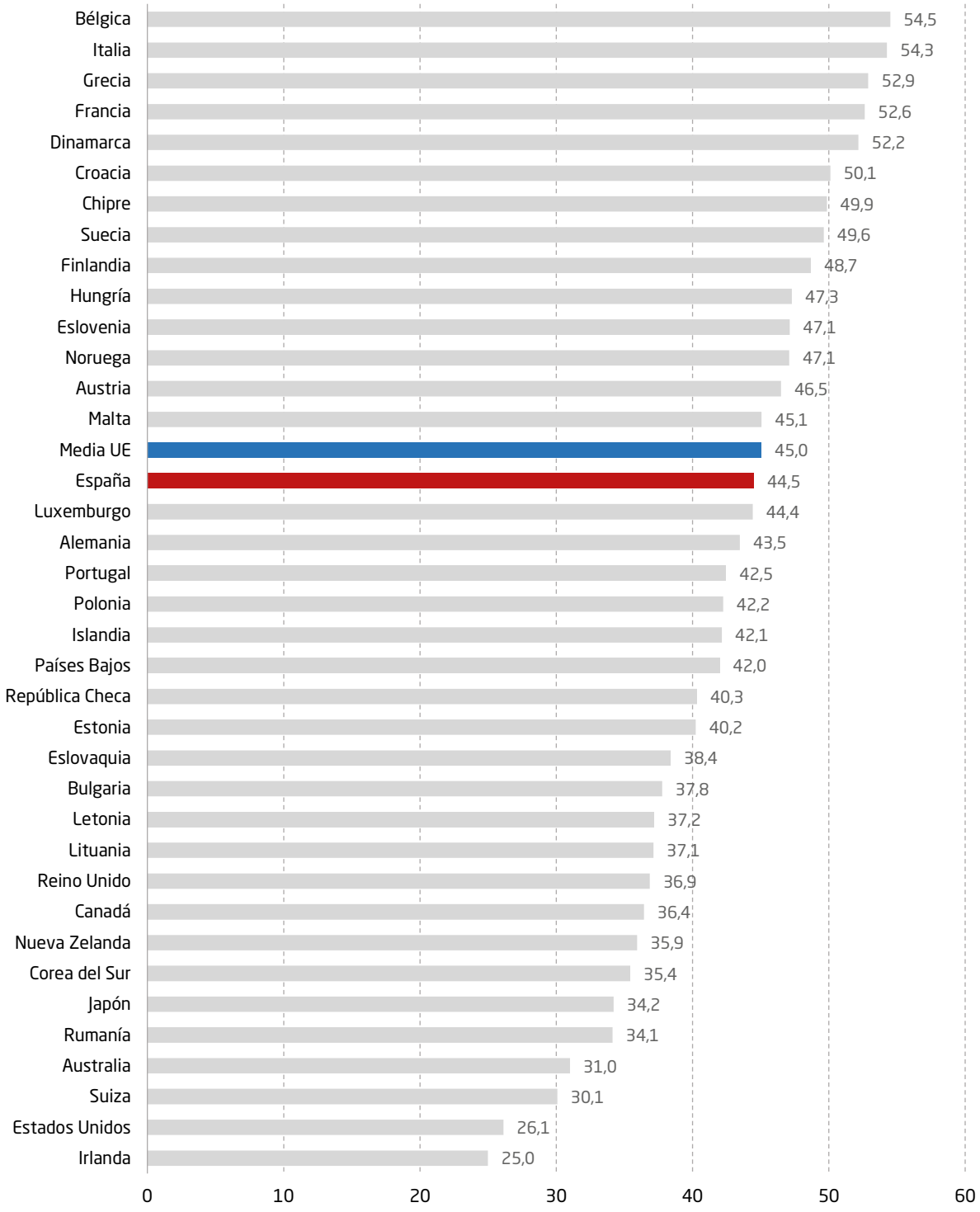

El indicador se calcula a partir de los datos cualitativos del Índice de competitividad fiscal (total) de la Tax Foundation. Considera la media de la UE=100 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada país y dicha media. Mayor valor en el Índice muestra mayor presión fiscal.
Nota: La media de la UE se elabora a partir del promedio de los países de la UE que pertenecen a la OCDE.
Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de los datos de la Tax Foundation.

**Este indicador, que mide la calidad del diseño fiscal, es más adecuado para comparaciones que la tradicionalmente empleada presión fiscal, al que se le otorga un protagonismo demasiado elevado y que, como se ha comentado, adolece, entre otros, de la consideración de elementos de eficiencia económica o de bienestar social, además de no considerar las distorsiones que introduce la economía sumergida**. De hecho, **comparando la presión fiscal recaudatoria por países ajustada por la economía sumergida de los mismos, se tiene que nuestro país presenta unos niveles de presión fiscal similares a los del promedio de la UE, y muy superiores a los de otras economías avanzadas de fuera de Europa, como Canadá, Japón o Estados Unidos**, entre otros (Gráfico 2). Además, si se analiza el indicador de esfuerzo fiscal, definido como la presión fiscal dividido entre el PIB per cápita, se tiene que **nuestro país realiza un esfuerzo fiscal un 6,6% mayor que el del promedio de la UE. El indicador de esfuerzo fiscal, además de la recaudación y del PIB, también tiene en cuenta el tamaño de la población y la capacidad económica de la misma, de tal forma que, en dos economías con una misma presión fiscal, aquella donde tiene un PIB per cápita menor realiza un mayor esfuerzo fiscal**. Como se ha indicado, el esfuerzo fiscal en España ya es superior al de la media de la UE, y está entre los mayores de las economías más avanzadas (Gráfico 3).

GRÁFICO 2

## Presión fiscal recaudatoria ajustada de economía sumergida (% del PIB)

**Año 2018**

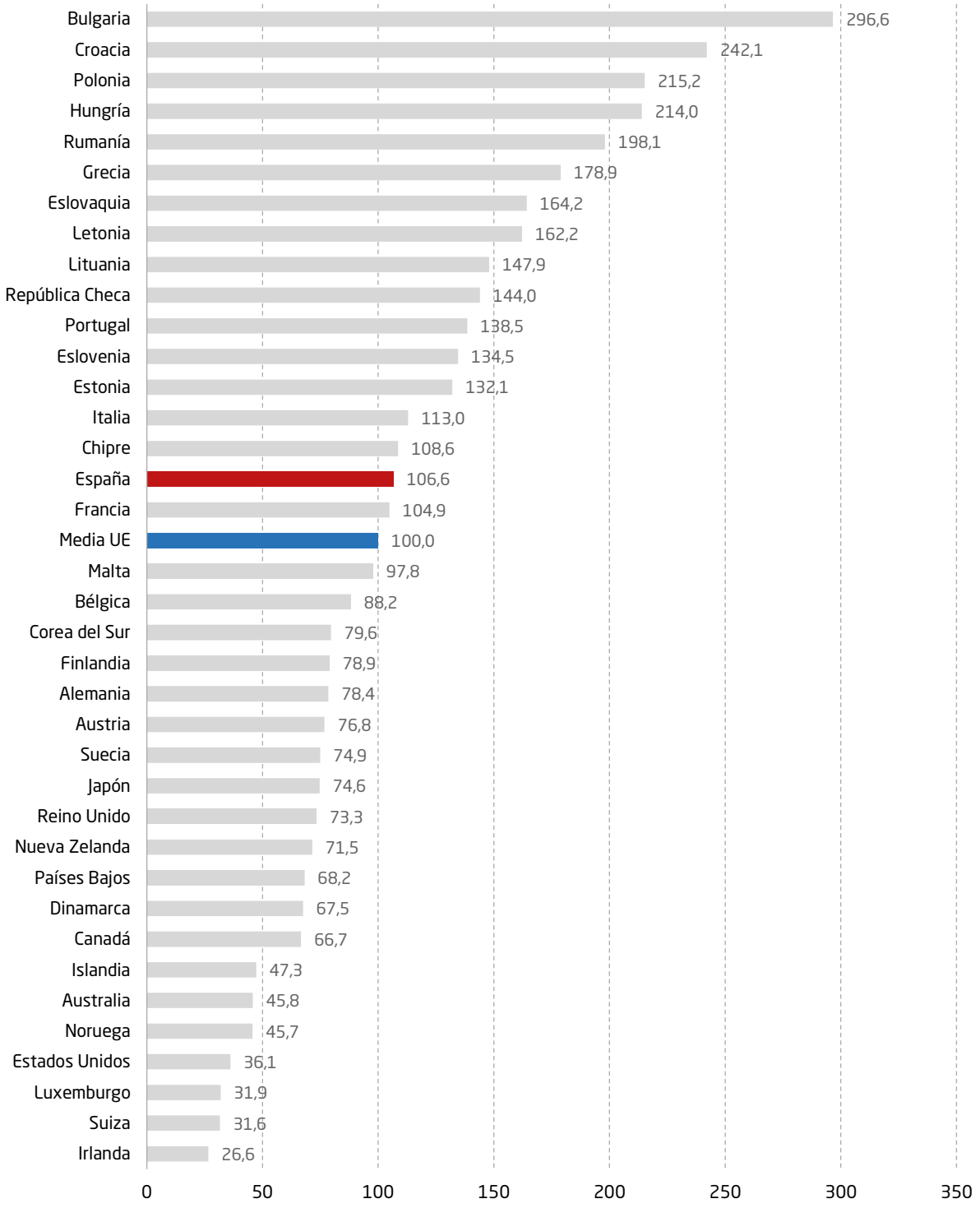



Mayor valor en el índice muestra mayor presión fiscal.
Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de Eurostat, de Taxation Trends in the European Union, 2020 y de «Shadows Economies Around the World: What did we learn over the last 20 years?», IMF Working paper WP/18/17. Los datos de la UE sobre economía sumergida se han obtenido a partir de la información de los países que la componen.

GRÁFICO 3

## Esfuerzo fiscal. Año 2018

**UE=100**




Mayor valor en el índice muestra mayor esfuerzo fiscal.
Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de Eurostat, de Taxation Trends in the European Union, 2020 y de la OCDE.

**En el caso de nuestro país, es fundamental, además, tener en cuenta que el sistema fiscal tiene un componente autonómico, que afecta tanto a la competitividad de cada una de las regiones como a la del conjunto de España**. Por tanto, si queremos tener un sistema impositivo eficiente, neutral y competitivo, la parte del mismo que recae sobre las comunidades autónomas también tiene que perseguir estos principios a la hora de elaborar y modificar el diseño de su estructura.

**El análisis de la tributación en las diferentes comunidades autónomas es relevante no tanto por la comparación que se pueda establecer entre ellas, que también puede ser útil para reconocer las mejores prácticas a nivel doméstico, sino, sobre todo, porque las distintas regiones en España tienen que competir a nivel global con los sistemas tributarios de los distintos países y regiones**. En el mundo cada vez más globalizado en el que vivimos, con una creciente movilidad de capitales y de personas, debe tenerse en cuenta que las comunidades autónomas, al igual que España en su conjunto, compiten con todo el entorno internacional.

Esta competitividad de los países no se fundamenta solo en el buen hacer de sus empresas y la calidad de sus productos, o en la capacitación de sus trabajadores, sino que también es de gran relevancia el entorno económico y regulatorio, dentro del cual el marco fiscal de los diferentes territorios tiene un papel destacado. Por ello, **es fundamental que no solo España, sino también las comunidades autónomas, tengan como referencia, a la hora de configurar su marco fiscal, los sistemas tributarios más eficientes, neutrales y competitivos en el ámbito internacional**. En este contexto, surge una contradicción en los defensores de una armonización fiscal a nivel autonómico que conserve, por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio, a la vez que promueven también una armonización a nivel de la Unión Europea, donde el impuesto de patrimonio se encuentra abolido en todos los países.

Para abordar el estudio de estas cuestiones en los diferentes territorios dentro de España, **la Fundación para el Avance de la Libertad elabora un Índice Autonómico de Competitividad Fiscal (Enache, 2020), con una metodología similar a la de la Tax Foundation, donde se evalúan los sistemas fiscales de las diferentes comunidades autónomas** y de los territorios forales, mostrando información sobre el grado de competitividad de su sistema fiscal. Con los últimos datos para 2020, el Índice muestra que los mejores resultados se obtienen en Madrid, Vizcaya, Álava, Guipúzcoa y Canarias, mientras que en la cola se sitúan Aragón, Asturias y Cataluña.

De acuerdo con el indicador sintético de Presión Fiscal Normativa elaborado por el IEE a partir del Índice Autonómico de Competitividad fiscal anteriormente mencionado, y considerando la UE como base 100, de tal forma que España en su promedio se sitúa en 110 puntos, se tendría que **Madrid obtendría una presión fiscal de 87,6 puntos, siendo la más favorable dentro del territorio español, seguida por las tres provincias del País Vasco, Vizcaya, Álava y Guipúzcoa con 88,9, 89,8 y 92,9 puntos respectivamente, siendo estos los únicos cuatro territorios españoles que presenta mejores resultados que el promedio de la Unión Europea. Por su parte, el peor resultado se da en Cataluña, donde el índice se elevaría hasta los 134,5 puntos** (Gráfico 4).

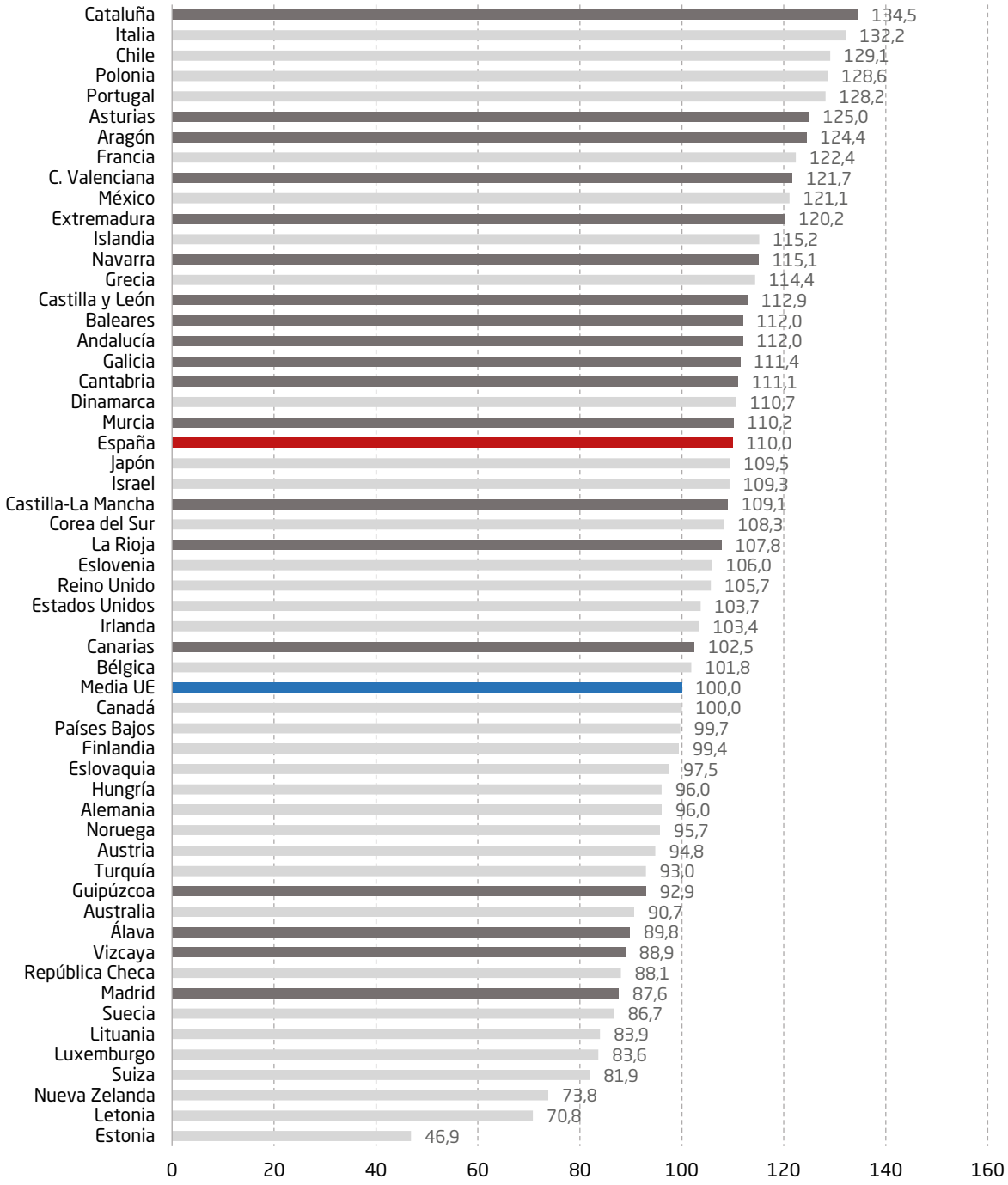
Como se mencionaba anteriormente, lo verdaderamente relevante no es cómo comparan entre ellas las diferentes comunidades autónomas, sino cómo lo hacen con otros países de nuestro entorno, pues, al fin y al cabo, las diferentes regiones compiten en un entorno global. Bajo esta perspectiva se observa que, incorporando los resultados para los diferentes países con los obtenidos para los diferentes territorios de España, **Madrid, Vizcaya y Álava se sitúan en unos niveles de presión fiscal normativa similares a los de la Republica Checa, Suecia, o Australia, en una posición intermedia alta, pero que continúa estando muy alejada de los países que obtienen las mejores posiciones. También Guipúzcoa tiene un comportamiento claramente mejor que la media de la UE, próximo a los registros de Turquía**.

En contraste, y a pesar de que existe una apreciable diferencia entre regiones, se observa que **la mayor parte de las comunidades autónomas españolas presentan una presión fiscal normativa sensiblemente peor a la de la media de la UE**, es decir, más elevada. En algunos casos, como Aragón o Asturias, en niveles muy cercanos a los de países que se sitúan en las peores posiciones del *ranking*, y **en el caso de Cataluña con una presión fiscal normativa aún más elevada que la de países como Chile o Italia, que cierran la clasificación**.

GRÁFICO 4

## Presión fiscal normativa. Año 2020

**UE=100**




El indicador para los países se calcula a partir de los datos cualitativos del Índice de competitividad fiscal (total) de la Tax Foundation. Considera la media de la UE=100 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada país y dicha media.
Mayor valor en el Índice muestra mayor presión fiscal.
Nota: La media de la UE se elabora a partir del promedio de los países de la UE que pertenecen a la OCDE.
El indicador para los territorios de España se calcula a partir de los datos del Índice Autonómico de Competitividad Fiscal (total). Considera la media de España=110,0 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada CC. AA. y dicha media. Mayor valor en el Índice muestra mayor presión fiscal.
Nota: La media de España se elabora a partir del promedio de las CC. AA. y territorios considerados.
Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de los datos de la Tax Foundation y de la Fundación para el avance de la Libertad.

Por tanto, **no solo el sistema fiscal de España en su conjunto se comporta peor que la media de la UE, sino también, y salvo algunas pocas excepciones, las diferentes comunidades autónomas también lo hacen, apreciándose, en estos territorios, un claro sesgo hacia una elevada presión fiscal normativa**. Así, los territorios españoles con mejor comportamiento relativo de su sistema fiscal apuntan, en la buena dirección, hacia las mejores prácticas fiscales a nivel internacional pero aún se encuentran alejados de las mismas, mientras que las regiones que peores registros presentan en España sí que se encuentran próximos a los países con las presiones fiscales normativas más elevadas.

**La capacidad de los países y las distintas regiones para atraer inversiones exteriores y capital está muy relacionada con la legislación y la fiscalidad vigente en los mismos. Las decisiones de inversión de las empresas consideran, entre otros factores, los sistemas impositivos de los países en los que valoran poder establecerse, analizando las expectativas de rentabilidad después de impuestos que ofrecen los proyectos de inversión que estén planeando desarrollar. En este sentido, una fiscalidad más atractiva favorece el asentamiento de las empresas y la mayor inversión por parte de estas, así como la atracción del talento humano, mientras que tipos impositivos demasiado elevados desincentivan dichas inversiones e incluso pueden contribuir a que estas se deslocalicen a otros destinos junto con las personas físicas con una renta más elevada**.

Las implicaciones de estas decisiones inciden, tanto en el corto como en el medio y largo plazo, sobre el crecimiento de la economía y la creación de empleo de los países. **Un sistema tributario competitivo promueve unos niveles más altos de crecimiento económico e inversión. Esto aumenta los ingresos públicos a largo plazo, puesto que una expansión sostenida de la actividad privada favorece una mayor creación de riqueza que, a su vez, permite financiar el gasto público con un menor esfuerzo**. Por ello, ante cualquier reforma, es necesario evaluar a los países y las regiones de nuestro entorno, ya que, también en el ámbito fiscal, la economía está globalizada y **cualquier decisión que se aparte de la línea que siguen aquellas jurisdicciones con la que la nuestra, al final, compite, puede provocar efectos como la deslocalización de inversiones, la fuga de contribuyentes y situar en desventaja competitiva a nuestros residentes, fundamentalmente a aquellos que operan en mercados internacionales, pero también a los locales que deberían sufrir la competencia de operadores no residentes con una menor carga tributaria**.

En este sentido, **el incremento de la recaudación tributaria debería basarse en el incremento de las bases imponibles, fomentando el crecimiento económico que es la verdadera palanca del empleo y, por lo tanto, de una redistribución sostenible en el tiempo, y en la lucha contra el fraude fiscal, más que en incrementar la presión sobre unos contribuyentes que ya soportan una carga tributaria comparable, o superior, a la de los países de nuestro entorno**. Debido a que la estructura de la normativa fiscal de un país y de sus distintos territorios constituye un factor determinante para su desempeño económico y su competitividad, **la reforma debería centrarse en elaborar un código tributario coherente, flexible y de diseño óptimo que facilite el cumplimiento por parte de los contribuyentes y genere ingresos de manera eficiente, minimizando las distorsiones de los impuestos sobre el crecimiento económico y la generación de empleo, también a nivel autonómico**.

## 2.3. Los multiplicadores fiscales de impuestos son superiores a los del gasto

**Dada la difícil coyuntura actual**, donde la necesidad de consolidación fiscal que genera nuestra deteriorada posición presupuestaria convive con la necesidad de algunas medidas por el lado del gasto relacionadas con la pandemia, **es aún más importante ser especialmente prudentes con las subidas impositivas, por los efectos depresivos que tienen sobre una actividad económica que necesita recuperarse**.

Tradicionalmente, la teoría económica ha considerado que los multiplicadores fiscales por el lado del gasto público eran superiores a los de los impuestos, en la medida en que cada euro de gasto público es un euro que, efectivamente, circula por la economía poniendo en marcha la cadena del efecto multiplicador, mientras que, en el caso de los impuestos, un euro menos de impuestos supondrá un cantidad efectiva inferior, en función de la propensión marginal a consumir de los agentes, ya que una parte de la rebaja fiscal será ahorrada. Sin embargo, se trata de un modelo excesivamente simplificado que adolece de varios problemas, que principalmente tienen que ver con una visión tradicional de los multiplicadores cortoplacista, ignorando los efectos a medio y largo plazo de las decisiones tomadas, que pueden modificar las preferencias y expectativas de los agentes. Además, estos modelos simplificadores solo tienen en cuenta los efectos de la variación impositiva sobre el consumo, pero no sobre la inversión, lo que representa un supuesto poco realista.

Por ejemplo, es cierto que el incremento del gasto puede tener asociado un incremento de la actividad, pero este puede compensarse negativamente si los agentes modifican su actividad porque anticipan que, en el futuro, será necesario cubrir ese gasto en forma de impuestos (equivalencia ricardiana), o si se produce un efecto expulsión sobre la inversión privada (*crowding out*), de modo que el efecto a medio plazo para el crecimiento puede terminar siendo adverso por las distorsiones introducidas. Por el contrario, una rebaja de impuestos que incentive la inversión en proyectos productivos provocará un efecto positivo sobre el crecimiento que, a diferencia del incremento adicional de gasto público, sí tenderá a ser sostenible a largo plazo, actuando de forma contraria a la subida de gasto sobre las expectativas de los agentes, es decir, incentivando su actividad al anticipar mayor producción futura.

En este contexto, **se observa un creciente incremento de los estudios que tratan de estudiar empíricamente los efectos a medio plazo de los multiplicadores, teniendo en cuenta las distorsiones que generan los incrementos impositivos (actuales o esperados) sobre las expectativas y decisiones de los agentes. Por ello, son cada vez más los análisis que arrojan un multiplicador fiscal más elevado para la vía de los impuestos que para el lado de los gastos. Es decir, que reducciones de impuestos tendrían un efecto positivo sobre el crecimiento mayor que incrementos del gasto público, y viceversa: reducciones del gasto son más eficaces para cubrir déficits fiscales que incrementos de impuestos**.

Los ajustes fiscales que se realizan a partir de incrementos impositivos tienen efectos más negativos sobre el crecimiento y estos se extienden durante más tiempo que los que tienen lugar por la vía de la reducción del gasto. De hecho, buena parte de la diferencia viene del

comportamiento muy desigual que se traslada a la inversión privada. **Así, en el ajuste vía gasto, la confianza de los empresarios se recupera antes, ya que un descenso del gasto traslada un mensaje de no subida de impuestos que libera rentas y aumenta la confianza de los agentes, en mayor medida cuanto más creíble es este mensaje**.

Los efectos negativos en el corto plazo que pueden provenir de una reducción del gasto se compensan en el medio y largo plazo, afectando positivamente al crecimiento y al empleo por la mejora de la confianza de los agentes del sector privado, por el compromiso con el control del déficit y la expectativa de menos impuestos futuros, así como por los efectos positivos de una menor inflación y las ventajas que se pueden trasladar al sector exportador (Buti y Pench, 2012). **Por el contrario, el incremento de impuestos, máxime si estos se destinan a aumentar los programas de gasto, generan expectativas de nuevos incrementos impositivos que inciden negativamente sobre las rentas y la confianza de los agentes**. O dicho de otro modo, que los agentes toman sus decisiones en función no solo de su renta actual sino también de su renta esperada.

Estudios recientes, como el de Alesina, Favero y Giavazzi (2019), en el que se analizan cerca de 200 planes de austeridad en 16 países de la OCDE, entre finales de la década de los 70 y el año 2014, ponen de manifiesto que **cuando los ajustes se hacen por la vía de la contención del gasto son más beneficiosos para el crecimiento que cuando se llevan a cabo mediante incremento de impuestos. En promedio, reducir el gasto en un punto del PIB tiene unos efectos negativos sobre el crecimiento de un cuarto de punto del PIB, con una duración inferior a dos años. En contraste, un ajuste de la misma magnitud, llevado a cabo mediante incremento de impuestos, genera descensos en el PIB superiores a los dos puntos y sus efectos se extienden por un periodo de tres a cuatro años**. Dentro de este promedio tiene cabida una casuística variada entre los que, incluso, destacan casos de «expansión con la austeridad», donde a partir de la reducción del gasto no se perciben efectos negativos sobre el PIB, sino positivos, como en Irlanda, Dinamarca, Bélgica y Suecia en la década de los 80 o en Canadá en la década de los 90.

De acuerdo con estos multiplicadores, **la propuesta que se planteó en España, como punto de partida de la futura reforma fiscal, de elevar los niveles de recaudación sobre PIB en 6 puntos porcentuales para aproximarse al discutible promedio europeo, podría tener un efecto contractivo a medio y largo plazo de hasta diez puntos de PIB, y una pérdida de empleo del orden de dos millones**. Los potenciales riesgos son tan elevados que es fundamental que la futura reforma fiscal incluya, junto con las modificaciones propuestas, un análisis de los posibles costes sobre la actividad y el empleo.

La mayor incidencia sobre el crecimiento de las medidas fiscales llevadas a cabo a través de incrementos de impuestos frente a las de contención del gasto es consistente con los resultados obtenidos por Ramey (2019), en los que se señala que los multiplicadores de los impuestos sobre la actividad son mayores que los del gasto público.

Por otro lado, hay que tener en cuenta, además, que la situación de las finanzas públicas afecta al efecto de los multiplicadores. De este modo, tanto el Banco de España (Hernández de Cos y Moral-Benito, 2013) como el Banco Central Europeo (Nickel y Tudyka, 2013), señalan que **en situaciones de elevado endeudamiento público los multiplicadores de gasto pueden ser nulos e incluso negativos, debido al principio de equivalencia ricardiana, según el cual los agentes anticipan ajustes futuros para hacer frente al desequilibrio fiscal**. Las conclusiones van en línea con los estudios realizados sobre los efectos de los niveles de deuda sobre la actividad económica, que concluyen que, a partir de un cierto umbral de deuda, el crecimiento económico se resiente (Reinhart y Rogoff, 2009).

También debe tomarse en consideración al analizar los multiplicadores el nivel de imposición ya existente. Así, **cuando el nivel de impuestos es mayor, los efectos, sobre el crecimiento y la inversión, de subidas adicionales de dichos impuestos son aún más negativos** (Gunter *et al.*, 2019). Estos autores evidencian el efecto en forma de U invertida de los impuestos, tras analizar los multiplicadores fiscales de 51 países, encontrando que, en los desarrollados, que, en general, presentan mayores niveles de impuestos, el multiplicador fiscal es de -3,6 frente al -1,2 de los países en vías de desarrollo.

Por último, es relevante señalar que, dentro de sus limitaciones, **no todas las políticas fiscales de gasto son equivalentes**. **El gasto público que se destine a inversión realmente productiva tendrá externalidades positivas sobre el crecimiento económico, algo que no ocurrirá con el gasto corriente no productivo** (Gemmel *et al.,* 2015). En este sentido, Sainz, Sanz y Sanz (2019) concluyen que los incrementos de déficit con destino a gastos públicos productivos tienen efectos ambiguos sobre la actividad económica, en función del nivel del *stock* de capital público existente, incidiendo en que, a mayor nivel de *stock* existente, mayor será la probabilidad de que los efectos sobre la actividad sean negativos. Además, remarcan que lo que sí es claro es que aumentos del déficit para financiar gastos públicos no productivos tendrán efectos negativos sobre el crecimiento económico.

**En definitiva, en un escenario como el actual, el incremento de impuestos es particularmente gravoso para el crecimiento, ya que, a la incertidumbre que todavía genera la crisis actual, se añade la provocada por la falta de visibilidad de una senda de reducción del apalancamiento del sector público, de modo que se deterioran aún más las expectativas de los agentes, siendo el principal afectado la inversión. En estos momentos, en los que una parte del tejido productivo afronta una reconversión, y algunos factores tiene que reasignarse, lo que se precisa es lo contrario, minimizar todas las cargas, y entre ellas las fiscales, para facilitar este proceso de adaptación, y lograr una recuperación más ágil y sólida**.

Por ello, cualquier reforma que se aborde en el plano fiscal debe tener en cuenta la relevancia de este proceso y tratar de favorecerlo, o al menos, no entorpecerlo. Debido a que la crisis sanitaria y las medidas de apoyo requieren una serie de gastos asociados, **es fundamental trazar un plan plurianual de consolidación del déficit público a medio plazo. Además, se debe tener en cuenta que existe un elevado margen de ahorro de recursos mejorando la eficiencia**

**del gasto público, sin perder calidad en los servicios prestados, y deben realizarse las necesarias reformas para cerrar esa brecha de ineficiencia**.

## 3. La importancia de fomentar la corresponsabilidad fiscal

**La descentralización fiscal reporta una serie de mejoras en términos de eficiencia económica y bienestar social, en la medida en que permite adecuar la oferta en la provisión de bienes y servicios a las distintas preferencias de los ciudadanos de las diferentes regiones, así como una mayor adaptación de la política fiscal a las circunstancias particulares de cada territorio y de sus habitantes**. En este sentido, las administraciones regionales y locales pueden contar con un conocimiento más detallado de las necesidades de sus ciudadanos que el órgano central, lo que permite una mejor satisfacción de dichas necesidades.

**Para que esta descentralización fiscal despliegue todos sus efectos positivos y no desencadene comportamientos no deseados, es necesario que la autonomía, por el lado del gasto, discurra en paralelo con la capacidad de recaudación del mismo órgano subcentral para sufragar dicho gasto, es decir, que exista también un grado de descentralización fiscal por el lado de los ingresos**. Cuando no concurre esta corresponsabilidad fiscal entre gastos e ingresos, de manera que los gastos se encuentran ampliamente descentralizados pero los ingresos siguen centralizados, aparecen problemas de riesgo moral relacionados con el incentivo a incrementar constantemente los niveles de gasto público, ya que no se soporta el coste político que conlleva el incremento de impuestos asociado, que puede ser trasladado a los contribuyentes de otras regiones. Es decir, la administración subcentral tiende a aprovecharse del llamado fenómeno de «ilusión fiscal», en el que el ciudadano no conoce de manera clara la procedencia de los ingresos tributarios, y, por tanto, tiende a percibir un coste de los servicios y bienes provistos por la administración que es inferior al real.

España se considera un país ampliamente descentralizado, si bien en materia fiscal este desarrollo ha estado más ligado a la parte del gasto y no tanto a la de los ingresos, con los problemas previamente descritos. Aunque se han ido alcanzando crecientes grados de corresponsabilidad fiscal, la autonomía, por el lado de los ingresos, excepcionando la situación especial de los regímenes forales, es todavía limitada en comparación con la discrecionalidad por el lado del gasto.

**En sucesivas reformas se han ampliado las competencias normativas de las regiones en materia tributaria, se ha incrementado la participación regional en los impuestos estatales y se ha logrado una visibilidad algo mayor de dicha participación, pero no lo suficiente como para eliminar los problemas de incentivos causados por la baja corresponsabilidad fiscal** (De la Fuente, 2010). Así, a pesar de que las autonomías pueden crear sus propias figuras impositivas, tienen cedidos plenamente algunos tributos y participan parcialmente en otros, lo cierto es que a través del llamado Fondo de Garantía, un mecanismo de nivelación fiscal, **las comunidades autónomas aportan el 75% de todos los recursos tributarios potenciales (capacidad**

**fiscal) a una cesta común que se redistribuye después en función de las necesidades teóricas de cada territorio. De este modo, se cercenan notablemente los incentivos que puede generar la corresponsabilidad fiscal**.

A pesar de que la descentralización fiscal en España no es ni mucho menos plena por el lado de los ingresos, **en los últimos tiempos está ganando adeptos la postura que aboga por una armonización fiscal entre comunidades autónomas. Es decir, no solo no se pretende mantener e incluso reforzar el insuficiente grado de corresponsabilidad fiscal actual, sino que se propone, desde estas posturas erróneas, abundar aún más en el problema: eliminar la corresponsabilidad fiscal actual, al erosionar la autonomía tributaria, pero mantener la descentralización por el lado del gasto**.

Como se mencionaba previamente, **la descentralización permite la diferenciación en la oferta de bienes y servicios en función de las preferencias de los ciudadanos de cada región en la que recaigan tales competencias. De igual modo, ello también supone la adaptación del sistema tributario a las circunstancias de cada territorio y de sus habitantes**, mediante la posibilidad de ofrecer distintos binomios de provisión de servicios e impuestos soportados. De este modo, unos ciudadanos pueden preferir un menor nivel de servicios públicos a cambio de una menor carga fiscal, mientras que otros pueden optar por una región con servicios de más calidad, aunque ello suponga abonar una mayor cantidad de impuestos.

**Esto tiene unas consecuencias lógicas en términos de incentivos a la mejora de la eficiencia en la provisión de bienes y servicios públicos, ya que los ciudadanos tienen cierta capacidad de elección ya sea en las urnas, al elegir representante subcentral, o mediante la movilidad geográfica, es decir, votando con los pies, las jurisdicciones que ofrezcan unos servicios públicos que se adecuen más a sus preferencias**. Por ello, las administraciones se verán incentivas a llevar a cabo políticas innovadoras que permitan ofrecer los bienes y servicios públicos más demandados y con la mayor calidad posible al menor coste (Izquierdo, 1997).

Los efectos de la corresponsabilidad fiscal son similares a los que provoca un entorno de sana competencia en el sector privado. Así, las empresas en este entorno buscan innovar para ofrecer las mejores propuestas de valor posibles con los medios que tienen, que satisfagan las necesidades de los consumidores, lo que redunda en un mayor bienestar social. Por el contrario, la armonización fiscal supone acabar con este sano proceso hacia la eficiencia, ya que, al fijar el nivel de imposición, se elimina la posibilidad de que los ciudadanos expresen sus preferencias, y desaparecen los incentivos para una gestión eficiente y adecuada de los recursos. Por continuar con la analogía del sector privado, los efectos serían similares a los de un proceso de cartelización, en este caso una cartelización fiscal entre administraciones, generando un sobrecoste sobre el consumidor, en este caso el contribuyente, y una pérdida de bienestar social.

**La corresponsabilidad supone, en este sentido, un mecanismo disciplinante para el sector público, de forma que contribuye a incentivar su eficiencia y a evitar o reducir su sobredimensionamiento. Cuando existe descentralización por el lado del gasto público, la autonomía, también por el lado de la recaudación, contribuye a que los ciudadanos perciban la relación entre la prestación de los servicios públicos y su coste, dando lugar a una mayor rendición de cuentas** (Hernández de Cos y Pérez J., 2015). No en vano, la evidencia empírica muestra que aquellos gobiernos subcentrales que se financian, en su mayor parte, con recursos propios tienden a tener un comportamiento más disciplinado con relación a su política presupuestaria (Pérez J., 2017).

Esto es relevante porque la teoría de la elección social nos enseña que los gobiernos no son seres benevolentes, sino que actúan en su propio interés, de forma que, dados los incentivos, tratan de maximizar su utilidad, que normalmente no coincidirá con la de los contribuyentes. Además, no existe el tamaño óptimo de Estado como tal, sino que depende de las preferencias de los agentes por distintos binomios de gasto-ingreso público, por lo que dichas preferencias deben poder ser expresadas de algún modo, de ahí la relevancia de la corresponsabilidad fiscal.

**El análisis de la eficiencia del sector público en España nos muestra que el margen de mejora en la gestión de los recursos es muy elevado, lo que pone de manifiesto la necesidad de mecanismos como el de corresponsabilidad fiscal, que pueden contribuir a cerrar esa brecha de eficiencia**. Así, según el estudio realizado por el Instituto de Estudios Económicos, la eficiencia en la gestión del gasto público se encuentra alejada de las mejores prácticas internacionales en este ámbito. De este modo, **se podría lograr una calidad en el servicio público similar a la actual con menos recursos de los que se emplean actualmente; o lo que es lo mismo, que los recursos actuales bien gestionados deberían dar lugar a servicios públicos de mayor calidad que los efectivamente prestados**. En concreto, **la eficiencia del gasto público en España es un 14% inferior a la media de la OCDE**, un margen de mejora que se eleva, incluso, hasta el 66% con respecto a las mejores prácticas a nivel global.

Por otro lado, tal y como señalan la OCDE e IEF (2011), el resultado de la existencia de competencia tributaria a nivel subcentral hace que los tipos impositivos entre las distintas regiones tiendan a converger. Además, los países que cuentan con gran autonomía tributaria a nivel subcentral presentan menores diferencias interregionales en la capacidad de recaudación. Es decir, que a mayor autonomía tributaria subcentral menores son las disparidades fiscales entre regiones. **La evidencia empírica muestra, además, que en aquellos países en los que las administraciones subcentrales cuentan con gran autonomía tributaria y menos redistribución interregional, estos territorios tienden a converger económicamente más rápido que en países sin autonomía tributaria. Por tanto, gracias a un elevado grado de corresponsabilidad fiscal, las comunidades autónomas pueden acercarse de forma natural a esa armonización que tanto se propugna**, y sobre todo a una convergencia económica entre regiones, sin los efectos adversos sobre esta última de imponer dicha armonización normativamente.

La descentralización del gasto presenta importantes ventajas en términos de bienestar para los ciudadanos de una región. Sin embargo, cuando no viene acompañada de autonomía fiscal por el lado de los ingresos, genera una serie de incentivos perversos, ya que las regiones subcentrales pueden incrementar el gasto sin soportar directamente el coste político de los impuestos necesarios para financiar dichos recursos, es decir, trasladándole la carga fiscal a los contribuyentes de otros territorios.

Por ello, **la corresponsabilidad fiscal presenta una serie de ventajas en términos de eficiencia económica, al actuar como un mecanismo disciplinante de la gestión de las administraciones públicas y como un límite a su sobredimensionamiento**. Como resultado, las diferentes regiones subcentrales tenderán a proveer bienes y servicios de mayor calidad y al menor coste posible, dando lugar a un incremento del bienestar social. A su vez, algunas de las deficiencias que los defensores de la armonización fiscal le atribuyen a la corresponsabilidad fiscal no tienen contraste empírico, pues la evidencia apunta a que dicha corresponsabilidad favorece la convergencia tanto fiscal como económica de los distintos territorios, de manera más ágil y eficaz que en ausencia de autonomía tributaria.

**La corresponsabilidad fiscal no garantiza, por sí sola, que los distintos territorios, y España en su conjunto, articulen un sistema impositivo eficiente y no distorsionador, pero al menos sí que es una condición necesaria que favorece dicha implementación. Por ello, en lugar de apostar por una recentralización tributaria que vicie aún más los incentivos por el lado del gasto, debe protegerse, reforzarse, e incluso ampliarse, la corresponsabilidad fiscal actualmente existente en las comunidades autónomas**.

A continuación, se presentan, con detalle por comunidades autónomas, algunos indicadores económicos y las relaciones entre los mismos que demuestran las conclusiones alcanzadas anteriormente en el sentido de la contribución al desarrollo económico de un sistema tributario neutro y eficiente.

## 4. Indicadores económicos de las distintas comunidades autónomas y su relación con su sistema fiscal

### 4.1. Competitividad regional

**La Comisión Europea elabora regularmente, cada tres años, un Índice de Competitividad Regional para todas las regiones a nivel NUTS-2 de la Unión Europea, que se corresponde con nuestras comunidades autónomas**. El último disponible se refiere al año 2019, y en dicho índice, para el que se observan más de 70 variables, se compara la competitividad de las regiones. A efectos de este índice, la competitividad se define como la habilidad de cada región para ofrecer un entorno atractivo y sostenible a las empresas y a los ciudadanos para vivir y trabajar.

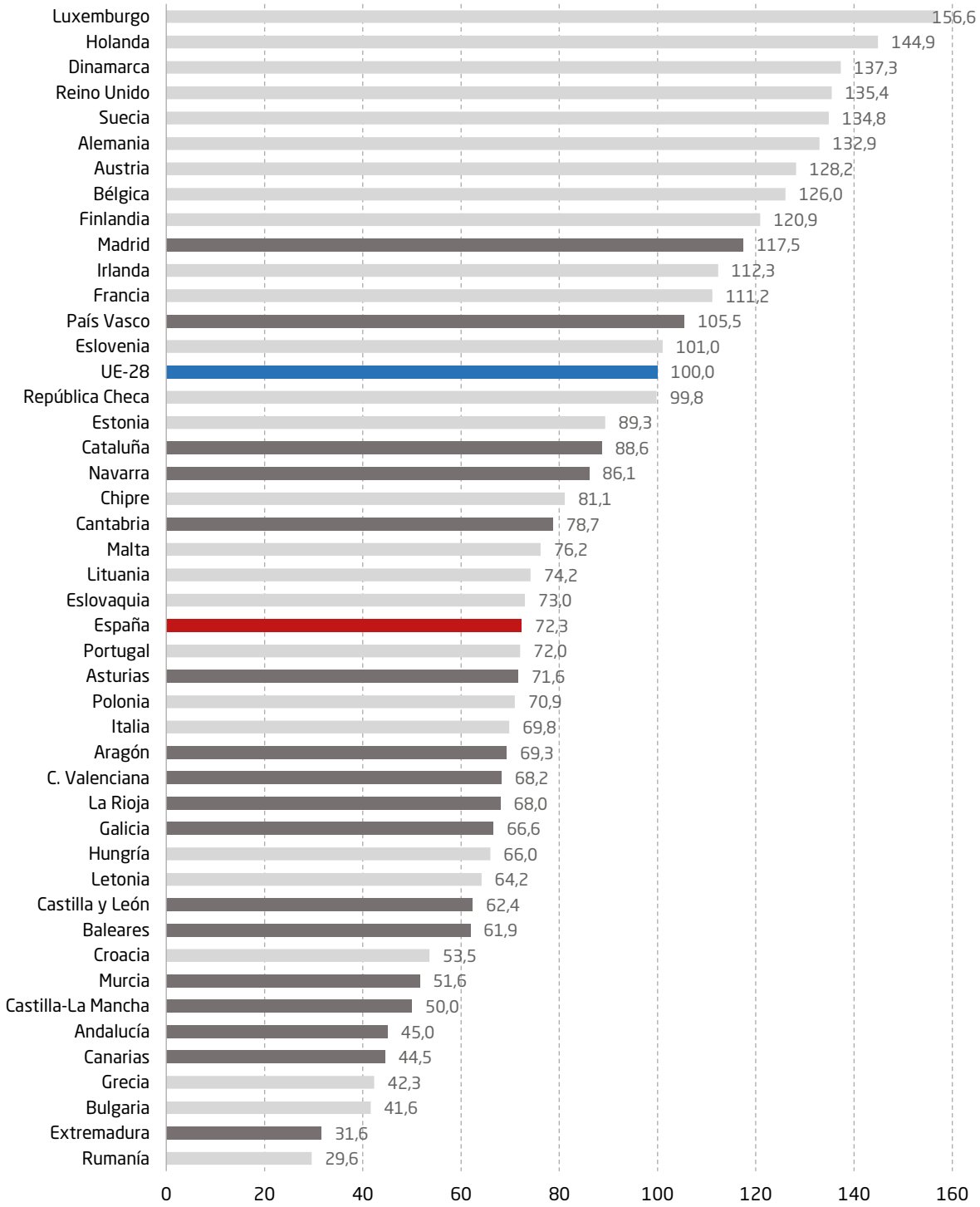
**En general, España presenta unos niveles inferiores a la media de la UE-28 y las comunidades autónomas no obtienen buenos resultados. Así, de las 268 regiones europeas que se analizan, la comunidad española mejor valorada es Madrid, que se sitúa en el puesto 98, seguida del País Vasco, que ocupa la posición 125, siendo estas dos las únicas comunidades autónomas por encima de la media comunitaria. La tercera posición correspondería a Cataluña, que ya desciende hasta el puesto 161**.

Para una mejor comparación se han reescalado los valores para que la media de la UE tome un valor de 100. Así, **el promedio de España se sitúa en 72,3 puntos, es decir casi un 28% inferior a la media de la Unión Europea. Tal como se ha señalado anteriormente, tan solo la Comunidad de Madrid y el País Vasco están por encima del promedio comunitario, aunque alejados de los países que mejores comportamientos presentan**. En el polo opuesto, la menor competitividad regional, dentro de España, se da en Extremadura, seguido de Canarias y Andalucía, aunque son varias las comunidades autónomas españolas que se sitúan cerca de los países que peores registros obtienen en esta clasificación (Gráfico 5).

GRÁFICO 5

## Competitividad Regional. Año 2019

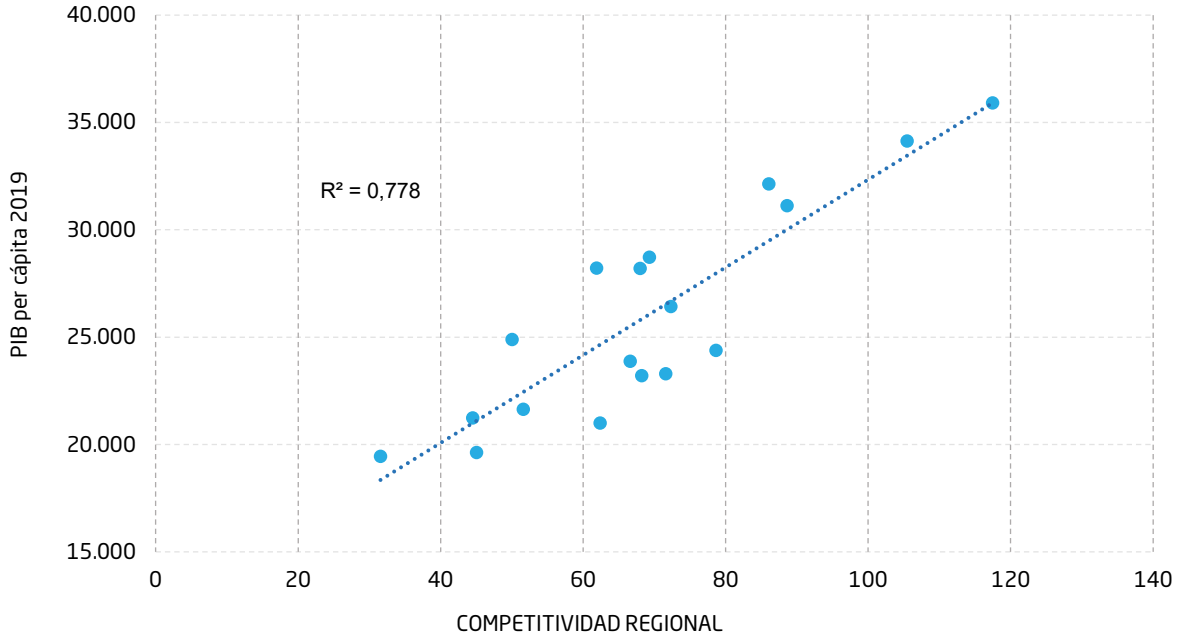
**UE=100**




Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de «The EU Regional Competitiveness Index 2019».

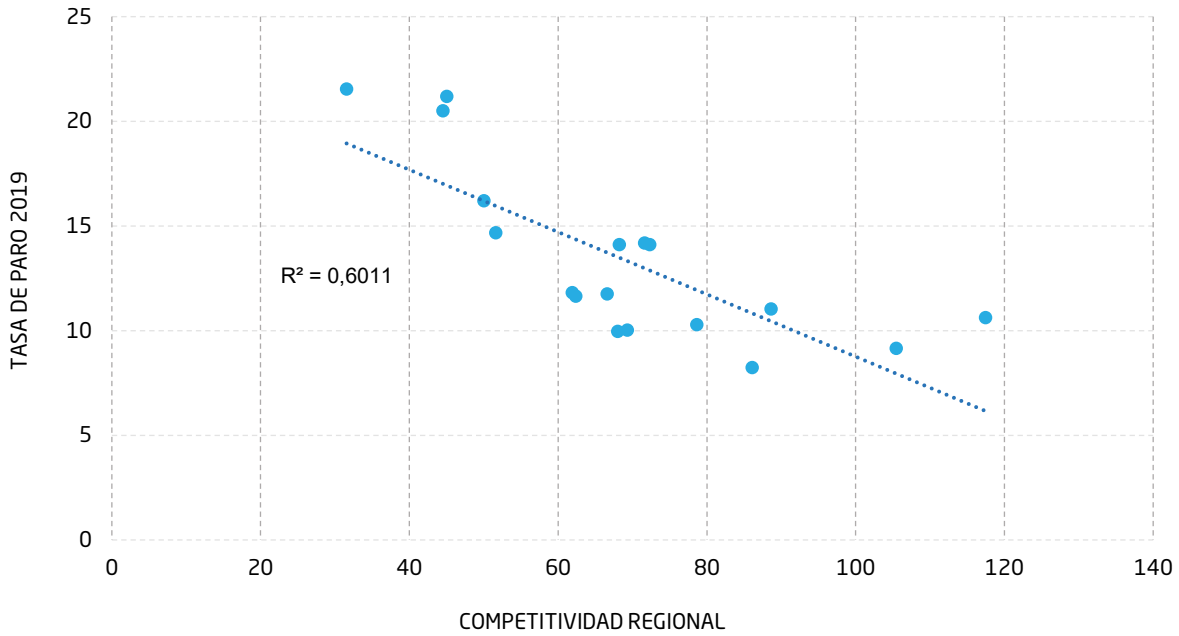
**La importancia de la competitividad, y su capacidad para hacer que una región sea más atractiva para la inversión y la creación de empleo, se observa al analizar las elevadas correlaciones existentes entre dicha competitividad con la tasa de desempleo, del -0,78, y con el PIB per cápita, del 0,88. Es decir, a medida que una región es más competitiva, mayor es su capacidad para generar empleo y menor su tasa de paro, mejorando también su calidad de vida y su nivel económico** (Gráficos 6 y 7).

GRÁFICO 6
**Relación entre competitividad y el PIB per cápita por CC. AA.**




Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de información del INE en la Contabilidad Regional de España y del European Regional Competitiveness Index 2019 de la Comisión Europea.

GRÁFICO 7
**Relación entre competitividad y Tasa de paro por CC. AA.**

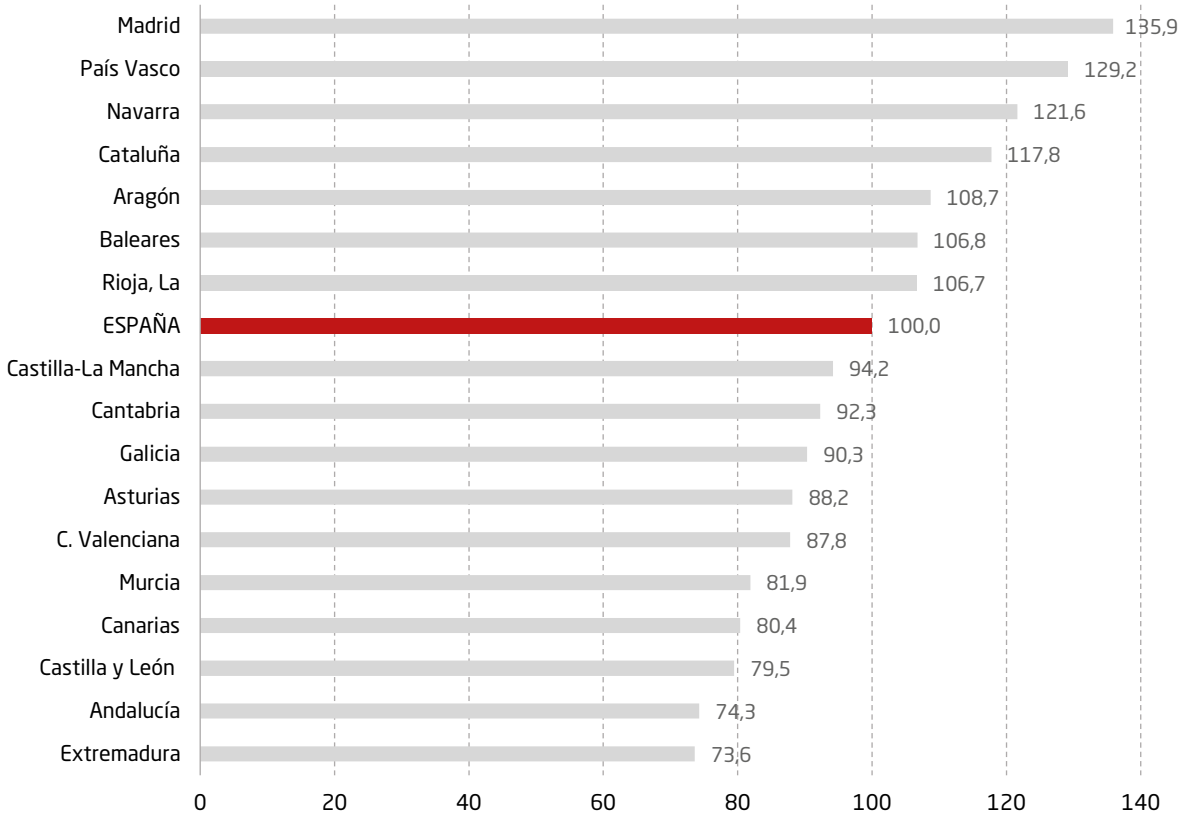



Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de información del INE en la Encuesta de Población Activa (EPA) y del European Regional Competitiveness Index de 2019 de la Comisión Europea.

## 4.2. PIB per cápita

Como se ha señalado anteriormente, el PIB per cápita es un indicador que permite aproximar el nivel de vida de una región o de un país. En España, en el año 2019, el PIB per cápita se situó en 26.426 euros, con Madrid como la comunidad con mayor PIB per cápita, con 35.913 euros, y Extremadura la de menor, con 19.454 euros. A continuación, se muestran una comparativa por comunidades autónomas, en las que, para facilitar las comparaciones, se ha representado España como base 100. En este sentido, **Madrid, con un índice de 135,9, tiene un PIB per cápita un 35,9% superior a la media, mientras que Extremadura, con un índice de 73,6, presenta un PIB per cápita un 26,4% inferior al de dicha media** (Gráfico 8).

GRÁFICO 8
**PIB per cápita 2019**
**España = 100**

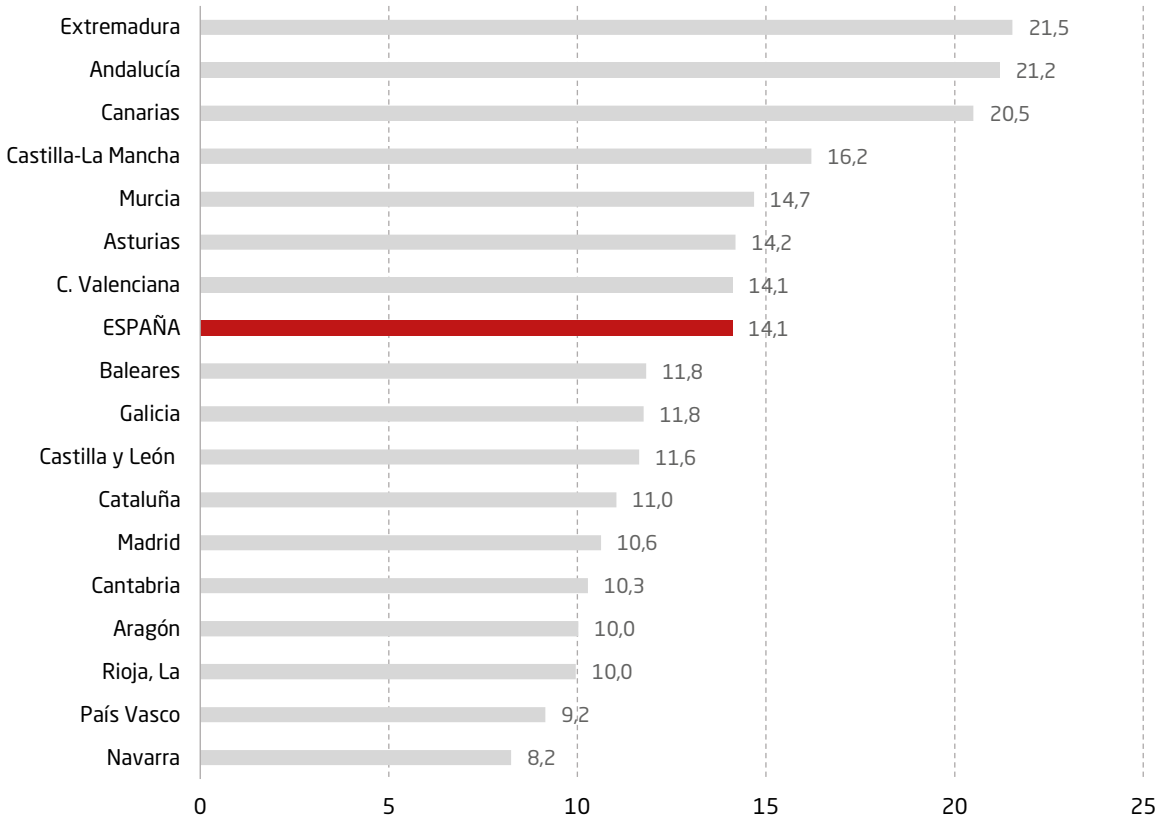



Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de información del INE en la Contabilidad Regional de España.

## 4.3. Tasa de desempleo

Este indicador sintetiza las dificultades de acceso a un puesto de trabajo por parte de las personas que están buscando activamente empleo. Las diferencias entre las comunidades autónomas dentro de España son también muy notables. **En 2019, el promedio de la tasa de paro, para el conjunto nacional, fue del 14,1%, situándose los máximos en Extremadura, con ratios del 21,5%, y el mínimo en la Comunidad Foral de Navarra, donde la tasa de paro se reduce hasta el 8,2%** (Gráfico 9).

GRÁFICO 9
**Tasa de paro 2019**




Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de información del INE en la Encuesta de Población Activa (EPA).

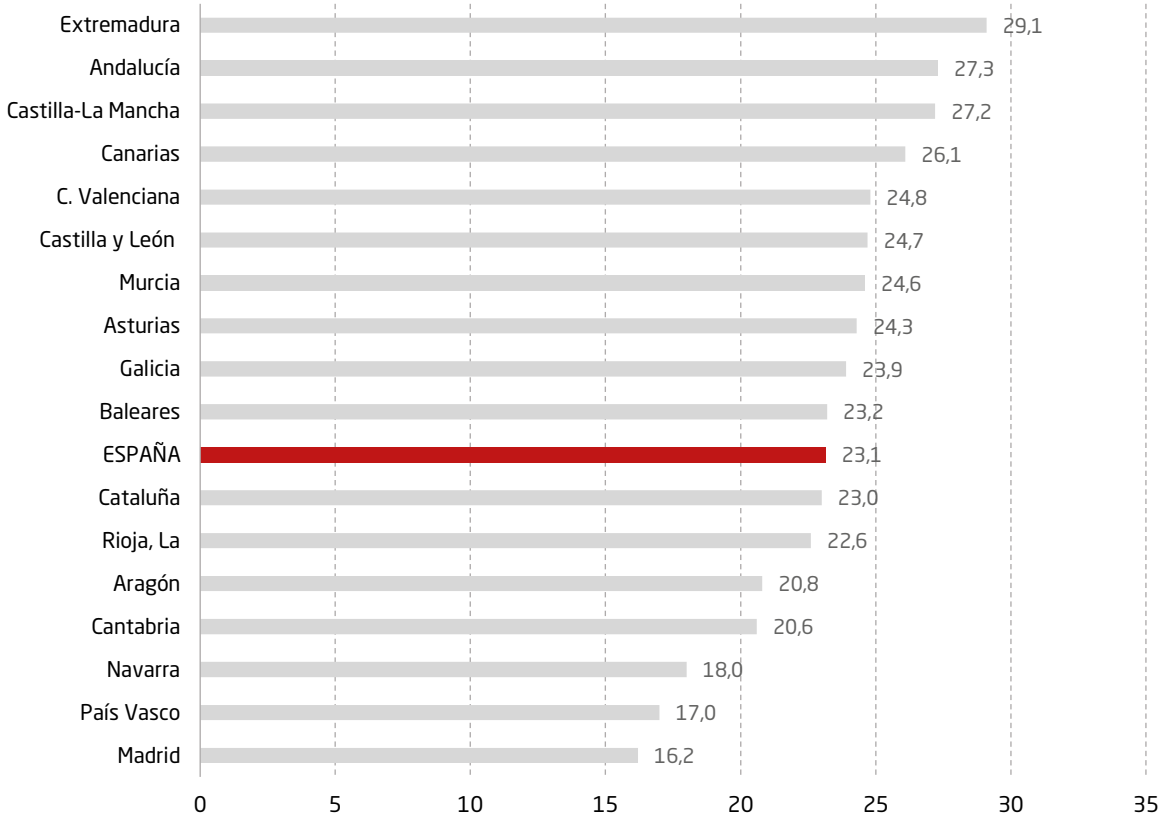
## 4.4. Economía sumergida

La economía sumergida es un problema que incide negativamente sobre la recaudación tributaria tanto en el corto como en el medio y largo plazo. De hecho, **existe, como se verá más adelante, una correlación muy alta, del -0,84, entre economía sumergida y recaudación tributaria per cápita. Además, genera competencia desleal entre empresas y distorsiona la medición de determinadas variables que se pueden ver afectadas por dicha economía sumergida**.

En un contexto como el actual, donde la deuda y el déficit públicos han aumentado muy sensiblemente, influidos por las medidas adoptadas para contener la pandemia sanitaria derivada de la covid-19, reducir el peso de la economía sumergida debiera ser algo prioritario. Sin embargo, hay que tener en cuenta que medir la economía sumergida es complicado por su propia naturaleza, cuyo objetivo es, precisamente, escapar del control público, y que los métodos empleados para estimarla pueden arrojar resultados diversos.

En este informe, y a efectos de poder comparar entre comunidades autónomas, se han considerado las estimaciones que realizaron Mauleón y Sardá en 2014, para las diferentes comunidades autónomas, que se complementan con las de Zubiri, Fernández-Macho y Gallastegui, en 2016 para el País Vasco. Todas ellas están recogidas en la publicación de Funcas titulada «Economía Sumergida y Fraude Fiscal en España: ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?» **Para el dato de España se ha realizado un promedio aritmético de las diferentes comunidades, y arroja un valor del 23,1%, similar al que ofrecen otros estudios para nuestro país, generalmente por encima del 20% y mucho más elevado que el promedio de la UE, situado alrededor del 13%**, tal como se obtendría a partir de la información del informe del FMI titulado «Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?».

GRÁFICO 10
**Economía sumergida (en porcentaje del PIB)**



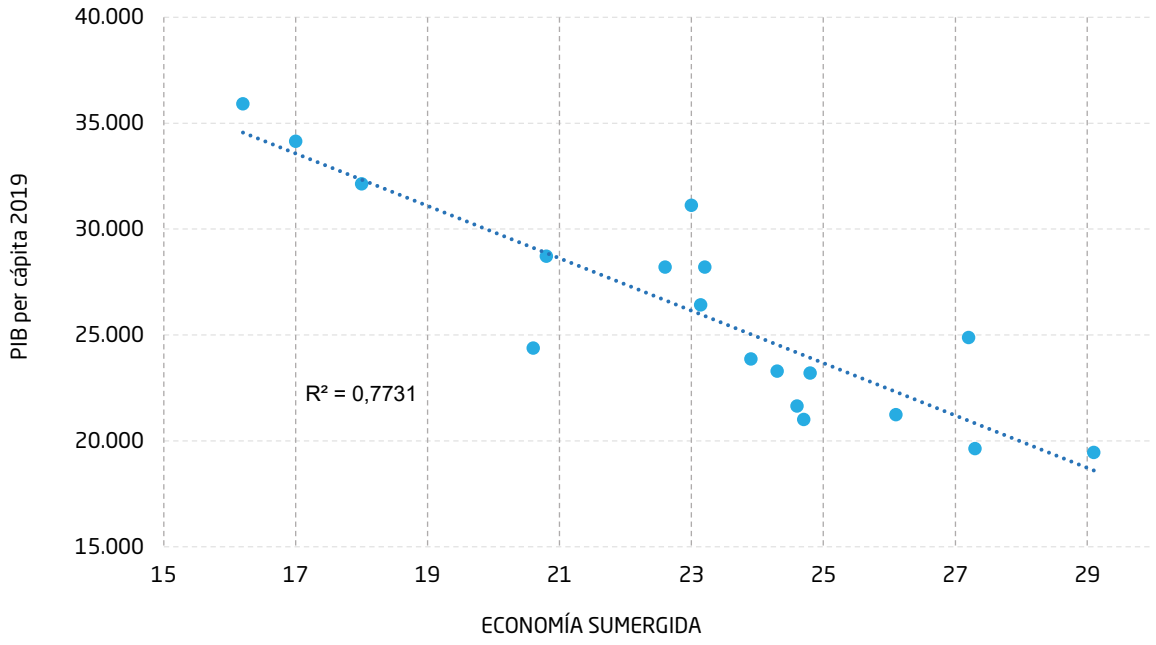

El dato para España se ha calculado por el Instituto de Estudios Económicos (IEE) como promedio de las CC. AA.
Fuente: Mauleón y Sardá (2014) y para País Vasco Subiri, Fernández-Macho y Gallastegui (2016) publicado en el informe de Funcas titulado «Economía sumergida y fraude fiscal en España. ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?».

En el Gráfico 10 se puede ver que **la Comunidad de Madrid, junto con el País Vasco y Navarra, son las que presentan menores niveles de economía sumergida, mientras que los peores resultados se dan en Extremadura, Andalucía, Castilla-La Mancha y Canarias**. Una parte de la presencia de la economía sumergida puede estar relacionada con la estructura productiva de las diferentes regiones, ya que hay sectores en donde dicha economía sumergida tiende a ser

más frecuente, tales como la agricultura, el sector textil o el turismo, entre otros. Pero también **hay que destacar otro tipo de factores que influyen muy relevantemente sobre la mayor o menor existencia de economía sumergida en un territorio. Entre ellos cabe señalar la fiscalidad (una fiscalidad más favorable desincentiva la presencia de economía sumergida), unos menores niveles de tasa de paro, un nivel de renta más elevado, así como una mayor competitividad y un mayor dinamismo en el crecimiento económico**.

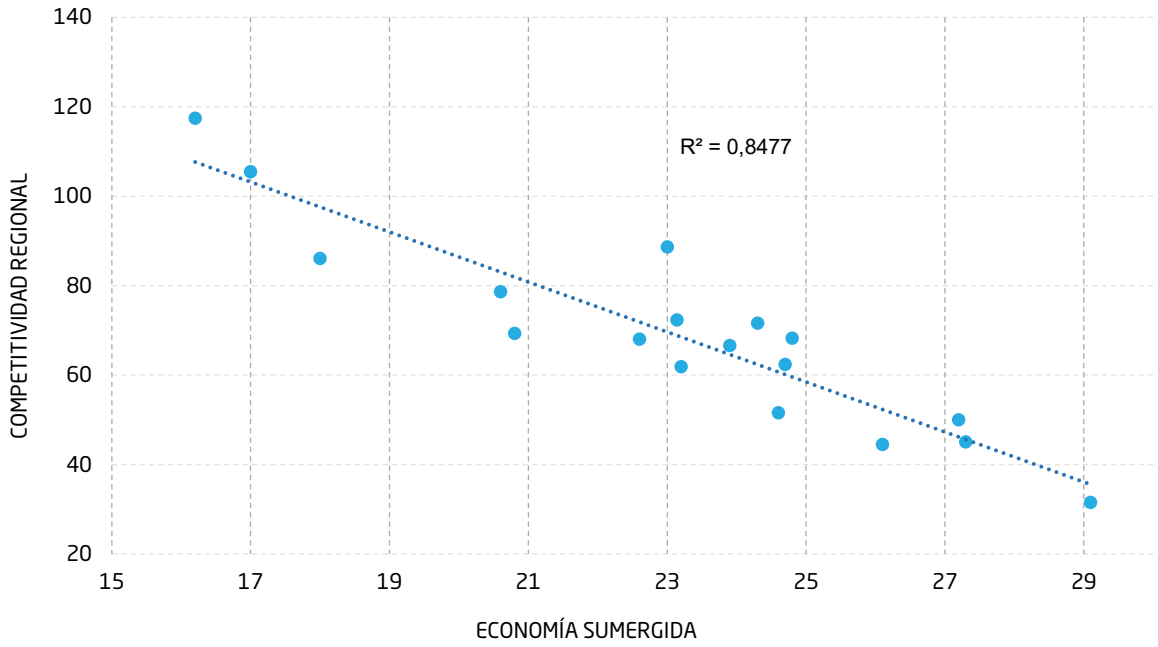
En este sentido, **se puede observar la estrecha relación que se da entre una mayor competitividad de la economía y los menores niveles de economía sumergida, con una correlación del -0,92. Del mismo modo, en las regiones donde existe un nivel de PIB per cápita más elevado, y en aquellas con tasas de desempleo menores, presentan niveles de economía sumergida más bajos, con correlaciones del -0,88 y de 0,82 respectivamente** (Gráficos 11 y 12).

GRÁFICO 11
**Relación entre economía sumergida y PIB per cápita por CC. AA.**




Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de información del INE en la Contabilidad Regional de España y del informe de Funcas titulado «Economía sumergida y fraude fiscal en España. ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?».

GRÁFICO 12
**Relación entre economía sumergida y competitividad por CC. AA.**




Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de información del European Regional Competitiveness Index de la Comisión Europea y del informe de Funcas titulado «Economía sumergida y fraude fiscal en España. ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?».

## 5. Indicadores fiscales

A continuación, se presenta una serie de indicadores que se van a utilizar para comparar la fiscalidad de las comunidades autónomas, analizando también las relaciones entre algunos de ellos y los indicadores económicos anteriormente descritos.

### 5.1. Presión fiscal normativa

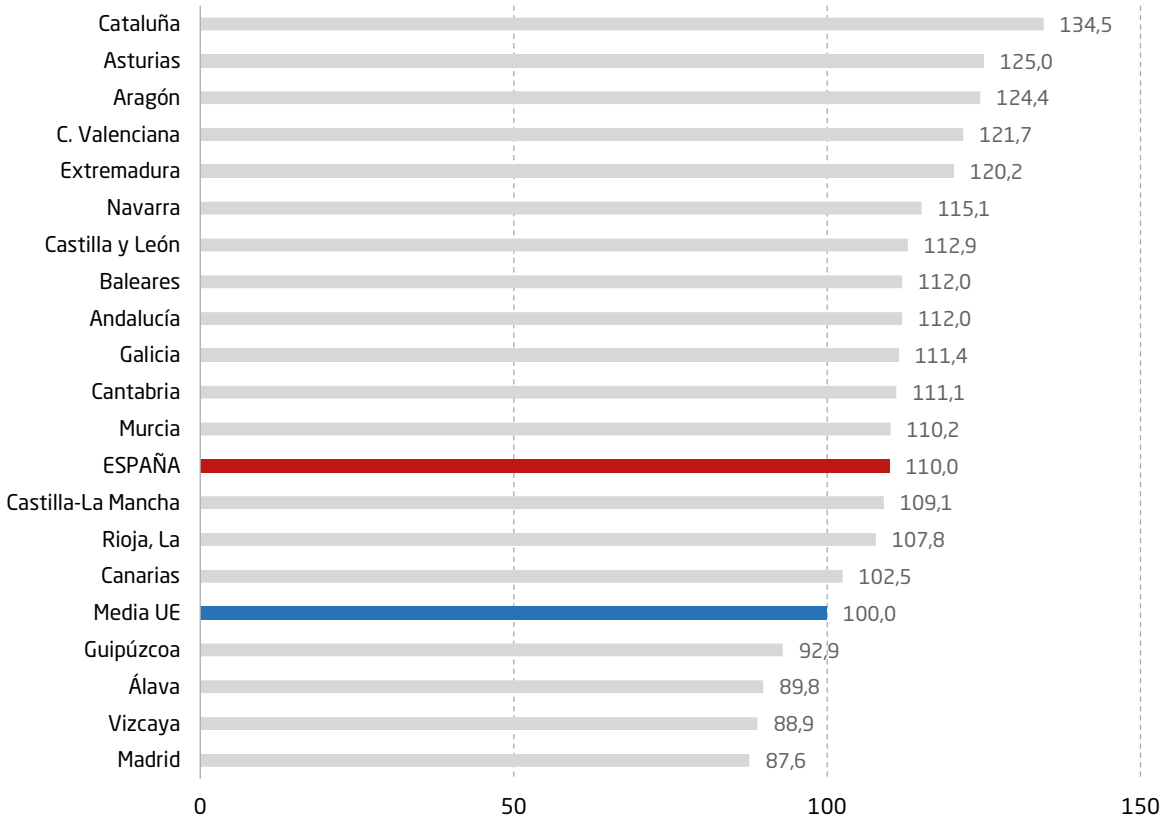
Hay que señalar que **la fiscalidad de los territorios presenta una notable ligazón con la competitividad y el desarrollo económico de dichos territorios. Por tanto, un diseño adecuado de la política fiscal y tributaria, persiguiendo que esta sea neutra y competitiva, favorece el pago de impuestos al ser estos más claros y sencillos, desincentiva la economía sumergida, al tiempo que impulsa la actividad económica, atrayendo la inversión, ayudando a captar y retener el talento, y actuando como palanca para el crecimiento y la creación de empleo asociada al mismo**.

**La presión fiscal normativa analiza la carga que el diseño fiscal introduce en las economías, con independencia de la recaudación que finalmente genera**. El Instituto de Estudios Económicos ha desarrollado un Indicador de presión fiscal normativa para las comunidades autónomas españolas a partir del Índice Autonómico de Competitividad Fiscal que elabora

la Fundación para el Avance de la Libertad, en sintonía con el Índice de Competitividad de la Tax Foundation, y que persigue analizar cómo de bien estructurado está el sistema fiscal en cada comunidad autónoma.

**Con los resultados para el año 2020, y asignando a la UE un valor de 100 y a España un valor de 110, como se desprende de la presión fiscal normativa elaborada para los países de la OCDE a partir de la información de la Tax Foundation, se tiene que los territorios que mejores resultados presentan, es decir, que soportan una menor presión fiscal normativa, son la Comunidad de Madrid y las tres provincias del País Vasco, mientras que las comunidades que peores resultados presentan, es decir, que tienen una presión fiscal normativa mayor, son Cataluña, seguida del Principado de Asturias y de Aragón** (Gráfico 13).

GRÁFICO 13
**Presión fiscal normativa (año 2020)**
**UE=100**




El indicador se calcula a partir de los datos cualitativos del Índice Autonómico de Competitividad Fiscal (total). Considera la media de la UE=100 y España=110 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada CC. AA y dicha media. Mayor valor en el Índice muestra mayor presión fiscal.
Nota: La media de España se elabora a partir del promedio de las CC. AA y territorios considerados.
Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de los datos de la Fundación para el Avance de la Libertad.

**Comparando este indicador de presión fiscal normativa con las variables económicas analizadas anteriormente, se verifica que se dan correlaciones negativas apreciables entre la presión fiscal normativa y el crecimiento económico, es decir, que una fiscalidad más favorable (con menor presión fiscal normativa) influye positivamente sobre un mayor crecimiento del PIB**. Estas correlaciones negativas también se obtienen al comparar con el Índice de competitividad regional que elabora la Comisión Europea, de tal forma que las regiones con políticas fiscales más acertadas, y por tanto con menor presión fiscal normativa, generan entornos más competitivos. **Por el contrario, se obtiene una relación positiva entre la presión fiscal normativa y el peso de la economía sumergida, es decir, que aquellos territorios con mayor presión fiscal normativa y, por tanto, una fiscalidad menos favorable, son, en general, los que presentan mayores ratios de economía sumergida**.

## 5.2. Presión fiscal recaudatoria de impuestos cedidos a las comunidades autónomas

**La presión fiscal se define como el porcentaje que supone la recaudación de los impuestos de un país o región sobre el PIB de ese país o región**. En el caso de este estudio, se analiza la presión fiscal por comunidades autónomas. Para ello se necesita información sobre la recaudación tributaria desagregada por CC. AA., que se obtiene a partir del Sistema de Cuentas Públicas Territorializadas, que publica el Ministerio de Hacienda. Sin embargo, la última información disponible fue publicada en 2017, siendo el año 2014 la fecha de referencia de los datos.

Con el fin de presentar unos resultados más actualizados, en este estudio se han utilizado los datos sobre recaudación de impuestos por CC. AA. correspondientes a 2018, procedentes de la publicación «Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021», que elabora el Consejo General de Economistas. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la información disponible en esta publicación para todas las CC. AA. se refiere solo a algunos impuestos, que son los siguientes: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Estos impuestos están cedidos a las CC. AA. parcialmente (como el IRPF) o totalmente (el resto de los impuestos mencionados), y son tributos que gravan la renta de las personas y el patrimonio, y que afectan principalmente a personas y familias. Por lo tanto, a efectos del presente informe, el conjunto de estos impuestos se denominará «Impuestos sobre la renta personal y la propiedad».

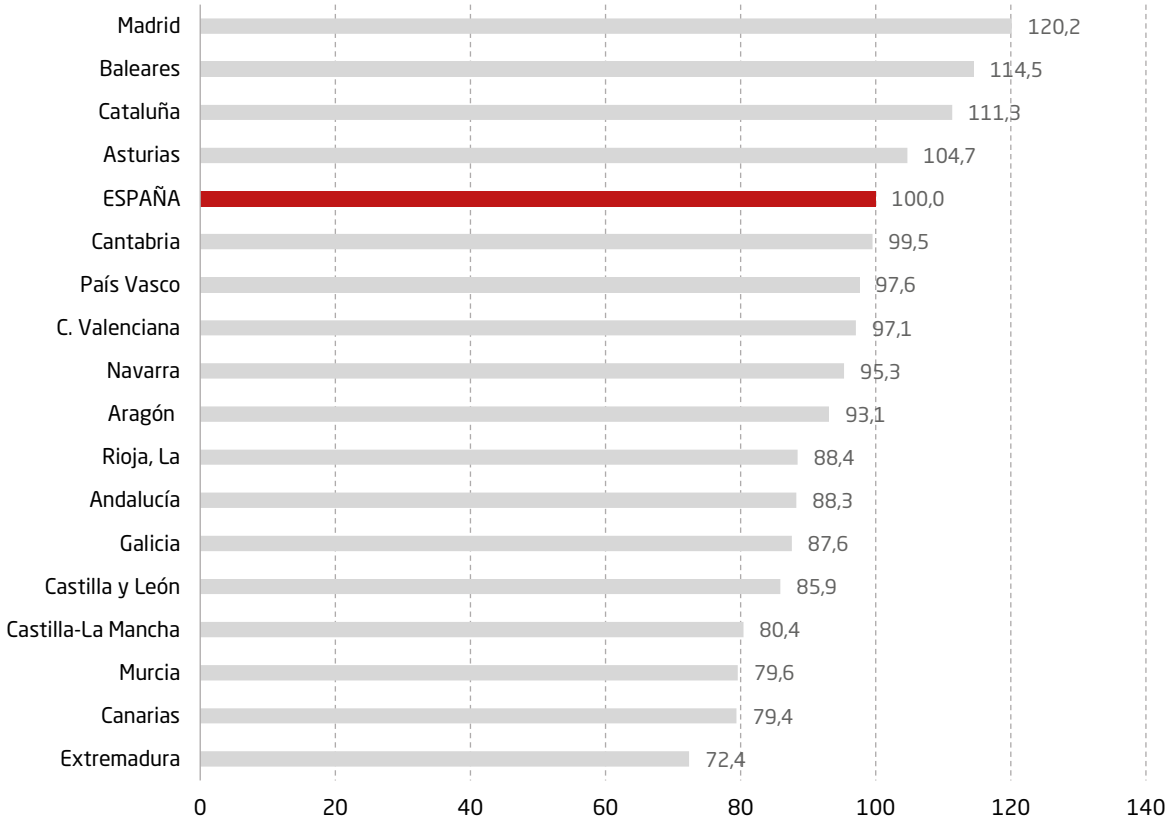
Con esta información disponible sobre la recaudación, el Instituto de Estudios Económicos ha elaborado un indicador de presión fiscal de los impuestos sobre la renta personal y la propiedad por CC. AA., que se ha definido como el porcentaje que representa la recaudación por dichos impuestos sobre el PIB de cada comunidad autónoma, variable, esta última, que se ha obtenido de la Contabilidad Regional de España que elabora anualmente el INE.

En el Gráfico 14 se ha representado la presión fiscal de los impuestos sobre la renta personal y la propiedad por CC. AA. para el año 2018, último ejercicio con datos disponibles. Para facilitar la comparación, se ha transformado este indicador en un índice con base España igual a 100. De esta forma, puede observarse que **Comunidad de Madrid, Islas Baleares y Cataluña son las CC. AA. con mayor presión fiscal por estos impuestos en 2018. Además, el Principado de Asturias cerraría este grupo de regiones cuya presión fiscal se sitúa por encima de la media española. En el otro extremo, Extremadura, Canarias, la Región de Murcia y Castilla-La Mancha son las CC. AA. con menor presión fiscal por los impuestos sobre la renta personal y la propiedad en 2018**.

GRÁFICO 14

## Presión fiscal recaudatoria de impuestos cedidos a las comunidades autónomas en 2018

**(índice España = 100)***




* Los impuestos que se han incluido son el IRPF (recaudación total -del Estado y autonómica-), el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En este caso, la presión fiscal se define como la recaudación por los impuestos señalados en porcentaje del PIB. En este gráfico el indicador se presenta como un índice base España = 100.
Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de datos del Informe «Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021» del Consejo General de Economistas, REAF, y del INE (Contabilidad Regional de España).

## 5.3. Recaudación por habitante de impuestos cedidos a las comunidades autónomas

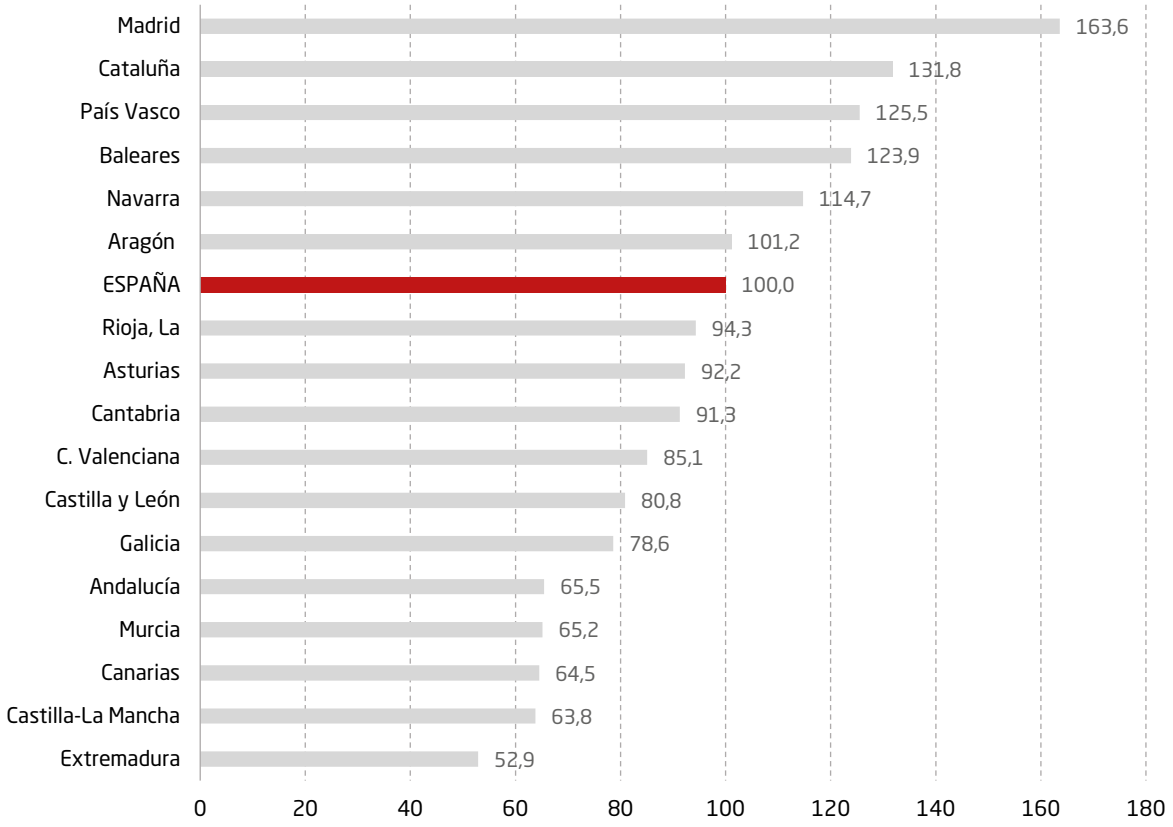
**A partir de los datos utilizados para elaborar los indicadores de presión y esfuerzo fiscal por los impuestos sobre la renta personal y la propiedad, se ha elaborado un indicador de recaudación procedente de estos impuestos (IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) por habitante**. Para elaborar este indicador se han utilizado las mismas fuentes que en los casos de la presión fiscal y el esfuerzo fiscal: la publicación «Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021», que elabora el Consejo General de Economistas, y los datos de población por comunidades autónomas procedentes de la Contabilidad Regional de España que elabora el INE.

Al igual que en los casos de los indicadores anteriores ya presentados, se ha optado por pasar este indicador a un índice con base España igual a 100 para facilitar su análisis. En el Gráfico 15 se ofrece este índice con los resultados correspondientes a 2018, último año con datos disponibles. **La Comunidad de Madrid es, con diferencia, la región con una mayor recaudación por habitante relativa a estos impuestos sobre la renta personal y la propiedad, alcanzando el valor 163,6 (frente al valor 100 para España), es decir, que Madrid recauda por habitante un 63,6% más que la media de España. Le siguen, por este orden, Cataluña, el País Vasco, Islas Baleares y la Comunidad Foral de Navarra, todos ellos con valores del indicador superiores a 120. En cambio, en el lado contrario, Extremadura es la región con una menor recaudación por habitante relativa a los impuestos mencionados, con un índice que se sitúa en el valor 52,9. En este sentido, también destacan Castilla-La Mancha, Canarias, la Región de Murcia y Andalucía, cuyo indicador de recaudación por habitante se sitúa en un valor en torno a 65**.

GRÁFICO 15

## Recaudación por habitante de impuestos cedidos a las comunidades autónomas en 2018

**(índice España = 100)***

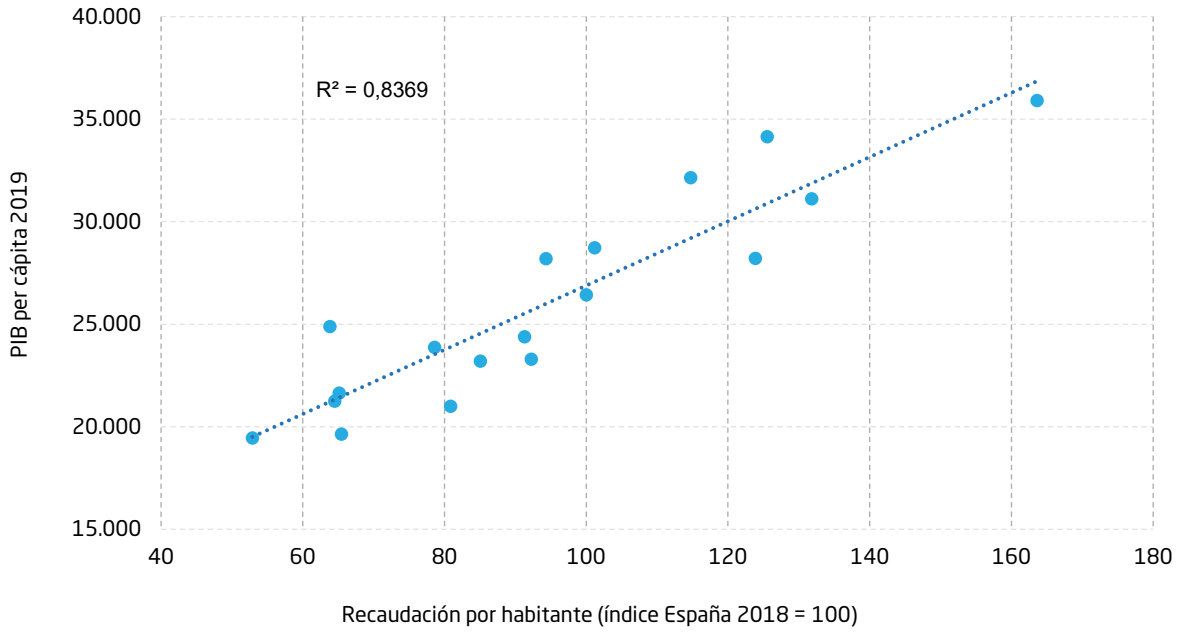



* Los impuestos que se han incluido son el IRPF (recaudación total -del Estado y autonómica-), el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En este caso, la recaudación por habitante se presenta como un índice base España = 100.
Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de datos del Informe «Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021» del Consejo General de Economistas, REAF, y del INE (Contabilidad Regional de España).

La recaudación por habitante, para los impuestos considerados, presenta una muy elevada correlación con la riqueza de la región, es decir, con el PIB per cápita, del 0,91, al igual que con la competitividad regional, del 0,90 (Gráficos 16 y 17).

GRÁFICO 16

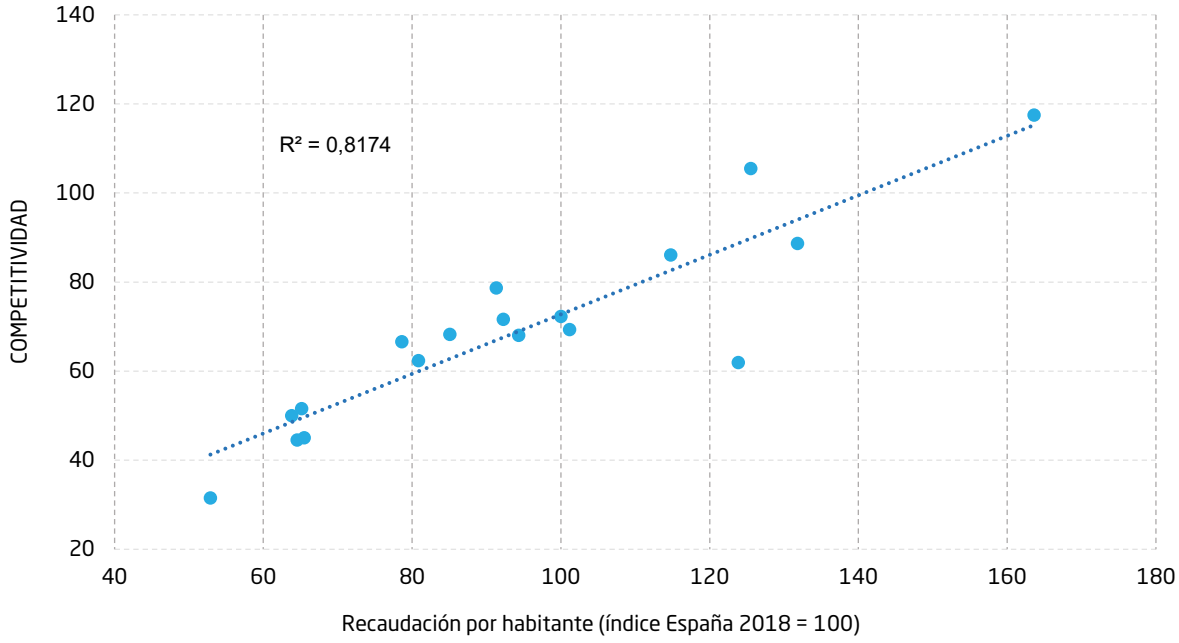
## Relación entre recaudación por habitante y el PIB per cápita por CC. AA.




Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de información del INE en la Contabilidad Regional de España y del Consejo General de Economistas (Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021).

GRÁFICO 17

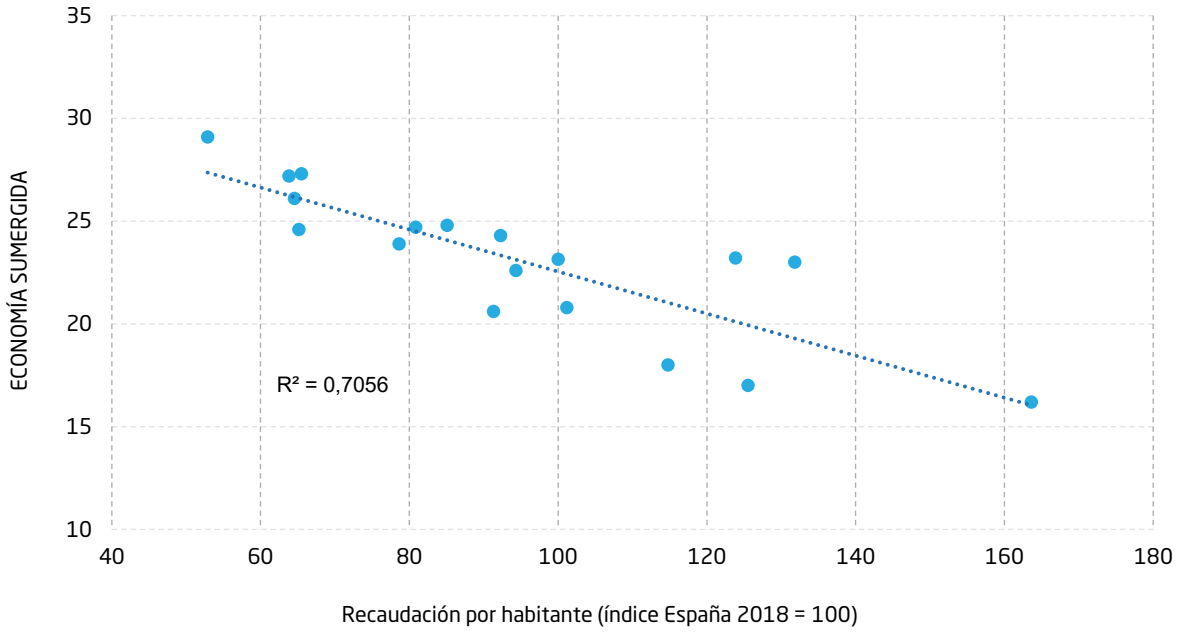
## Relación entre recaudación por habitante y competitividad por CC. AA.




Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de información del INE en la Contabilidad Regional de España, del Consejo General de Economistas (Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021). y del European Regional Competitiveness Index 2019 de la Comisión Europea.

**Como se puede ver, a pesar de que regiones como Madrid presentan una presión fiscal normativa más favorable que otras, eso no impide que, al mismo tiempo, sea la comunidad con un mayor nivel de recaudación por habitante, muy por encima de la media nacional. De hecho, como se ha mencionado anteriormente, una fiscalidad normativa más favorable influye positivamente sobre la competitividad de los territorios, impulsando la inversión en dichos territorios y el crecimiento económico de los mismos. También ayuda a captar y retener el talento, evitando deslocalizaciones de empresas y personas hacia otras regiones, lo que, unido al mayor crecimiento, deriva en un mejor comportamiento del mercado laboral, con tasas de paro más reducidas**. Las menores tasas de desempleo y el mayor dinamismo de la actividad suelen ir asociados a menores ratios de economía sumergida, y estos menores niveles de economía sumergida están inversamente correlacionados, del -0,84, con la recaudación tributaria. Es decir, **se da una mayor recaudación en las regiones con menores tasas de desempleo, sin que ello necesariamente conlleve un mayor esfuerzo fiscal, ya que el incremento de la recaudación viene derivado de un aumento de las bases y de un crecimiento de la participación en la tributación y no de un incremento de los tipos impositivos** (Gráfico 18).

GRÁFICO 18
**Relación entre recaudación por habitante y economía sumergida por CC. AA.**




Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de información del INE en la Contabilidad Regional de España, del Consejo General de Economistas (Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021) y del informe de Funcas titulado «Economía sumergida y fraude fiscal en España. ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?».

## 6. Conclusiones

**La estructura del sistema tributario de un determinado territorio, sea país o región, es un factor muy relevante para su desempeño económico**, ya que un diseño neutral y eficiente evita costes y distorsiones innecesarias sobre el comportamiento de los agentes contribuyendo al desarrollo económico de una región.

**Un sistema tributario es neutral cuando canaliza la recaudación con el menor grado de distorsiones posible**. Ello implica que trata de no modificar las preferencias y decisiones de los distintos agentes y que tiene unas reglas que son de aplicación clara, sencilla y general, evitando entramados legislativos complejos que generan elevados costes de cumplimiento. Por su parte, **un sistema tributario competitivo es aquel que mantiene unos tipos marginales que permiten la atracción de capital y talento**, o al menos la no expulsión del mismo hacia otras regiones.

**En el caso de nuestro país, es fundamental, además, tener en cuenta que el sistema fiscal tiene un componente autonómico, que afecta tanto a la competitividad de cada una de las regiones como a la del conjunto de España. Por tanto, si queremos tener un sistema impositivo eficiente, neutral y competitivo, la parte del mismo que recae sobre las comunidades autónomas también tiene que perseguir estos principios a la hora de elaborar y modificar el diseño de su estructura**.

**La capacidad de los países y de las distintas regiones para atraer inversiones exteriores y capital está muy relacionada con la legislación y la fiscalidad vigente en los mismos**. Las decisiones de inversión de las empresas consideran, entre otros factores, los sistemas impositivos de los países en los que valoran poder establecerse, analizando las expectativas de rentabilidad después de impuestos que ofrecen los proyectos de inversión que estén planeando desarrollar. En este sentido, **una fiscalidad más atractiva favorece el asentamiento de las empresas y la mayor inversión por parte de estas, así como la atracción del talento humano, mientras que tipos impositivos demasiado elevados desincentivan dichas inversiones e incluso pueden contribuir a que estas se deslocalicen a otros destinos junto con las personas físicas con una renta más elevada**.

Las implicaciones de estas decisiones inciden, tanto en el corto como en el medio y largo plazo, sobre el crecimiento de la economía y la creación de empleo de los países. **Un sistema tributario competitivo promueve unos niveles más altos de crecimiento económico e inversión**. Esto aumenta los ingresos públicos a largo plazo, puesto que una expansión sostenida de la actividad privada favorece una mayor creación de riqueza que, a su vez, permite financiar el gasto público con un menor esfuerzo. Por ello, **ante cualquier reforma, es necesario evaluar a los países y las regiones de nuestro entorno, ya que, también en el ámbito fiscal, la economía está globalizada y cualquier decisión que se aparte de la línea que siguen aquellas jurisdicciones con la que la nuestra, al final, compite, puede provocar efectos como la deslocalización de inversiones, la fuga de contribuyentes y situar en desventaja competitiva a nuestros residentes**, fundamentalmente a aquellos que operan en mercados internacionales,

pero también a los locales que deberían sufrir la competencia de operadores no residentes con una menor carga tributaria.

En este sentido, **el incremento de la recaudación tributaria debería basarse en el incremento de las bases imponibles, fomentando el crecimiento económico, que es la verdadera palanca del empleo, y, por lo tanto, de una redistribución sostenible en el tiempo, y en la lucha contra el fraude fiscal**, **más que en incrementar la presión sobre unos contribuyentes que ya soportan una carga tributaria comparable, o superior, a la de los países de nuestro entorno**. Debido a que la estructura de la normativa fiscal de un país y de sus distintos territorios constituye un factor determinante para su desempeño económico y su competitividad, **la reforma debería centrarse en elaborar un código tributario coherente, flexible y de diseño óptimo que facilite el cumplimiento por parte de los contribuyentes y genere ingresos de manera eficiente**, minimizando las distorsiones de los impuestos sobre el crecimiento económico y la generación de empleo, también a nivel autonómico.

Dentro de España, **la Comunidad de Madrid se sitúa como la que presenta un sistema fiscal más competitivo, seguido por las provincias del País Vasco, siendo estos los únicos territorios españoles que presentan unos valores más favorables que la media de la UE. En el polo opuesto se encuentran Cataluña, Asturias y Aragón, que muestran valores sensiblemente más desfavorables que el promedio de la UE**.

**La importancia de la competitividad, y su capacidad para hacer que una región sea más atractiva para la inversión y la creación de empleo, se observa al analizar las elevadas correlaciones existentes entre dicha competitividad con la tasa de desempleo, del -0,78, y con el PIB per cápita, del 0,88. Es decir, a medida que una región es más competitiva, mayor es su capacidad para generar empleo y menor su tasa de paro, mejorando también su calidad de vida y su nivel económico**. Asimismo, las comunidades con régimen fiscal más competitivo son las que menor tasa de economía sumergida presentan, además de un mayor PIB per cápita y un menor índice de desempleo.

Por lo tanto, **según ha quedado acreditado en este informe, la competencia fiscal actúa como un mecanismo disciplinante para el sector público, que ve limitada su capacidad de sobredimensionarse, y de sacrificar, por el camino, la eficiencia en la gestión (frente a la armonización fiscal, que blindaría estas malas prácticas)**. Al mismo tiempo, **la competencia en materia tributaria entre las distintas regiones incentiva el uso de políticas innovadoras para ofrecer los bienes y servicios públicos con la mayor calidad posible y a unos precios (impuestos) competitivos**. Y es que, si la competencia fomenta la asignación eficiente de recursos en el sector privado, estimulando la innovación y el control de costes, tanto más lo hará también en el sector público.

**La corresponsabilidad fiscal no garantiza, por sí sola, que los distintos territorios, y España en su conjunto, articulen un sistema impositivo eficiente y no distorsionador, pero al menos sí que es una condición necesaria que favorece dicha implementación**. Por ello, **en lugar de**

**apostar por una recentralización tributaria que vicie aún más los incentivos por el lado del gasto, debe protegerse, reforzarse, e incluso ampliarse, la corresponsabilidad fiscal actualmente existente en las comunidades autónomas**.

## Referencias bibliográficas

Alesina, A., Favero, A. C. y Giavazzi, F. (2018): «A new Study offers more evidence that cutting spending is less harmful to growth than raising taxes». Finance & Development, Climbing out of debt, IMF, March 2018, vol. 55, n.º 1.

— (2019): «Effects of Austerity: Expenditure and Tax-based Approaches». *Journal of Economic Perspectives*, vol. 33, n.º 2, Spring 2019.

Buti, M. y Pench, L. (2012): «Fiscal austerity and policy credibility», vox eu, en:
https://voxeu.org/article/fiscal-austerity-and-policy-credibility

Cai, J., Chen, Y. y Wang, X. (2018): «The Impact of Corporate Taxes on Firm Innovation: Evidence from the Corporate Tax Collection Reform in China», NBER *Working Paper*, n.º 25146.

Consejo General de Economistas (2021): «Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021». *Estudios*, Marzo 2021.

De La Fuente, A. (2010): «La financiación territorial en España: situación actual y propuestas de mejora».

Enache, C. (2020): «Índice Autonómico de Competitividad Fiscal (IACF) 2020». Fundación para el Avance de la Libertad.

European Commission (2019): European Regional Competitiveness Index 2019.

Félix, J. y Romero-Jordán, D. (2020): «Breve nota sobre presión fiscal, sacrificio fiscal y presión fiscal normativa en España: análisis comparado».

Gemmell, N., Kneller, R. y Sanz, I. (2015): «The growth effects of corporate and personal tax rates in the OECD». *Canadian Journal of Economics*, 47 (4), pp. 1217-1255.

Gunter, S., Riera-Crichton, D., Vegh, C. y Vuletin, G. (2019): «Policy implications of non-linear distortion-based effects of tax changes on output». *World Bank Working Paper*, n.º 8720.

Hernández de Cos, P. y Pérez, J. J. (2015): «Reglas fiscales, disciplina presupuestaria y corresponsabilidad fiscal». *Papeles de Economía Española* N.º 143, en La nueva reforma de la financiación autonómica: análisis y propuestas.

Hernández de Cos, P. y Moral-Benito, E. (2013): «Fiscal Multipliers in Turbulent Times: The Case of Spain». Banco de España, *Documento de Trabajo* N.º 1309.

Instituto de Estudios Económicos (2019): «La deuda pública en España. Implicaciones sobre la política económica». *Colección Informes*, diciembre.

— (2020): «La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional». Confederación Empresarial de Madrid CEIM.

— (2020): «Eficiencia del gasto público. Medición y propuestas de mejora». *Informe de Opinión*, febrero.

— (2020): «Competitividad fiscal 2020 ¿Por qué no se pueden subir más los impuestos en España?» *Colección Informes,* octubre.

Izquierdo, G. (1997): «La armonización y la competencia fiscal: eficiencia frente a equidad». *Hacienda Pública Española,* Monografías, pp. 47-62.

Johansson, Å., Headyi, C., Arnoldi, J. M., Brysi, B. y Vartiai, L. (2008): «Taxation and Economic Growth», *OECD Economics Department Working Papers*, n.º 620, OECD Publishing, París.

Lago, S. *et al.* (2018): «Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿qué sabemos? ¿qué podemos hacer?» Funcas.

Macek, R. (2015): «The Impact of Taxation on Economic Growth: Case Study of OECD Countries». *Review of economic perspectives*, vol. 14, issue 4, pp. 309-328.

Mcbride, W. (2012): «What Is the Evidence on Taxes and Growth?» Tax Foundation, Special Report.

Nickel, Ch. y Tudyka, A. (2013): «Fiscal stimulus in tines of high debt. Reconsidering multipliers and twin deficits». European Central Bank. *Working Papers Series*, n.º 1513, febrero 2013.

OCDE (2018): «The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD». OECD Publishing, París.

OCDE e Instituto de Estudios Fiscales (2011): «Competencia tributaria entre niveles subcentrales de gobierno». *OECD, Centre for Tax Policy and Administration*.

Pérez, J. J. (2017): «Reglas fiscales y artículo 135: ¿autonomía y responsabilidad?» Banco de España, Documento para discusión en el VI Foro de la Autonomía (Informe de las Comunidades Autónomas 2016).

Ramey, V. (2019): «Ten Years After the Financial Crisis: What Have We Learned from the Renaissance in Fiscal Research?» *Journal of Economic Perspectives*, vol. 33, n.º 2, Spring 2019.

Reinhart, C. y Rogoff, K. (2009): «The aftermath of financial crises». *American Economic Review*.

Sainz, J., Sanz, I. y Sanz, J. (2019): «Gasto público, ingresos públicos y crecimiento económico». FAES.

Sanz, J. F. (2013): «Los costes de la imposición: un sistema fiscal eficiente para una economía en crecimiento», en Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo, Fundación Faes.

Tanzi, V. y Zee, H. H. (1998): «Taxation and the household saving rate: evidence from OECD countries». *Working Paper*, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.

Tax Foundation (2020): International Tax Competitiveness Index 2020.

# Panorama sobre la fiscalidad autonómica en los tributos cedidos

VALENTÍN PICH

Presidente del Consejo General de Economistas de España

## 1. Introducción

En la última década la mayoría de las comunidades autónomas han asumido sus competencias normativas sobre los tributos cedidos moldeando sistemas propios de tributación, pero a la vez mirando de reojo las normativas legislativas aprobadas por las comunidades vecinas, lo que ha originado un efecto dominó y de frontera en el subsistema tributario autonómico. **Este escenario provoca que coexistan tantas regulaciones diferentes en materia tributaria como comunidades existen, lo que es un sinsentido porque la tributación es distinta en función del lugar en donde se resida creándose, de esta manera, desigualdades entre los ciudadanos por una cuestión solo de territorialidad**.

**Existe un exceso de regulación autonómica en esta materia**. Actualmente hay 858 normas autonómicas repartidas de la siguiente manera: 281 en el Impuesto sobre la Renta, 22 en el Impuesto sobre el Patrimonio, 149 en el Impuesto sobre Sucesiones, 106 en el Impuesto sobre Donaciones, 172 en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y 128 en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos.

Ante este panorama no podemos dejar de poner de manifiesto, aunque sea de manera sucinta, la **necesidad, a la mayor celeridad posible, de establecer un nuevo sistema de financiación autonómica con el consenso de todos los grupos parlamentarios**. Aunque no se ha podido conseguir hasta el momento, por la falta de condiciones institucionales, en la presente legislatura no se tendrá más remedio que abordarla de manera inexcusable.

## 2. Panorama de la fiscalidad autonómica

### 2.1. Cuadros numéricos

En el Cuadro 1 vemos cómo **las comunidades autónomas han visto incrementada su recaudación por impuestos, desde 2007, último año anterior a la crisis, hasta 2017, en un 23,3%, y ello**

**se debe a su participación en los grandes impuestos cedidos parcialmente**, Renta e Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque haya incidido en sentido contrario la bajada en Patrimonio y Sucesiones —por los cambios normativos— y, sobre todo en Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el pinchazo inmobiliario —pérdida de 8.639 millones de euros—. La evolución de 2017 respecto al año anterior ha sido positiva, especialmente en el Impuesto sobre la Renta.

CUADRO 1
## Evolución de la recaudación por las comunidades autónomas

| | 2007 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | Δ ∇ 17 - 16 | Δ ∇ 17-07 | 2017% |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| IRPF | 23.269,6 | 30.747,0 | 32.867,0 | 35.788,1 | 40.152,6 | 12,2% | 72,6% | 33,8% |
| IP | 2.009,6 | 1.131,9 | 1.143,6 | 1.213,8 | 1.267,5 | 4,4% | -36,9% | 1,1% |
| ISD | 2.865,2 | 2.515,6 | 2.566,2 | 2.535,0 | 2.572,6 | 1,5% | -10,2% | 2,2% |
| Otros directos | 8.163,4 | 6.904,7 | 7.087,1 | 7.331,1 | 7.926,6 | 8,1% | -2,9% | 6,7% |
| **Total directos** | **36.307,8** | **41.299,2** | **43.663,9** | **46.868,0** | **51.919,3** | **10,8%** | **43,0%** | **43,7%** |
| IVA | 21.442,6 | 27.117,0 | 27.088,7 | 30.643,9 | 33.681,9 | 9,9% | 57,1% | 28,4% |
| IIEE | 8.145,5 | 12.510,9 | 11.585,8 | 11.914,1 | 12.730,6 | 6,9% | 56,3% | 10,7% |
| ITPyAJD | 17.086,4 | 6.057,2 | 6.977,0 | 7.340,6 | 8.447,8 | 15,1% | -50,6% | 7,1% |
| Otros indirectos | 11.326,9 | 9.023,5 | 9.262,9 | 9.465,9 | 10.852,7 | 14,7% | -4,2% | 9,1% |
| **Total indirectos** | **58.001,4** | **54.708,6** | **54.914,4** | **59.364,5** | **65.713,0** | **10,7%** | **13,3%** | **55,3%** |
| Tasas y otros | 2.021,8 | 1.134,4 | 1.156,6 | 1.176,0 | 1.171,3 | -0,4% | -42,1% | 1,0% |
| **Total** | **96.331,0** | **97.142,2** | **99.734,9** | **107.408,5** | **118.803,6** | **10,6%** | **23,3%** | **100,0%** |

Fuente: Elaboración propia.

En el Cuadro 2 se puede observar cómo **en el año 2020 se logran ingresos por el Impuesto sobre la Renta de 87.972 millones de euros superando, por cuarta vez, lo recaudado en el año anterior a la crisis, 2007, con ingresos de 72.614 millones de euros, y también se ve cómo, año tras año, aumentan los ingresos por el Impuesto sobre el Valor Añadido, 63.337 millones de euros en 2020 frente a los 55.850 millones de euros en 2007. La recaudación del Impuesto sobre Sociedades, por el contrario, que venía incrementándose, poco a poco, desde 2014, retrocede en 2020, dejándose 7.875 millones de euros respecto a 2019**; es de los tributos, junto al de no residentes, que más se ha visto afectado por la crisis sanitaria. Si atendemos al análisis que realiza la **Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el Informe de recaudación anual de 2020, la disminución del 8,8% respecto a 2019, se debe, fundamentalmente, a la pandemia que lastró la actividad económica y, con ella, los ingresos tributarios**. Estos, además, se vieron afectados, de forma positiva, por el impacto de los cambios normativos y de gestión y, de forma negativa, por el pago de las elevadas solicitudes de devolución que se habían presentado en 2019.

CUADRO 2
## Evolución de la recaudación tributaria por el Estado

| | 2007 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Δ 07 - 20 | Δ 19-20 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Impuesto sobre la Renta | 72.614 | 72.416 | 77.038 | 82.859 | 86.892 | 87.972 | 21,2% | 1,2% |
| Impuesto sobre Sociedades | 44.823 | 21.678 | 23.143 | 24.838 | 23.733 | 15.858 | -64,6% | -33,2% |
| IRNR | 2.427 | 1.960 | 2.274 | 2.665 | 2.369 | 1.511 | -37,7% | -36,2% |
| Otros | 1.104 | 1.773 | 1.999 | 2.072 | 1.059 | 1.560 | 41,3% | 47,3% |
| **Total** | **120.968** | **97.827** | **104.454** | **112.434** | **114.053** | **106.901** | **-11,6%** | **-6,3%** |
| IVA | 55.850 | 62.845 | 63.647 | 70.177 | 71.538 | 63.337 | 13,4% | -11,5% |
| Impuestos Especiales | 19.787 | 19.866 | 20.308 | 20.528 | 21.380 | 18.790 | -5,0% | -12,1% |
| Otros | 3.223 | 3.411 | 3.563 | 3.573 | 3.672 | 3.318 | 2,9% | -9,6% |
| **Total I. indirectos** | **78.860** | **86.122** | **87.518** | **94.278** | **96.590** | **85.445** | **8,4%** | **-11,5%** |
| Otros | 14.416 | 2.300 | 1.978 | 1.973 | 2.164 | 1.705 | -88,2% | -21,2% |
| **Total ingresos tributarios** | **214.244** | **186.249** | **193.950** | **208.685** | **212.808** | **194.051** | **-9,4%** | **-8,8%** |

Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT.

Continuando con el Cuadro 3, **si nos fijamos en el Impuesto sobre el Patrimonio, vemos que llegó a recaudar, en 2008, más de 2.360 millones de euros, mientras que, en 2018, recaudó 1.348 millones de euros**, lo que se explica por el mínimo exento de 700.000 euros que se aplica por defecto, por la exención de la vivienda hasta la cuantía de 300.000 euros por contribuyente —ambas medidas empezaron a aplicarse en 2012— o porque la Comunidad de Madrid lo tiene bonificado al 100%. No obstante, **la recaudación de 2018 respecto a la de 2017 se ha incrementado en más de un 6%, y en un 19% respecto a 2014**.

CUADRO 3

## Recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio

**Miles €**

| CC. AA. | 2008 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | Δ ▽ 18-17 | % 2018 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Andalucía | 164.000 | 87.572 | 83.080 | 80.432 | 82.425 | 80.353 | -2,5% | 6,0% |
| Aragón | 75.400 | 28.989 | 30.044 | 41.337 | 44.866 | 46.185 | 2,9% | 3,4% |
| Asturias | 43.100 | 16.599 | 16.838 | 20.952 | 17.685 | 19.284 | 9,0% | 1,4% |
| Islas Baleares | 59.800 | 47.713 | 49.369 | 70.040 | 67.438 | 69.580 | 3,2% | 5,2% |
| Canarias | 47.300 | 28.909 | 28.660 | 31.720 | 34.576 | 30.376 | -12,1% | 2,3% |
| Cantabria | 42.900 | 16.624 | 16.452 | 15.973 | 16.188 | 19.711 | 21,8% | 1,5% |
| Castilla y León | 83.500 | 35.267 | 33.083 | 32.368 | 31.493 | 34.403 | 9,2% | 2,6% |
| Castilla-La Mancha | 42.700 | 16.093 | 17.000 | 15.157 | 15.786 | 15.324 | -2,9% | 1,1% |
| Cataluña | 536.400 | 431.053 | 457.079 | 493.829 | 493.836 | 524.991 | 6,3% | 38,9% |
| Extremadura | 11.200 | 4.229 | 4.108 | 3.648 | 5.110 | 5.626 | 10,1% | 0,4% |
| Galicia | 81.600 | 67.709 | 67.029 | 71.485 | 77.796 | 79.228 | 1,8% | 5,9% |
| Madrid | 642.000 | 1.315 | 34 | 218 | -17 | 3.282 | — | 0,2% |
| Murcia | 41.700 | 24.073 | 22.871 | 24.581 | 21.323 | 23.813 | 11,7% | 1,8% |
| Navarra | 66.300 | 47.851 | 47.790 | 30.763 | 40.814 | 42.294 | 3,6% | 3,1% |
| País Vasco | 181.300 | 152.456 | 151.035 | 161.328 | 163.227 | 184.877 | 13,3% | 13,7% |
| La Rioja | 25.000 | 13.706 | 11.136 | 7.345 | 7.292 | 8.068 | 10,6% | 0,6% |
| C. Valenciana | 216.100 | 111.780 | 108.001 | 112.612 | 147.695 | 160.744 | 8,8% | 11,9% |
| **TOTAL** | **2.360.300** | **1.131.938** | **1.143.609** | **1.213.788** | **1.267.533** | **1.348.139** | **6,4%** | **100,0%** |

Fuente: Ministerio de Hacienda y AA. PP. S.G. de Estadística de los Servicios.

Avanzamos hasta el Cuadro 4, y **en cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se ha mantenido bastante bien durante la crisis**, seguramente porque las valoraciones de los inmuebles, por las normas del impuesto, no han descendido tanto como el mercado inmobiliario, aunque hay que tener en cuenta, también, la incidencia de los cambios regulatorios de las comunidades autónomas que no han seguido una tendencia uniforme. **En los últimos años, la recaudación ha sido bastante constante; apenas se producen diferencias notables y así, por ejemplo, la recaudación de 2018 ha sido ligeramente inferior a la de 2017, en concreto un 1,3%**. Seguramente, la recaudación no se ha incrementado más en su conjunto, como consecuencia de medidas normativas que, en general, se han orientado a rebajar la carga impositiva para transmisiones por vía sucesoria o por donación cuando los beneficiarios son familiares cercanos del causante o del donante.

CUADRO 4

## Recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**Miles €**

| CC. AA. | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | Δ ∇ 18-17 | % 2018 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Andalucía | 365.286 | 399.493 | 379.320 | 364.207 | 299.347 | -17,8% | 11,8% |
| Aragón | 138.921 | 114.926 | 158.882 | 170.725 | 140.042 | -18,0% | 5,5% |
| Asturias | 106.416 | 115.142 | 114.191 | 99.883 | 78.316 | -21,6% | 3,1% |
| Islas Baleares | 82.749 | 87.899 | 76.898 | 97.255 | 110.907 | 14,0% | 4,4% |
| Canarias | 66.445 | 86.139 | 50.780 | 36.052 | 43.773 | 21,4% | 1,7% |
| Cantabria | 35.442 | 36.960 | 33.611 | 38.101 | 35.208 | -7,6% | 1,4% |
| Castilla y León | 165.638 | 171.435 | 197.506 | 194.767 | 180.747 | -7,2% | 7,1% |
| Castilla-La Mancha | 70.321 | 68.568 | 64.106 | 70.705 | 66.364 | -6,1% | 2,6% |
| Cataluña | 312.435 | 458.268 | 445.629 | 433.442 | 463.511 | 6,9% | 18,3% |
| Extremadura | 48.776 | 42.270 | 42.012 | 36.431 | 33.975 | -6,7% | 1,3% |
| Galicia | 234.257 | 165.125 | 136.196 | 127.870 | 199.373 | 55,9% | 7,9% |
| Madrid | 431.109 | 359.264 | 419.704 | 410.899 | 374.410 | -8,9% | 14,7% |
| Murcia | 96.129 | 80.017 | 65.196 | 61.238 | 50.409 | -17,7% | 2,0% |
| Navarra | 51.763 | 56.286 | 46.317 | 43.383 | 58.603 | 35,1% | 2,3% |
| País Vasco | 112.358 | 113.688 | 110.978 | 117.911 | 132.079 | 12,0% | 5,2% |
| La Rioja | 16.556 | 16.781 | 14.829 | 20.998 | 16.297 | -22,4% | 0,6% |
| C. Valenciana | 181.005 | 193.954 | 178.824 | 248.723 | 256.079 | 3,0% | 10,1% |
| **TOTAL** | **2.515.606** | **2.566.215** | **2.534.979** | **2.572.590** | **2.539.440** | **-1,3%** | **100,0%** |

Fuente: Ministerio de Hacienda y AA. PP. S.G. de Estadística de los Servicios.

Respecto al Cuadro 5, que se refiere al **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados nos damos cuenta de que, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, después de un bache importante en la época de crisis —de 2011 a 2013—, ya en 2018 alcanza casi los de 7.000 millones de euros, aproximándose poco a poco a la cifra de recaudación de 2007, 8.135 millones de euros, aumentado en 2018 un 9,3% la recaudación respecto a la del año anterior**.

CUADRO 5

## Recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

**Miles €**

| CC. AA. | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | Δ ∇ 18-17 | % 2018 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Andalucía | 837.492 | 926.791 | 929.521 | 1.058.358 | 1.200.989 | 13,5% | 17,3% |
| Aragón | 84.611 | 108.910 | 110.010 | 113.382 | 134.184 | 18,3% | 1,9% |
| Asturias | 56.632 | 69.565 | 71.823 | 83.909 | 89.722 | 6,9% | 1,3% |
| Islas Baleares | 284.384 | 352.817 | 435.948 | 508.465 | 486.682 | -4,3% | 7,0% |
| Canarias | 172.486 | 181.204 | 197.932 | 235.564 | 255.093 | 8,3% | 3,7% |
| Cantabria | 50.839 | 59.314 | 58.498 | 71.002 | 84.956 | 19,7% | 1,2% |
| Castilla y León | 148.843 | 187.465 | 167.940 | 182.464 | 204.238 | 11,9% | 2,9% |
| Castilla-La Mancha | 153.220 | 176.055 | 162.602 | 198.617 | 227.934 | 14,8% | 3,3% |
| Cataluña | 940.911 | 1.072.026 | 1.243.881 | 1.474.235 | 1.532.774 | 4,0% | 22,1% |
| Extremadura | 52.804 | 65.361 | 59.273 | 64.056 | 73.095 | 14,1% | 1,1% |
| Galicia | 144.840 | 176.330 | 154.414 | 178.690 | 190.138 | 6,4% | 2,7% |
| Madrid | 606.900 | 719.997 | 812.107 | 1.005.160 | 1.098.202 | 9,3% | 15,8% |
| Murcia | 117.853 | 136.854 | 135.662 | 132.420 | 154.560 | 16,7% | 2,2% |
| Navarra | 31.621 | 37.920 | 40.123 | 47.260 | 55.847 | 18,2% | 0,8% |
| País Vasco | 90.233 | 101.716 | 121.348 | 144.419 | 160.047 | 10,8% | 2,3% |
| La Rioja | 23.902 | 26.095 | 24.302 | 26.231 | 32.387 | 23,5% | 0,5% |
| C. Valenciana | 653.179 | 740.329 | 747.730 | 826.815 | 963.705 | 16,6% | 13,9% |
| **TOTAL** | **4.450.750** | **5.138.749** | **5.473.114** | **6.351.047** | **6.944.553** | **9,3%** | **100,0%** |

Fuente: Ministerio de Hacienda y AA. PP. S.G. de Estadística de los Servicios.

También ligada al sector inmobiliario, según el Cuadro 6, **la recaudación por Actos Jurídicos Documentados se redujo de 2008 a 2014. A partir de 2015 se aprecia un cambio de tendencia, consolidada en 2018 —2.359 millones de euros—, muy lejos de los 7.818 millones de recaudación de 2007. Sin embargo, si comparamos 2018 con 2017 vemos que la recaudación se ha incrementado en torno a un 12,5%, prácticamente lo mismo que la de 2017 respecto a la de 2016**.

La evolución de la recaudación en las dos modalidades de este impuesto viene motivada, aparte de por la recuperación del mercado inmobiliario, por el incremento generalizado de los tipos impositivos.

CUADRO 6

## Recaudación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

**Miles €**

| CC. AA. | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | Δ ∇ 18-17 | % 2018 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Andalucía | 293.126 | 346.161 | 340.355 | 389.809 | 470.657 | 20,7% | 19,9% |
| Aragón | 36.959 | 41.017 | 54.153 | 56.243 | 67.502 | 20,0% | 2,9% |
| Asturias | 31.229 | 26.342 | 28.020 | 26.401 | 32.257 | 22,2% | 1,4% |
| Islas Baleares | 66.872 | 89.729 | 94.388 | 110.770 | 114.011 | 2,9% | 4,8% |
| Canarias | 50.595 | 60.389 | 56.364 | 61.770 | 65.476 | 6,0% | 2,8% |
| Cantabria | 19.221 | 21.478 | 22.794 | 22.519 | 27.752 | 23,2% | 1,2% |
| Castilla y León | 69.011 | 76.597 | 73.926 | 75.155 | 84.589 | 12,6% | 3,6% |
| Castilla-La Mancha | 81.614 | 66.884 | 74.210 | 89.642 | 98.390 | 9,8% | 4,2% |
| Cataluña | 302.550 | 365.877 | 396.853 | 459.187 | 495.634 | 7,9% | 21,0% |
| Extremadura | 22.873 | 24.002 | 24.860 | 28.568 | 38.496 | 34,8% | 1,6% |
| Galicia | 71.915 | 84.160 | 69.741 | 73.030 | 77.350 | 5,9% | 3,3% |
| Madrid | 285.996 | 301.891 | 308.112 | 366.616 | 389.522 | 6,2% | 16,5% |
| Murcia | 53.208 | 60.775 | 61.285 | 60.940 | 56.684 | -7,0% | 2,4% |
| Navarra | 10.033 | 9.403 | 11.985 | 6.623 | 13.983 | 111,1% | 0,6% |
| País Vasco | 36.599 | 43.645 | 39.197 | 38.854 | 46.970 | 20,9% | 2,0% |
| La Rioja | 9.169 | 14.772 | 8.814 | 6.204 | 10.688 | 72,3% | 0,5% |
| C. Valenciana | 165.453 | 205.110 | 202.401 | 225.009 | 269.464 | 19,8% | 11,4% |
| **TOTAL** | **1.606.423** | **1.838.232** | **1.867.458** | **2.097.340** | **2.359.425** | **12,5%** | **100,0%** |

Fuente: Ministerio de Hacienda y AA. PP. S.G. de Estadística de los Servicios.

También **podemos hacer un análisis más minucioso de la recaudación de cada uno de estos tributos por habitante, recogiendo los datos en el Cuadro 7**.

CUADRO 7
## Recaudación por habitante

| 2018 | Población | RIRPF | RIRPF/h | RIP | RIP/h | RISD | RISD/h | RITPyAJD | RITPAJD/h |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Andalucía | 8.384.408 | 9.921.114 | 1.183 | 80.353 | 10 | 299.347 | 30 | 1.671.646 | 199 |
| Aragón | 1.308.728 | 2.507.992 | 1.916 | 46.185 | 35 | 140.042 | 56 | 201.686 | 154 |
| Asturias | 1.028.244 | 1.835.469 | 1.785 | 19.284 | 19 | 78.316 | 43 | 121.979 | 119 |
| Canarias | 2.127.685 | 2.676.618 | 1.258 | 30.376 | 14 | 43.773 | 16 | 320.569 | 151 |
| Cantabria | 580.229 | 986.314 | 1.700 | 19.711 | 34 | 35.208 | 36 | 112.708 | 194 |
| Castilla-La Mancha | 2.026.807 | 2.410.373 | 1.189 | 15.324 | 8 | 66.364 | 28 | 326.324 | 161 |
| Castilla y León | 2.409.164 | 3.734.863 | 1.550 | 34.403 | 14 | 180.747 | 48 | 288.827 | 120 |
| Cataluña | 7.600.065 | 18.531.134 | 2.438 | 524.991 | 69 | 463.511 | 25 | 2.028.408 | 267 |
| Extremadura | 1.072.863 | 1.076.231 | 1.003 | 5.626 | 5 | 33.975 | 32 | 111.591 | 104 |
| Galicia | 2.701.743 | 4.069.026 | 1.506 | 79.228 | 29 | 199.373 | 49 | 267.488 | 99 |
| Islas Baleares | 1.128.908 | 2.386.436 | 2.114 | 69.580 | 62 | 110.907 | 46 | 600.693 | 532 |
| Madrid | 6.578.079 | 21.577.007 | 3.280 | 3.282 | 0 | 374.410 | 17 | 1.487.724 | 226 |
| Murcia | 1.478.509 | 1.810.691 | 1.225 | 23.813 | 16 | 50.409 | 28 | 211.244 | 143 |
| La Rioja | 315.675 | 574.110 | 1.819 | 8.068 | 26 | 16.297 | 28 | 43.075 | 136 |
| C. Valenciana | 4.963.703 | 7.508.212 | 1.513 | 160.744 | 32 | 256.079 | 34 | 1.233.169 | 248 |
| Navarra | 647.554 | 1.442.000 | 2.227 | 42.294 | 65 | 58.603 | 41 | 69.830 | 108 |
| País Vasco | 2.199.088 | 5.407.614 | 2.459 | 184.877 | 84 | 132.079 | 24 | 207.017 | 94 |
| | **46.551.452** | **88.455.204** | | **1.348.139** | | **2.539.440** | | **9.303.978** | |

Fuente: Elaboración propia.

Naturalmente, nada tiene que ver la recaudación por habitante que se obtiene por un impuesto que se devenga todos los años para una buena parte de los ciudadanos, como es el Impuesto sobre la Renta, que la media por habitante que se recauda en un tributo, como el Impuesto sobre el Patrimonio, que pagan muy pocos contribuyentes, o lo que se recauda por habitante de un impuesto con devengo instantáneo, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

También tiene su interés la relación entre la renta bruta disponible media de los ciudadanos de cada comunidad autónoma con el ingreso medio por habitante por el Impuesto sobre la Renta.

**En el Cuadro 8 se recogen los porcentajes, por cada comunidad autónoma, que supone el Impuesto sobre la Renta medio pagado por habitante respecto a la renta disponible media, ordenados de menor a mayor**.

Esto nos permite observar que, **en general, y como es lógico, el citado porcentaje es mayor cuanto mayor es la renta disponible, aunque ese orden se altera en algunas comunidades autónomas**. Por ejemplo, siendo el País Vasco la comunidad con la mayor renta disponible, no es la que tiene un mayor pago por IRPF medio por habitante. Lo mismo ocurre si comparamos Baleares, que paga 2.114 € de IRPF/h (un 13,2%) con una renta media disponible de 15.978 €, con Asturias, donde se paga de media solo 1.785 € (un 11,1%), siendo la renta disponible media más elevada (16.120 €).

Esta diferente correlación puede obedecer a causas diferentes: normativa autonómica, composición de la población, distribución de la renta, etc.

CUADRO 8
## Renta disponible media bruta por habitante

| Comunidad | RDB/h. | IRPF/h. | IRPF/RD |
|---|---|---|---|
| Extremadura | 12.249 | 1.003 | 8,2% |
| Castilla-La Mancha | 13.190 | 1.189 | 9,0% |
| Andalucía | 12.337 | 1.183 | 9,6% |
| Canarias | 13.035 | 1.258 | 9,7% |
| Murcia | 12.585 | 1.225 | 9,7% |
| Castilla y León | 15.667 | 1.550 | 9,9% |
| Galicia | 14.673 | 1.506 | 10,3% |
| Cantabria | 15.902 | 1.700 | 10,7% |
| C. Valenciana | 13.975 | 1.513 | 10,8% |
| Asturias | 16.120 | 1.785 | 11,1% |
| La Rioja | 16.314 | 1.819 | 11,1% |
| Aragón | 16.664 | 1.916 | 11,5% |
| País Vasco | 20.243 | 2.459 | 12,1% |
| Navarra | 18.272 | 2.227 | 12,2% |
| Islas Baleares | 15.978 | 2.114 | 13,2% |
| Cataluña | 17.786 | 2.438 | 13,7% |
| Madrid | 19.618 | 3.280 | 16,7% |

Nota: RDB/h: Renta disponible media bruta por habitante.
Fuente: INE, Estadísticas territoriales AEAT, Euskadi.eus, navarra.es y elaboración propia.

## 2.2. Capacidad normativa de las comunidades autónomas

Es la **Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, según redacción dada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre**, la que regula el sistema de financiación en las comunidades autónomas, dando a estos entes territoriales **capacidad normativa sobre algunos aspectos de los Impuestos que se citan a continuación**.

### 2.2.1. *Impuesto sobre la Renta*

En este Impuesto las comunidades autónomas **pueden aprobar el importe del mínimo personal y familiar que pueden incrementar o disminuir, con un límite máximo del 10%, las cuantías establecidas para los mínimos por contribuyente, descendientes, ascendientes y discapacidad**. **La escala autonómica, con el único límite de que deberá ser progresiva. Las deducciones por circunstancias personales y familiares, inversiones no empresariales, aplicación de renta, subvenciones y ayudas públicas no exentas percibidas de la comunidad autónoma, excepto las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a rentas que se integren en la base del ahorro y aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual**.

### 2.2.2. *Impuesto sobre el Patrimonio*

En el Impuesto sobre el Patrimonio **pueden regular las exenciones del patrimonio protegido de los discapacitados, el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones propias y complementarias a las del Estado**.

### 2.2.3. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones **pueden mejorar las reducciones de la norma estatal, mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla**. Además, **tienen capacidad normativa sobre la tarifa, la cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota**.

### 2.2.4. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

En este impuesto **pueden legislar sobre los tipos impositivos a aplicar a las concesiones administrativas, transmisiones de bienes muebles e inmuebles, constitución y cesión de derechos reales sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía y arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y las deducciones y bonificaciones de la cuota con relación a los actos anteriores**.

**En relación con la modalidad de Actos Jurídicos Documentados pueden regular el tipo de gravamen de los documentos notariales y las deducciones y bonificaciones de la cuota con relación a estos documentos**.

## 3. Tendencias normativas de las comunidades autónomas

### 3.1. Impuesto sobre la Renta

**En cuanto a los mínimos personales, las únicas comunidades que los han regulado diferentes a los de la normativa estatal, incrementándolos, son las Islas Baleares, Madrid y La Rioja**.

**Tarifa**: Comparamos las de las comunidades autónomas con la estatal, que tiene 6 tramos con tipos que van desde el 9,5% al 24,5%. **Actualmente ninguna comunidad tiene una tarifa exactamente igual a la estatal**, por lo que es difícil realizar comparaciones, pues, en muchos casos, no coinciden ni en el número de tramos.

**Tipo mínimo**: el más bajo es el 9% (18,5% agregado) aprobado por Canarias, Madrid y La Rioja. Comunidades con tipo superior al estatal del 9,5% tenemos: 9,7% (19,2% agregado) la Región de Murcia; 10% (19,5% agregado) en Aragón, Asturias y la Comunidad Valenciana; y el 12% (21,5% agregado) en Cataluña. El resto tiene el 9,5% (19% agregado).

**Tipo máximo**: parte del 21% Madrid (agregado 45,5%); sigue el 21,5% de Castilla y León (agregado 46%); el 22,5% en Castilla-La Mancha y Galicia (agregado 47%); el 22,9% en la Región de Murcia (agregado 47,4%); el 23,7% en Andalucía (48,2% agregado); el 25% en Aragón, Islas Baleares y Extremadura (agregado 49,5%); el 25,5% en Asturias, Cantabria y Cataluña (agregado 50%); el 26% en Canarias (agregado 50,5%); el 27% en La Rioja (agregado 51,5%) y la Comunidad Valenciana el 29,5% (agregado 54,0%).

Los tipos agregados, por lo tanto, oscilan entre el 45,5% y el 54,0%. En los territorios del País Vasco el mínimo es el 23% y el marginal máximo el 49%. En Navarra tienen una tarifa con tipos del 13% al 52%.

**En cuanto a las deducciones por circunstancias personales y familiares, se regulan con gran profusión estando generalizadas las aplicables a contribuyentes o familiares discapacitados, nacimiento o adopción, adquisición o alquiler de vivienda e inversión en empresas de nueva o reciente creación**. Estas deducciones generalmente están condicionadas a que no se sobrepasen determinados importes de base liquidable o a que el contribuyente se encuentre en unas determinadas circunstancias, como pueden ser la discapacidad, la juventud o formar parte de una familia numerosa.

## 3.2. Impuesto sobre el Patrimonio

**El mínimo exento que se aplica por defecto es de 700.000 € y solo se ha regulado uno específico rebajado en Aragón (400.000 €), Cataluña, Extremadura y la Comunidad Valenciana (500.000 €)**. En alguna comunidad se incrementa el mínimo para contribuyentes discapacitados.

**Tarifa**: por defecto se aplica la estatal, con 8 tramos y tipos desde el 0,2% al 3,5%, salvo en las siguientes comunidades que han establecido una propia diferente: Andalucía (0,2%-2,8%); Asturias (0,2%-3%); Cantabria (0,2%-3%); Baleares (0,3%-3,4%); Cataluña (0,2%-2,7%); Extremadura (0,3%-3,7%); Galicia (0,2%-2,5%); Región de Murcia (0,2%-3%); y Comunidad Valenciana (0,2%-3,5%).

**Deducciones y bonificaciones**: **la Comunidad de Madrid tiene una bonificación del 100%**, por lo que ningún contribuyente de este territorio tiene que pagar el impuesto (han de presentar autoliquidación los contribuyentes cuyos bienes y derechos tengan un valor que supere los 2.000.000 €).

## 3.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### 3.3.1. *Impuesto sobre Sucesiones*

En la **modalidad de Sucesiones y en cuanto a los sucesores del Grupo I** (descendientes y adoptados menores de 21 años), podemos agrupar las comunidades en dos: por un lado, las **comunidades donde solo pagan importes simbólicos** (Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, Extremadura, Madrid y Murcia, así como los territorios forales); y, por otro lado, un segundo grupo de **territorios donde no pagan si no superan determinados límites**, como es el caso de Castilla y León o La Rioja (400.000 €), o Aragón, donde los menores de edad tienen una reducción del 100%, aunque con un máximo de 3.000.000 €. Cataluña regula una bonificación del 99% al 20% e inversamente proporcional a la base imponible. En la Comunidad Valenciana la bonificación es del 75%.

Los **sucesores del Grupo II** (cónyuge, descendientes, ascendientes y adoptados de 21 o más años): las comunidades que, prácticamente, liberan de tributación, en 2021, a este grupo son, además de los territorios forales del País Vasco (tributan al 1,5%), Andalucía, Cantabria, Extremadura, Madrid y Murcia.

Otras comunidades, como Castilla y León o La Rioja, dejan casi sin tributación a los contribuyentes con bases menores de 400.000 € y Aragón a los contribuyentes con bases menores a 500.000 €. En Asturias no se gravan estas herencias cuando la base imponible no supere los 300.000 € y se aplica una tarifa del 21,2% al 36,5%. En Galicia la tarifa para estos familiares, además de una reducción de 1.000.000 €, tiene tipos del 5% al 18%, muy por debajo de la estatal, que llega hasta el 34%. Canarias y Cataluña aplican bonificaciones decrecientes según crece

la cuota o base. En la Comunidad Valenciana la bonificación es del 50%. En Baleares la tarifa es del 1% al 20%, aplicándose el primer tipo hasta bases de 700.000 €. En Castilla-La Mancha bonificaciones del 100% al 80% (esta última para la base liquidable que exceda de 300.000 €).

En cuanto a los **sucesores del Grupo III** (colaterales de 2.º y 3.er grado, ascendientes y descendientes por afinidad) **y IV**: en Canarias se regula una bonificación del 99,9% cuando la cuota es menor de 55.000 €, y el exceso se bonifica de forma decreciente a medida que aumenta la cuota, como para el Grupo II. En Madrid se regulan dos bonificaciones: 15% para hermanos del causante y 10% para los tíos y sobrinos del causante por consanguinidad.

La tarifa aplicable a adquisiciones *mortis causa* en Galicia tiene tipos del 5% al 18%, en Baleares del 1% al 20% y en Cataluña del 7% al 32%. En Andalucía y Murcia los tramos son parecidos a la tarifa estatal (7,6% a 34%) pero se han incrementado los dos últimos, llegando a un marginal máximo del 36,5%. En Asturias está entre el 21,2% y el 36,5%.

### 3.3.2. *Impuesto sobre Donaciones*

En la modalidad de donaciones en los **Grupos I y II** se establece una bonificación del 100% en Cantabria y 99% en Andalucía, Madrid y en la Región de Murcia. En La Rioja la deducción es del 99% en general, o del 50% si la base liquidable supera los 400.000 €. En Castilla-La Mancha se aplica una bonificación desde el 95% al 85% (a partir esta última de 240.000 €). En las Islas Baleares solo se paga el 7% de la base liquidable. En Canarias se bonifica al Grupo II en un 99,9% cuando la cuota no supera los 55.000 €, y de manera decreciente en adelante. En Aragón existe una bonificación del 65%, para bases iguales o menores de 500.000 €. Cataluña y Galicia han establecido una tarifa para estas donaciones entre parientes cercanos con tipos del 5% al 9%.

En el **Grupo III**, Madrid establece una bonificación del 15% para hermanos del causante y otra del 10% para los tíos y sobrinos del causante por consanguinidad. En Canarias se bonifica el 99,9% si la cuota no supera los 55.000 €; sobre el exceso la bonificación decrece según aumenta la cuota.

## 3.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Respecto a la modalidad de **Transmisiones Patrimoniales Onerosas** el tipo para transmisiones de inmuebles y derechos reales sobre los mismos que se aplicaba, hasta hace poco en la mayor parte de las comunidades, era el 7%, pero eso ha cambiado y solo lo aplica La Rioja, además de los territorios del País Vasco. El más bajo lo tienen Madrid y Navarra, 6%, seguidas por Canarias, con un 6,5%. Más elevado lo tiene la Región de Murcia, el 8%, Castilla-La Mancha, 9%, y en Cantabria, Galicia y Comunidad Valenciana el tipo es del 10%. En Andalucía, Aragón, Asturias y Castilla y León aplican tarifas con varios tramos que, partiendo del 8%, llegan hasta el 10%. En Baleares y Extremadura las tarifas van del 8% al 11% y Cataluña tiene dos tipos, 10% y 11%.

Modalidad de **Actos Jurídicos Documentados** (Documento Notarial): el tipo más bajo para documentos notariales en territorio común es el 0,7%, que se aplica en Canarias y en Madrid (en el País Vasco y Navarra el 0,5%). El 1% ya solo lo aplica La Rioja. El 1,2% es el utilizado en Asturias. En Andalucía, Aragón, Islas Baleares, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia, Región de Murcia y C. Valenciana es el 1,5%.

## 4. Novedades 2021

### 4.1. Impuesto sobre la Renta

**Lo más importante de 2021 ha sido la subida en 2 puntos del marginal máximo de la tarifa estatal**. **En cuanto a las escalas autonómicas, la han rebajado un poco Andalucía y Murcia y la ha subido, en los tramos más elevados, la Comunidad Valenciana**. Esto da como resultado un panorama con **tipos máximos que van desde el 45,5, aprobado por la Comunidad de Madrid, hasta el 54% regulado por la Comunidad Valenciana**.

### 4.2. Impuesto sobre el Patrimonio

**Solo cuatro comunidades han regulado el mínimo exento, y ha provocado el incremento del Impuesto (Aragón, Extremadura, Cataluña y la Comunidad Valenciana)**. Este año, **todas las comunidades que no han regulado la tarifa ven cómo se le incrementa el marginal máximo a los ciudadanos con patrimonios de más de 11M € y se producen pocas modificaciones** (rebaja de la tarifa en Andalucía, y en la Comunidad Valenciana se rebaja el mínimo exento y se sube la tarifa). En definitiva, **en todas las comunidades, incluidas las forales, se pagan unas cantidades considerables, excepto en Madrid, donde está bonificado al 100%**.

En concreto, **Andalucía ha bajado todos los tramos de la tarifa y la Comunidad. Valenciana reduce el mínimo exento de 600.000 € a 500.000 € y establece nueva tarifa, incrementando el marginal máximo**.

### 4.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**La competencia fiscal se produce a la baja cuando los adquirentes son familiares cercanos. En 2021 pocas son las modificaciones producidas**; cabe destacar, por ejemplo, que en la Comunidad Valenciana se crea una reducción del 95% para donaciones de dinero a favor de mujeres víctimas de violencia de género que se destinen a la adquisición de una vivienda habitual y también se crea una reducción del 99% del valor de una explotación agraria o de parcelas con vocación agraria.

### 4.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Si nos fijamos en los tipos de la normativa estatal, que se aplican por defecto, **la mayor parte de las comunidades autónomas han optado por elevarlos**. En 2020 **Andalucía** establece un nuevo tipo reducido del 1% para las adquisiciones de vehículos de turismo, ciclomotores y motocicletas clasificados en el Registro de Vehículos con la categoría ambiental «0 emisiones»; las **Islas Baleares**, con vigencia hasta final de 2021, crea una reducción del 95% de los tipos de gravamen que sean aplicables a la formalización de documentos notariales que contengan la ampliación de los plazos de carencia o de reintegro de préstamos o créditos con garantía hipotecaria; **Cantabria** amplía la aplicación del tipo reducido del 5% por compra de vivienda habitual a las familias monoparentales, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados amplía la aplicación del tipo reducido del 0,3% para documentos notariales en los que se protocolice la compra de vivienda habitual a las familias monoparentales; **Castilla y León** establece un tipo del 3% para la adquisición de inmuebles que vayan a constituir la sede social o el centro de trabajo de empresas o negocios profesionales en pequeños municipios; **Extremadura** fija un tipo del 0,1% a las escrituras públicas que documenten las adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que se trate de viviendas con protección pública y calificadas como viviendas medias; **Galicia** establece un tipo del 3% a las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual cuando el adquirente se encuentre en alguna de las situaciones de violencia de género y del 0,5% en las primeras copias de escrituras que documenten la adquisición de la vivienda habitual del contribuyente o la constitución de préstamos o créditos hipotecarios cuando el adquirente se encuentre en alguna de las situaciones de violencia de género; **La Rioja** modifica el tipo reducido del 5% por compra de vivienda habitual de protección oficial, excluyendo de su aplicación la constitución y cesión de derechos reales sobre dichas viviendas, y la **Comunidad Valenciana**, aparte de introducir bonificaciones en el Impuesto para el sector agrario, amplía la aplicación del tipo reducido del 4% por compra de vivienda habitual a las familias monoparentales y a las mujeres víctimas de violencia de género.

## 5. Ejemplos prácticos

**La competencia fiscal entre las comunidades da resultados dispares**. Para verlo con más claridad exponemos una serie de **ejemplos prácticos que ponen en evidencia, una vez más, las diferencias que resultan en cuanto a la tributación según la comunidad autónoma en la que se resida**.

### 5.1 Ejemplo 1. Impuesto sobre la Renta

Para realizar una sencilla comparativa de la tributación en este Impuesto por comunidades, hemos partido de un contribuyente soltero y sin hijos, con edad inferior a 65 años y sin discapacidad ni ninguna otra circunstancia personal que pudiera darle derecho a deducción estatal o autonómica.

EJEMPLO 1

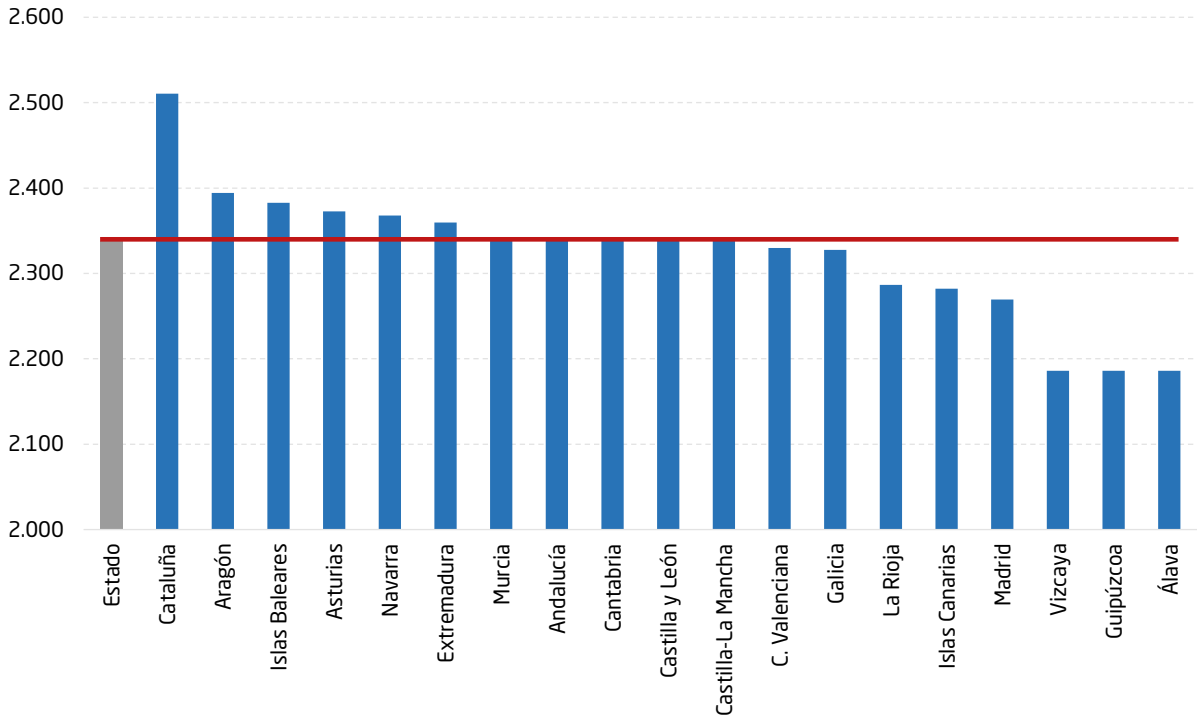
## Impuesto sobre la Renta

| | 16.000,0 | 20.000,0 | 30.000,0 | 45.000,0 | 70.000,0 | 110.000,0 | 160.000,0 | 220.000,0 | 300.000,0 | 400.000,0 | 600.000,0 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Andalucía | 887,8 | 2.338,2 | 4.939,5 | 9.552,8 | 19.183,8 | 37.343,8 | 60.322,9 | 88.042,9 | 125.002,9 | 173.100,9 | 269.500,9 |
| Aragón | 911,1 | 2.394,1 | 5.042,2 | 9.714,7 | 19.541,1 | 37.664,6 | 60.938,1 | 89.438,1 | 127.438,1 | 176.836,0 | 275.836,0 |
| Asturias | 911,1 | 2.372,7 | 4.964,9 | 9.532,8 | 19.233,2 | 37.554,6 | 61.304,6 | 90.004,1 | 128.404,1 | 178.302,1 | 278.302,1 |
| Islas Baleares | 892,8 | 2.382,6 | 5.026,5 | 9.682,9 | 19.106,4 | 36.915,1 | 60.014,1 | 88.313,1 | 126.313,1 | 175.711,0 | 274.711,0 |
| Islas Canarias | 864,4 | 2.282,3 | 4.869,6 | 9.437,5 | 19.367,7 | 37.991,2 | 62.090,2 | 91.190,2 | 129.990,2 | 180.388,2 | 281.388,2 |
| Cantabria | 887,8 | 2.338,2 | 4.939,5 | 9.541,7 | 19.331,3 | 38.280,3 | 62.280,3 | 91.080,3 | 129.480,3 | 179.378,3 | 279.378,3 |
| Castilla y León | 887,8 | 2.338,2 | 4.880,6 | 9.349,7 | 19.050,2 | 36.650,2 | 58.650,2 | 85.050,2 | 120.250,2 | 166.148,1 | 258.148,1 |
| Castilla-La Mancha | 887,8 | 2.338,2 | 4.939,5 | 9.499,7 | 19.051,4 | 37.051,4 | 59.551,4 | 86.551,4 | 122.551,4 | 169.449,3 | 263.449,3 |
| Cataluña | 938,0 | 2.510,7 | 5.102,9 | 9.670,8 | 8.859,7 | 37.269,2 | 60.618,1 | 89.217,1 | 127.617,1 | 177.515,1 | 277.515,1 |
| Extremadura | 887,8 | 2.359,6 | 5.026,7 | 9.822,3 | 19.820,1 | 38.372,1 | 62.045,6 | 90.545,6 | 128.545,6 | 177.943,5 | 276.943,5 |
| Galicia | 887,8 | 2.327,5 | 4.949,6 | 9.667,9 | 19.467,5 | 37.467,5 | 59.967,5 | 86.967,5 | 122.967,5 | 169.865,5 | 263.865,5 |
| Madrid | 864,4 | 2.269,5 | 4.795,1 | 9.271,8 | 18.835,2 | 36.235,2 | 57.985,2 | 84.085,2 | 118.885,2 | 164.283,2 | 255.283,2 |
| Murcia | 897,1 | 2.340,0 | 4.883,3 | 9.423,1 | 19.002,3 | 37.162,3 | 59.862,3 | 87.102,3 | 123.422,3 | 170.720,3 | 265.520,3 |
| La Rioja | 864,4 | 2.286,6 | 4.850,4 | 9.389,1 | 19.192,7 | 38.192,7 | 62.640,7 | 92.340,7 | 131.940,7 | 183.338,7 | 286.338,7 |
| C. Valenciana | 911,1 | 2.329,9 | 4.924,5 | 9.573,0 | 19.624,3 | 38.547,8 | 62.770,3 | 93.568,3 | 135.168,3 | 189.066,2 | 297.066,2 |
| Navarra | 1.179,8 | 2.367,9 | 4.970,6 | 9.854,5 | 20.189,0 | 38.547,9 | 62.635,9 | 92.611,9 | 133.011,9 | 184.875,4 | 288.875,4 |
| Vizcaya | 1.120,0 | 2.185,9 | 4.793,1 | 9.222,2 | 18.677,2 | 36.525,1 | 59.795,6 | 88.574,6 | 127.774,6 | 176.774,6 | 274.774,6 |
| Guipúzcoa | 1.120,0 | 2.185,9 | 4.793,1 | 9.222,2 | 18.677,2 | 36.525,1 | 59.795,6 | 88.574,6 | 127.774,6 | 176.774,6 | 274.774,6 |
| Álava | 1.120,0 | 2.185,9 | 4.793,1 | 9.222,2 | 18.677,2 | 36.525,1 | 59.795,6 | 88.574,6 | 127.774,6 | 176.774,6 | 274.774,6 |

Color rojo: Donde más se paga. Color verde: Donde menos se paga.

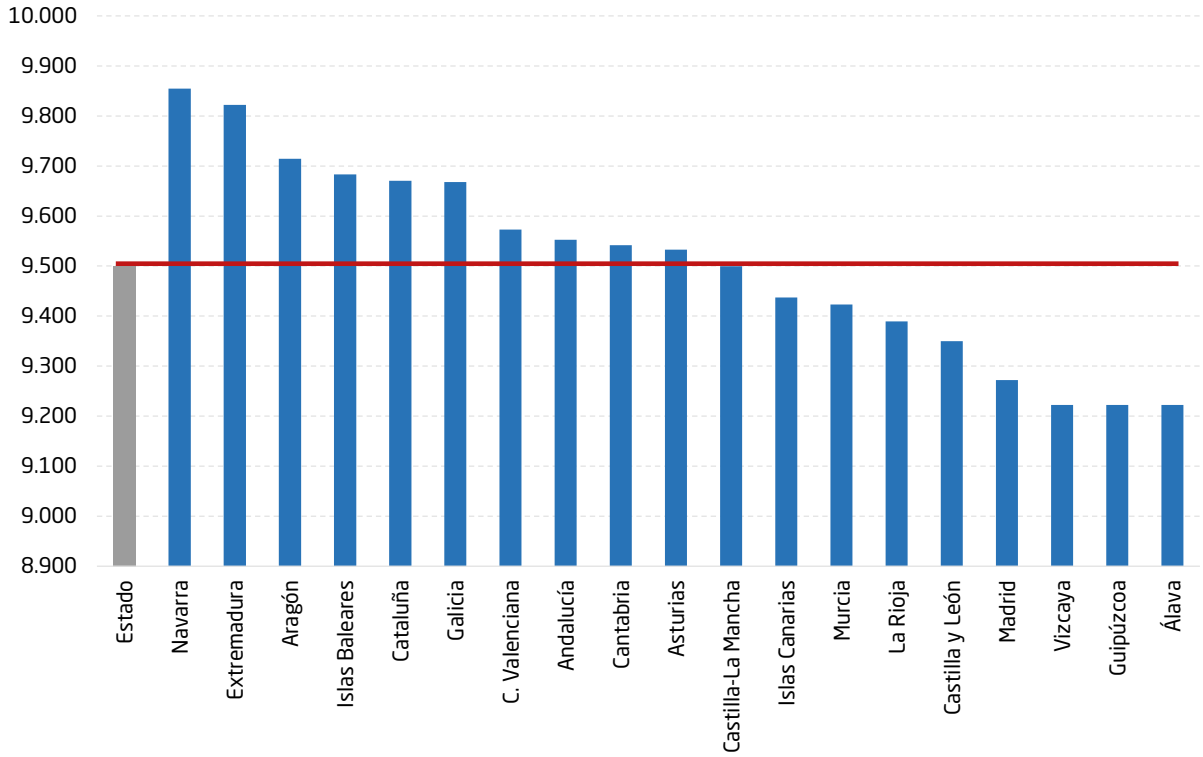
EJEMPLO 1

## IRPF contribuyentes 20.000 €



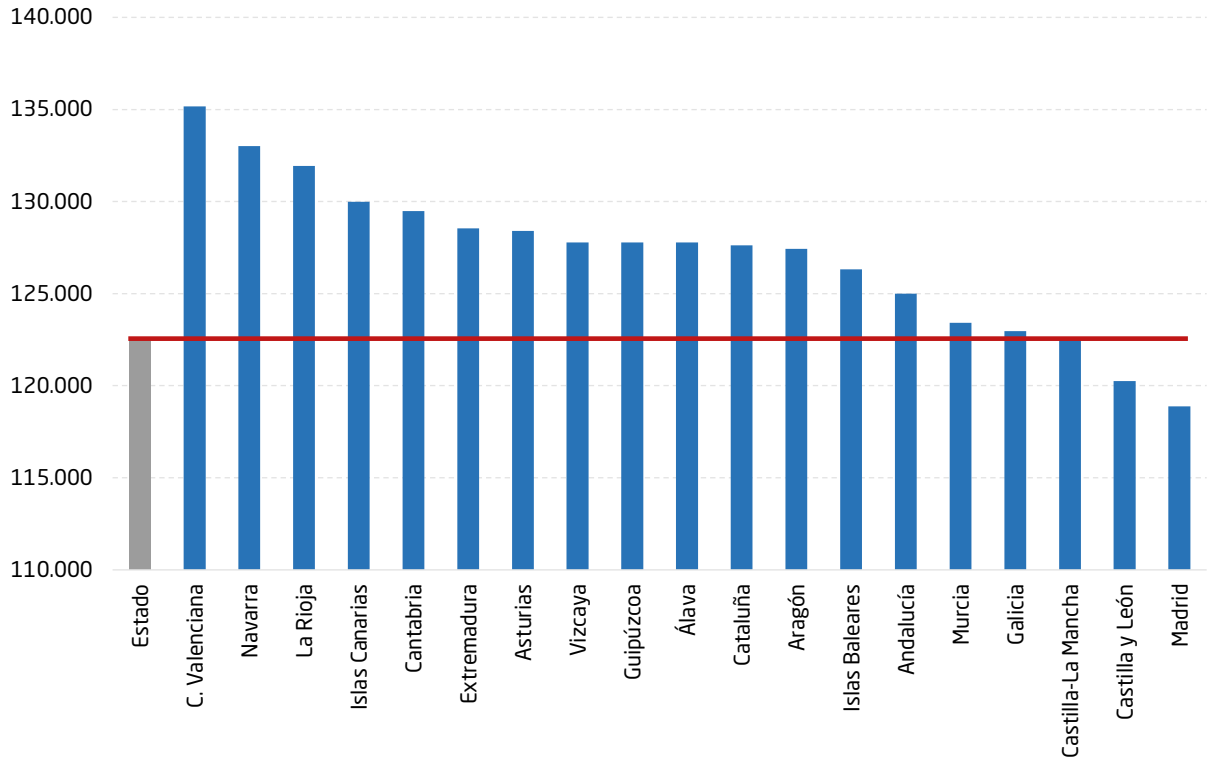

EJEMPLO 1

## IRPF contribuyentes 45.000 €



EJEMPLO 1

## IRPF contribuyentes 300.000 €



## 5.2. Ejemplo 2. Impuesto sobre el Patrimonio

Contribuyentes con diferentes patrimonios en cuyos importes ya no se tienen en cuenta los 300.000 € exentos de la vivienda habitual. El contribuyente no tiene ningún tipo de discapacidad.

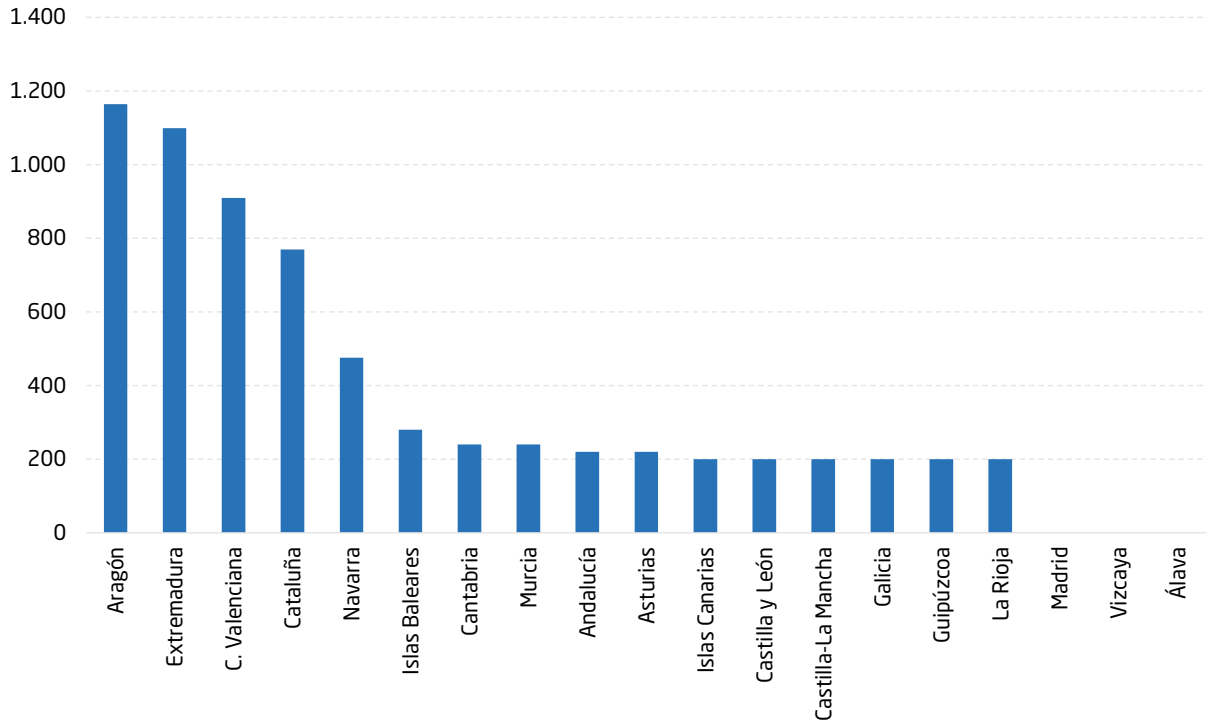
EJEMPLO 2
### Impuesto sobre el Patrimonio

| CC. AA. | 800.000,0 | 4.000.000,0 | 15.000.000,0 |
|---|---|---|---|
| Andalucía | 220,0 | 40.263,6 | 302.310,0 |
| Aragón | 1.164,4 | 41.646,4 | 320.310,4 |
| Asturias | 220,0 | 41.729,5 | 322.825,5 |
| Islas Baleares | 280,0 | 49.997,5 | 375.790,7 |
| Islas Canarias | 200,0 | 36.546,4 | 309.810,4 |
| Cantabria | 240,0 | 44.214,8 | 331.444,0 |
| Castilla y León | 200,0 | 36.546,4 | 309.810,4 |
| Castilla-La Mancha | 200,0 | 36.546,4 | 309.810,4 |
| Cataluña | 769,5 | 41.943,7 | 297.463,9 |
| Extremadura | 1.099,3 | 59.919,6 | 418.155,6 |
| Galicia | 200,0 | 36.546,4 | 273.770,4 |
| Madrid | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Murcia | 240,0 | 43.855,6 | 328.524,5 |
| La Rioja | 200,0 | 36.546,4 | 309.810,4 |
| C. Valenciana | 909,4 | 49.766,3 | 362.201,6 |
| Navarra | 475,6 | 32.364,1 | 226.670,8 |
| Vizcaya | 0,0 | 22.400,0 | 210.400,0 |
| Guipúzcoa | 200,0 | 32.700,0 | 257.300,0 |
| Álava | 0,0 | 31.000,0 | 254.800,0 |

Color rojo: Donde más se paga. Color verde: Donde menos se paga.

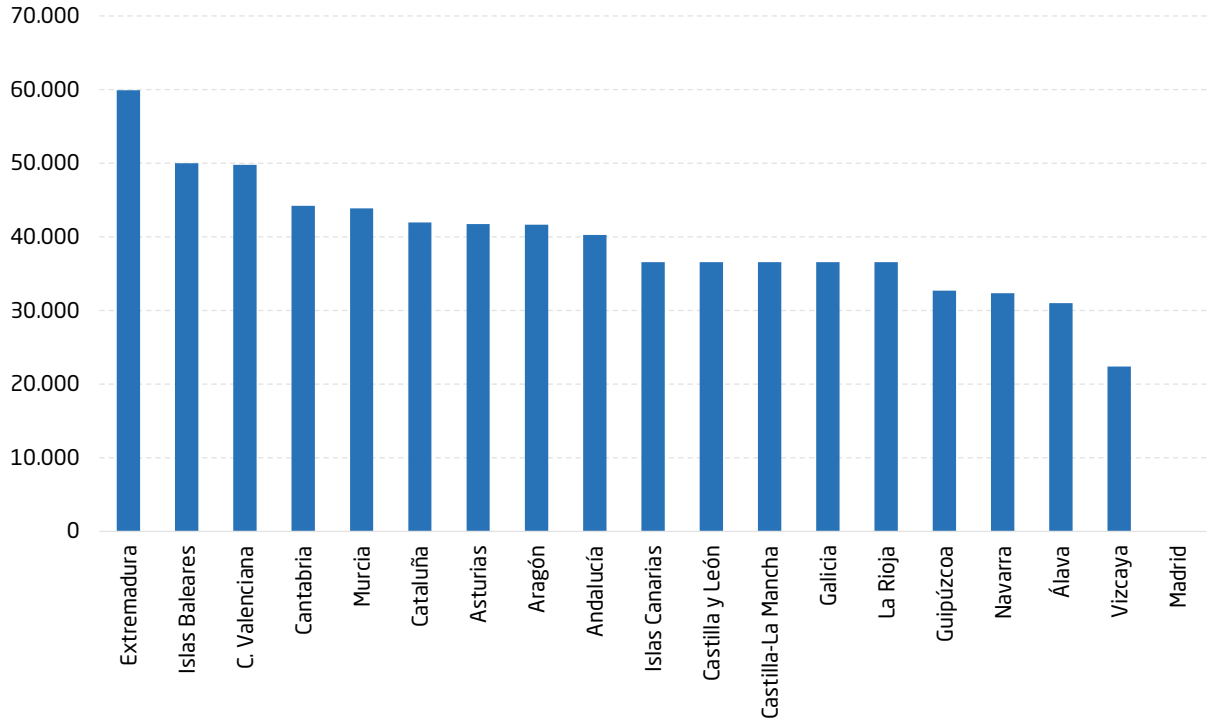
EJEMPLO 2

## Patrimonio 800.000 €



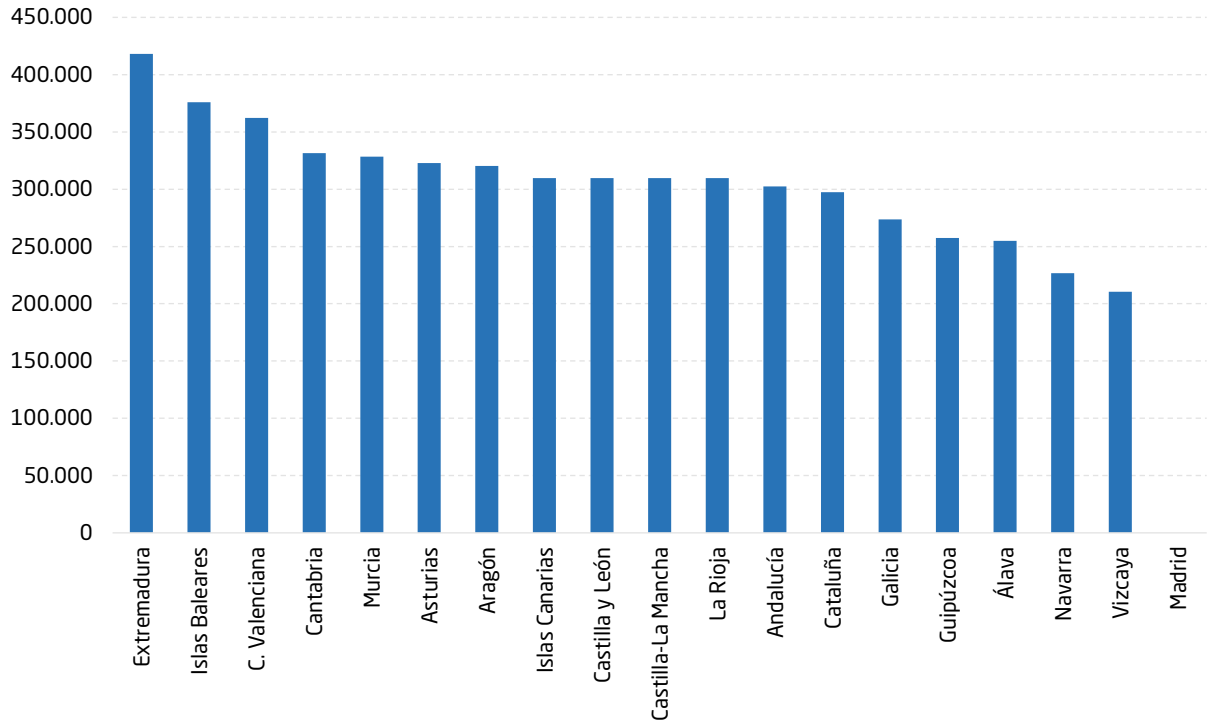

EJEMPLO 2

## Patrimonio 4.000.000 €



EJEMPLO 2

## Patrimonio 15.000.000 €



## 5.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### 5.3.1. *Ejemplo 3. Sucesiones*

Soltero de 30 años hereda bienes de su padre por un valor de 800.000 €, de los que 200.000 € corresponden a la vivienda del fallecido.

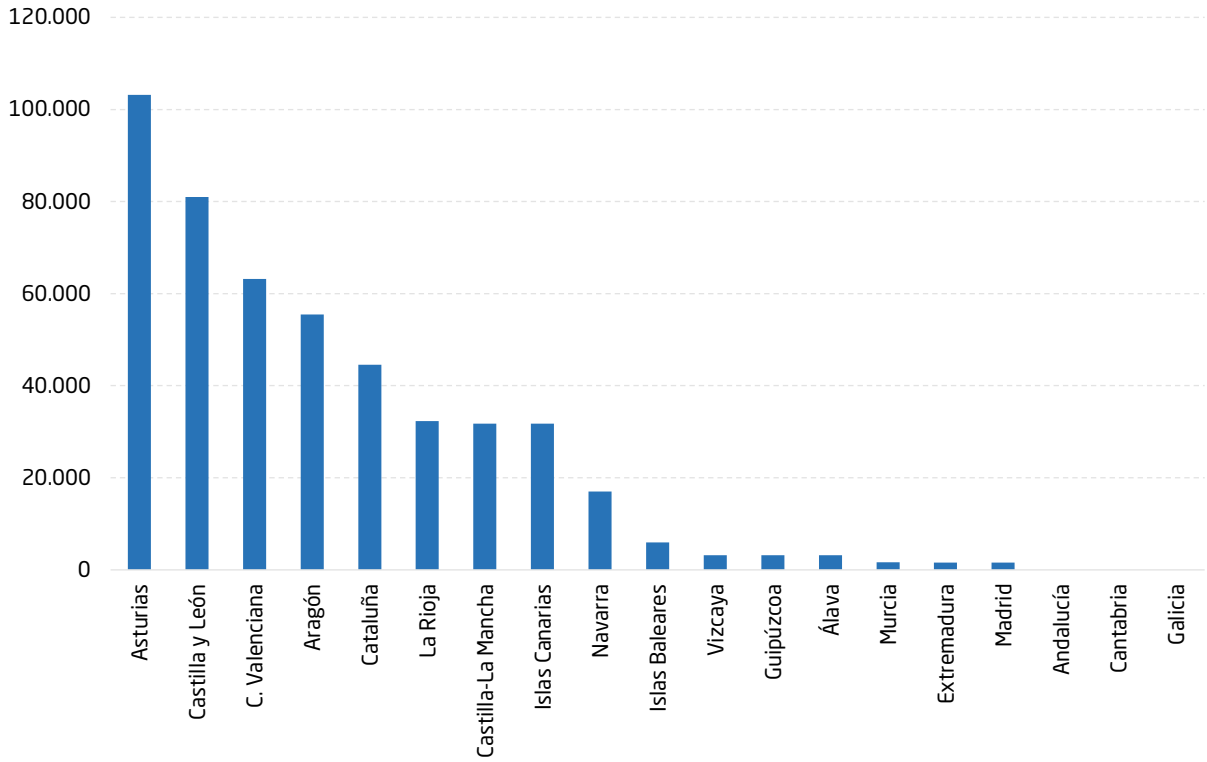
EJEMPLO 3
**Sucesiones**

| | BI | Vivienda | Parentesco | Propia | BL | CI | Bonificación | Cuota líquida |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Asturias | 800.000,0 | 122.606,5 | 300.000,0 | | 377.393,5 | 103.135,5 | | 103.135,5 |
| Castilla y León | 800.000,0 | 122.606,5 | 60.000,0 | 217.393,5 | 400.000,0 | 81.018,8 | | 81.018,8 |
| C. Valenciana | 800.000,0 | 150.000,0 | 100.000,0 | | 550.000,0 | 126.387,5 | 63.193,8 | 63.193,8 |
| Aragón | 800.000,0 | 200.000,0 | 15.956,9 | 284.043,1 | 300.000,0 | 55.466,8 | | 55.466,8 |
| Cataluña | 800.000,0 | 190.000,0 | 100.000,0 | | 510.000,0 | 83.400,0 | 38.830,5 | 44.569,5 |
| La Rioja | 800.000,0 | 122.606,5 | 15.956,9 | | 661.436,7 | 158.796,2 | 126.453,3 | 32.342,9 |
| Castilla-La Mancha | 800.000,0 | 122.606,5 | 15.956,9 | | 661.436,7 | 158.796,2 | 127.036,9 | 31.759,2 |
| Islas Canarias | 800.000,0 | 198.000,0 | 23.125,0 | | 578.875,0 | 134.234,1 | 102.485,4 | 31.748,6 |
| Navarra | 800.000,0 | | | | 800.000,0 | 17.000,0 | | 17.000,0 |
| Islas Baleares | 800.000,0 | 180.000,0 | 25.000,0 | | 595.000,0 | 5.950,0 | | 5.950,0 |
| Vizcaya | 800.000,0 | 190.000,0 | 400.000,0 | | 210.000,0 | 3.150,0 | | 3.150,0 |
| Guipúzcoa | 800.000,0 | 190.000,0 | 400.000,0 | | 210.000,0 | 3.150,0 | | 3.150,0 |
| Álava | 800.000,0 | 190.000,0 | 400.000,0 | | 210.000,0 | 3.150,0 | | 3.150,0 |
| Murcia | 800.000,0 | 122.606,5 | 15.956,9 | | 661.436,7 | 164.049,4 | 162.408,9 | 1.640,5 |
| Extremadura | 800.000,0 | 122.606,5 | 15.956,9 | | 661.436,7 | 158.796,2 | 157.208,2 | 1.588,0 |
| Madrid | 800.000,0 | 123.000,0 | 16.000,0 | | 661.000,0 | 158.603,6 | 157.017,6 | 1.586,0 |
| Andalucía | 800.000,0 | 194.000,0 | 15.956,9 | 590.043,1 | 0,0 | 0,0 | | 0,0 |
| Cantabria | 800.000,0 | 125.000,0 | 50.000,0 | | 625.000,0 | 147.956,3 | 147.956,3 | 0,0 |
| Galicia | 800.000,0 | 194.000,0 | 1.000.000,0 | | 0,0 | 0,0 | | 0,0 |

Color rojo: Donde más se paga. Color verde: Donde menos se paga.

EJEMPLO 3

## Soltero de 30 años hereda bienes por 800.000 €



### 5.3.2. *Ejemplo 4. Donaciones*

Un hijo de 30 años recibe de su padre 800.000 € en dinero en efectivo sin un destino específico y sin que tenga ningún grado de discapacidad.

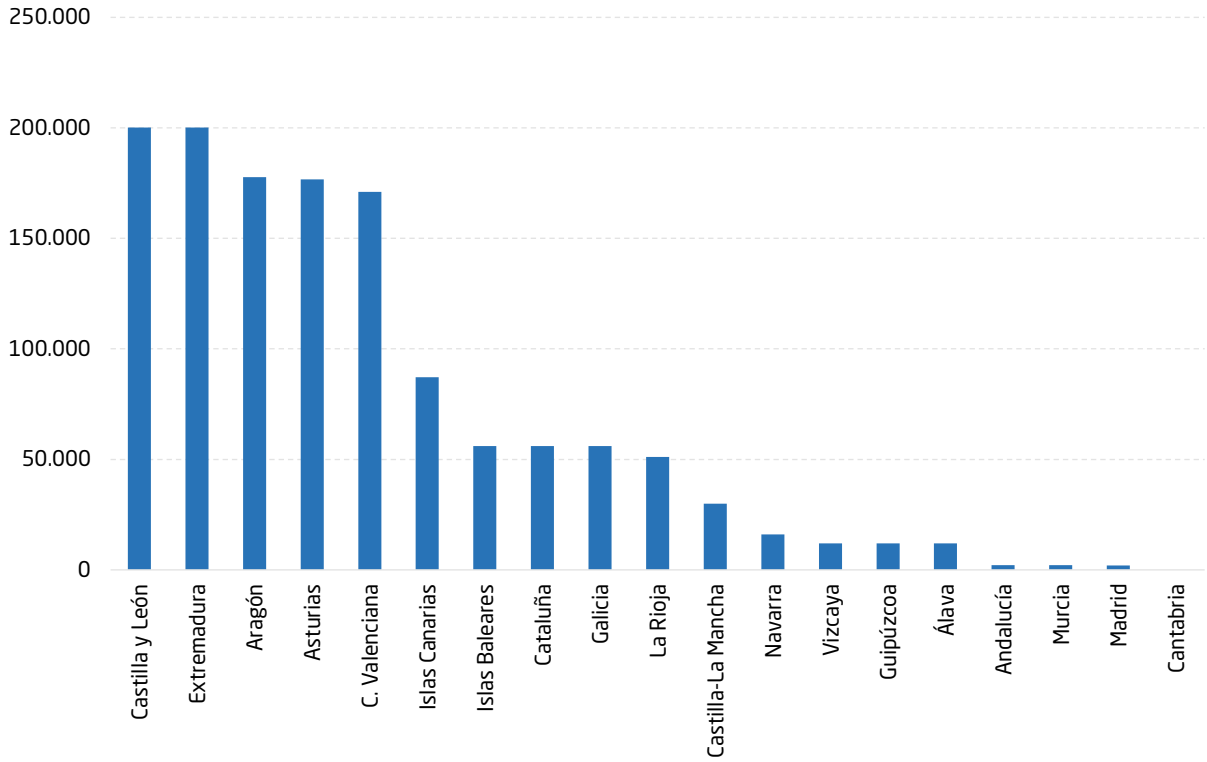
EJEMPLO 4
**Donaciones**

| | Base imponible | Reducción | Base liquidable | Cuota íntegra | Bonificación | Cuota líquida |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Castilla y León | 800.000,0 | | 800.000,0 | 200.122,7 | | 200.122,7 |
| Extremadura | 800.000,0 | | 800.000,0 | 200.122,7 | | 200.122,7 |
| Aragón | 800.000,0 | 75.000,0 | 725.000,0 | 177.706,3 | | 177.706,3 |
| Asturias | 800.000,0 | | 800.000,0 | 176.700,0 | | 176.700,0 |
| C. Valenciana | 800.000,0 | 100.000,0 | 700.000,0 | 171.012,5 | | 171.012,5 |
| Islas Canarias | 800.000,0 | | 800.000,0 | 200.122,7 | 112.994,1 | 87.128,6 |
| Islas Baleares | 800.000,0 | | 800.000,0 | 199.920,0 | 143.920,0 | 56.000,0 |
| Cataluña | 800.000,0 | | 800.000,0 | 56.000,0 | | 56.000,0 |
| Galicia | 800.000,0 | | 800.000,0 | 56.000,0 | | 56.000,0 |
| La Rioja | 800.000,0 | | 800.000,0 | 200.122,7 | 149.091,4 | 51.031,3 |
| Castilla-La Mancha | 800.000,0 | | 800.000,0 | 200.122,7 | 170.104,3 | 30.018,4 |
| Navarra | 800.000,0 | | 800.000,0 | 16.000,0 | | 16.000,0 |
| Vizcaya | 800.000,0 | | 800.000,0 | 12.000,0 | | 12.000,0 |
| Guipúzcoa | 800.000,0 | | 800.000,0 | 12.000,0 | | 12.000,0 |
| Álava | 800.000,0 | | 800.000,0 | 12.000,0 | | 12.000,0 |
| Andalucía | 800.000,0 | | 800.000,0 | 208.159,3 | 206.077,8 | 2.081,6 |
| Murcia | 800.000,0 | | 800.000,0 | 208.159,3 | 206.077,8 | 2.081,6 |
| Madrid | 800.000,0 | | 800.000,0 | 200.006,4 | 198.006,3 | 2.000,1 |
| Cantabria | 800.000,0 | | 800.000,0 | 185.500,0 | 185.500,0 | 0,0 |

Color rojo: Donde más se paga. Color verde: Donde menos se paga.

EJEMPLO 4

### Hijo de 30 años recibe 800.000 € de su padre en metálico




## 6. Conclusiones

**La competencia fiscal entre las comunidades autónomas da resultados dispares. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no hay una tendencia definida al alza o a la baja; en Patrimonio tampoco; en Sucesiones y Donaciones la competencia es claramente a la baja; y en Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al alza**.

**Existe cierto caos normativo, sobre todo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** porque, a veces, no se aclara si las reducciones son propias o mejoran las de la norma estatal y se ha incorporado la progresividad a un tributo como es el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tradicionalmente proporcional.

**Se ha exagerado la utilización de la capacidad normativa aprobándose demasiados incentivos fiscales, los cuales afectan a muy pocos contribuyentes, o su cuantía es muy limitada, y algunas veces se establecen requisitos de difícil comprobación porque se han de cumplir a futuro. Esto sucede, fundamentalmente, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**.

**Salvo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las desigualdades entre comunidades son enormes, relevantes en el Impuesto sobre el Patrimonio, pero, sobre todo, en Sucesiones y Donaciones, donde, en función de la residencia del causante o del donatario, se**

**puede pasar de una tributación simbólica a otra muy elevada**, aunque el adquirente sea un hijo. Estas diferencias podrían encauzarse con cierto grado de armonización.

**Se requiere con urgencia la regulación de un nuevo marco jurídico de financiación autonómica que asiente las bases para evitar las desigualdades que se producen en la tributación dependiendo del territorio en el cual se resida**.

**La normativa en tributos cedidos generalmente es muy farragosa, por lo que se hace difícil el conocimiento y cumplimiento de las mismas por parte de los contribuyentes. Por ello, sería deseable que existiera una voluntad de contención en el ejercicio de la capacidad normativa y de información al contribuyente**.

**Es necesario reflexionar sobre el mantenimiento o no de determinados tributos y la capacidad normativa de las comunidades autónomas sobre los mismos. Es el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones**. Esta reflexión debería hacerse en el marco del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas, cuyo establecimiento parece inaplazable.

# Cuestiones relativas al sistema tributario español y a la financiación de los entes territoriales: Estado, comunidades autónomas y entidades locales[1]

ALBERTO MONREAL LASHERAS

Socio PwC Tax & Legal

## 1. Introducción: necesidad de una reforma

El Consenso Económico del cuarto trimestre de 2020, titulado «España ante la pandemia» y realizado por PwC, destaca que **la disrupción provocada por la covid-19 no solo ha generado la mayor crisis sincronizada global desde 1870, sino que está acelerando grandes transformaciones socioeconómicas, comerciales, tecnológicas y geopolíticas, que ya se perfilaban antes del comienzo de la pandemia**.

**Una recesión sin precedentes cuyas medidas de control asociadas a las restricciones de movilidad y al distanciamiento social han impulsado nuevos hábitos de consumo y el teletrabajo**, influyendo en ámbitos dispares como la configuración de las ciudades, la movilidad geográfica del talento y nuevas formas de viajar. **También está provocando un elevado nivel de endeudamiento público y privado, un aumento de la desigualdad, especialmente en las economías emergentes, y el creciente peso económico, tecnológico y político de China, en detrimento de las principales economías avanzadas**.

Advierte este Consenso Económico que **España no solo no es ajena a esta realidad, sino que la está sufriendo de forma especialmente aguda. La crisis global del coronavirus hace aún más visibles los problemas estructurales que sufría nuestro país, como sus elevados niveles de deuda pública, el déficit estructural, un alto nivel de paro, el reducido tamaño medio de sus empresas o la insuficiente coordinación entre los diferentes niveles de la Administración. Además, según las estimaciones de la Comisión Europea, España sufrirá la mayor contracción del PIB entre los países de la UE, lo que irá unido a un fuerte repunte del nivel de endeudamiento público y del desempleo**.

[1] Para una visión más extensa del trabajo se puede consultar el informe titulado «El sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales: Estado, CC. AA. y EE. LL.», publicado por PwC en su web, el cual ha servido de base para la elaboración de este artículo.

Ante este escenario, **la necesidad de un crecimiento sostenible e integrador requiere, con la mayor urgencia, de un buen diseño y una acertada gestión de los fondos Next Generation UE, pero también llevar a cabo reformas estructurales pendientes**.

En este contexto, **la fiscalidad está llamada a desempeñar un papel muy importante, crucial, pero cualquier reforma fiscal se enfrenta en nuestro país, como en el resto, a difíciles equilibrios políticos y territoriales, a la necesidad de tener en consideración las reglas de la UE, las medidas que propugna la OCDE o que adoptan unilateralmente países cuyas economías compiten con la nuestra**.

Creemos que **una de estas reformas estructurales pendientes se refiere al sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales: Estado, comunidades autónomas y entidades locales**, pieza clave de nuestro sistema constitucional.

En su análisis y en las soluciones que se contemplan **debe ser posible aunar el respeto al bloque normativo, encabezado por el derecho de la UE y la Constitución, con las necesidades hacendísticas de las distintas Administraciones y sus variados perfiles políticos**. Desde luego, las reglas no pueden ser soslayadas, e incluso puede resultar muy difícil su modificación, y por otro lado el sistema ha de ser operativo, suficiente y en todo lo posible eficiente.

## 2. Impuestos y territorio

**Una cuestión básica en este análisis es la conexión del hecho imponible de cada tributo con el territorio sobre el que una Administración ejerce su particular competencia**, el lugar donde quedará sujeta una renta, una operación o unos bienes a un impuesto concreto. No se trata tanto de normas fiscales materiales como de aquellas que determinan a qué Hacienda en particular van a ir destinados unos ingresos tributarios, las reglas que determinan qué Hacienda es acreedora de un impuesto en particular.

Una primera observación o advertencia es que **las normas que determinan estos puntos de conexión serán distintas en función del tributo, suelen incorporar requisitos adicionales para evitar la deslocalización que se considere ilegítima y son tan relevantes en la fiscalidad internacional como en el caso de las Haciendas territoriales subcentrales**. Además, en particular, si nos referimos a la imposición directa, hay que reconocer que las normas que establecen los puntos de conexión son antiguas, tradicionalmente vinculadas a la sede o al domicilio del contribuyente.

Sin embargo, **la facilidad con que hoy en día, en especial si consideramos lo ocurrido durante la pandemia, se cambia el lugar desde el que se realizan los negocios o se obtienen las rentas, desde donde un profesional trabaja o se toman decisiones, individuales o colectivas, sin necesidad de tener allí presencia física, el abaratamiento del trasporte de personas y la facilidad de consumir fuera del lugar de residencia, son elementos que han roto los tradicionales esquemas tributarios de territorialidad de los hechos imponibles**.

La irrupción de este conjunto de factores, la crisis que han provocado en los antiguos puntos de conexión, no puede ser visto solo como un problema. **La deslocalización y la mayor movilidad son también oportunidades para territorios hasta ahora en peor condición, incluso vacíos, abandonados por la falta de medios y trabajo, o caracterizados por su pobreza de recursos o servicios limitados**. **Una fiscalidad atractiva puede entonces considerarse como una favorable palanca, un elemento que puede ayudar a esos territorios a conseguir o a recuperar población y, con ella, riqueza y servicios**.

**Los poderes públicos han reaccionado ante la situación descrita con un nuevo conjunto de normas que tratan de recomponer la antigua territorialidad**, protegiendo así su recaudación, pero al menos en la UE lo han de conseguir respetando las libertades de circulación de personas, bienes y capitales, la libertad de establecimiento y la prohibición de discriminaciones injustas, libertades que configuran un margen para la competencia fiscal. Por ello, **una Hacienda Pública que ignore, en el desarrollo de su política fiscal, lo que hagan las demás estará condenada al fracaso, entendiendo por tal la pérdida de contribuyentes y, en definitiva, de recaudación**.

**Para evitar que se produzcan supuestos no deseados de desimposición, o de doble imposición, existen múltiples medios de coordinación entre Estados**. Así aparecen los **Convenios Internacionales** que sirven para acordar los puntos de conexión. También últimamente se desarrollan **tratados internacionales** multilaterales para la transparencia e intercambio de datos entre Estados, que permiten conocer rentas o bienes en manos de personas o entidades y conseguir que tributen allí donde lo exija el punto de conexión establecido. En apoyo de estas normas existe también el particular ordenamiento surgido en torno a la **prevención del lavado de dinero y financiación del terrorismo**, que persigue delitos concretos que suelen aparecer ligados al fraude fiscal.

**En el seno de la UE, las directivas de armonización de la imposición indirecta son extraordinariamente precisas en relación con las reglas del lugar de realización del hecho imponible, auténticas reglas de reparto de la recaudación de estos tributos entre los Estados miembros**.

**Estas reglas convienen en atribuir el impuesto al Estado bien donde se origina una renta, bien a aquel donde reside el contribuyente**. En general, **en la imposición directa, que grava rentas o bienes en manos de personas o entidades, la regla que prevalece es el gravamen en el lugar donde se tenga el domicilio, allí donde se resida o se esté establecido**. Subsidiariamente, o incluso como regla alternativa y excepcional, se ha escogido la tributación por nacionalidad.

Mientras tanto, **en los impuestos indirectos, o sobre el consumo, será determinante el lugar en que el mismo tenga lugar (destino), aunque todavía quedan también aquí excepciones y hay normas que se remiten al Estado desde donde se realice la operación (origen)**.

## 3. La necesidad de una política fiscal competitiva y competente

En cualquier caso, **los problemas aparecen porque la economía es hoy global y los poderes públicos siguen siendo territoriales**. Por ello, **la competencia fiscal es un fenómeno que ningún gobierno puede evitar y, para adaptarse de forma inteligente a esta situación y conseguir que sus efectos no sean dañinos, la única solución es contextualizar la política tributaria, haciéndose consciente de las decisiones que en la misma política pueden estar tomando los demás territorios con los que, en definitiva, se está compitiendo**.

En efecto, **los Estados mantienen su soberanía o, debiéramos precisar, una cierta autonomía, en la determinación de sus regímenes fiscales, de los puntos de conexión y de los niveles de tributación; un poder que se ve acotado por convenios y reglas de armonización, por organismos internacionales y el intercambio de datos; en definitiva, por una economía globalizada cuyas cadenas de valor traspasan todas las fronteras**. El conjunto de reglas armonizadoras o de coordinación, que incluso puede decirse que es creciente, limita la competitividad fiscal, pero nunca la elimina.

Dentro de esos límites **hay un margen aceptado por todos de competencia fiscal por obtener una mayor actividad y riqueza en el territorio de que se trate, que se asienta en las citadas libertades de circulación y establecimiento**.

**Si la existencia de un poder tributario repartido es inapelable en el ámbito internacional y es un principio asumido como algo propio de los sistemas federales, la competencia fiscal entre los distintos poderes es, como hemos señalado, una consecuencia inevitable**.

Y desde luego no son solo las cuotas tributarias ni las deducciones o beneficios fiscales los elementos determinantes de esta inexorable competitividad fiscal. **Son muchos y diferentes los factores determinantes de la competitividad fiscal de una Hacienda Pública concreta**. Podemos desarrollar mínimamente los siguientes:

- **Una normativa clara y sistematizada** que incorpore los **principios básicos de un buen sistema tributario**, donde los riesgos de cambios sorpresivos estén limitados y que prevea normas de transición claras y respetuosas con operaciones realizadas o en curso.

- **El número y nivel alcanzado por los impuestos en vigor es un elemento primordial**. Al respecto **hay que considerar no solo los tributos principales o más conocidos, sino el conjunto del sistema fiscal**, pues, a menudo, existen muchas cargas fiscales o parafiscales menos conocidas o tratadas, pero que pueden lastrar la actividad económica en uno o múltiples sectores.

- **Cada una de las Administraciones que puede verse afectada por la competencia fiscal partirá de una situación económica y financiera diferente**. Su situación de partida y necesidades pueden ser determinantes para la fiscalidad, que ha de garantizar una cobertura suficiente del gasto público que dichas Administraciones consideren necesario.

- **La concepción política del gasto y de los servicios públicos que desea ofrecer una Administración son también parte fundamental de la competencia fiscal**. La observancia del principio de legalidad y una buena presupuestación, hoy diríamos «gobernanza», son también elementos que definirán una Hacienda Pública competitiva en lo fiscal.

- Otro elemento será **la seguridad jurídica que ofrece un territorio, referida al establecimiento de impuestos claros dentro de un sistema bien ordenado, pero también a la existencia de una Administración tributaria eficiente y cercana al contribuyente**, que disponga de mecanismos bien acabados de información y asistencia, prevención y resolución de conflictos. En un sistema fiscal competitivo el contribuyente cumplidor podrá evitar riesgos en la interpretación o aplicación de la norma y el incumplidor percibirá el riesgo de una actividad administrativa eficaz.

- También debemos citar **factores educativos y de conciencia social**. Cuanto menor sea la corrupción en el tejido político y social, mejor será el funcionamiento de su sistema fiscal.

**Como resultado de esta combinación de factores, los impuestos a exigir tenderán, en consecuencia, a separarse entre los distintos territorios y así unas jurisdicciones acabarán siendo, en términos tributarios, más atractivas a los contribuyentes que otras**.

**No es fácil de determinar cuándo el «voto con los pies» o, más técnicamente, la deslocalización por motivos fiscales, o principalmente fiscales, se convierte en algo dañino**. En general aceptamos que **se torna dañina cuando arrastra una ineficiente localización de recursos productivos, normalmente brindando protección a operaciones o a estructuras cuya única o primordial finalidad es minorar la carga fiscal, sin aportar ni riqueza ni recaudación al territorio**, salvo quizá de manera marginal o testimonial.

**En haciendas de tipo federal, un determinado nivel de competencia fiscal interno será dañino si, enfrentado al del resto de territorios que cumplen con todos los requisitos de una Hacienda Pública competitiva, les impide, sin embargo, alcanzar el nivel de cobertura financiera de los servicios públicos definidos como necesarios**, o lo dificulta gravemente, promoviendo, igualmente, una ineficiente localización de renta, riqueza o consumo.

**Dentro de estos márgenes, puede darse y se dará, según hemos indicado, de forma inevitable, una competencia fiscal que podremos calificar de sana o, cuando menos, asumible**.

**Para configurar un sistema fiscal competitivo podemos examinar diferentes ejemplos de fiscalidad en el ámbito internacional y veremos que los tipos nominales no son siempre trascendentes o determinantes**: **cuando relacionamos recaudación y PIB podemos encontrar paradojas de mejor recaudación con menores tipos marginales**, lo que puede ser obvio cuando la renta per cápita es mayor, **pero también puede ser el resultado del mayor atractivo de un sistema fiscal**, del conjunto de elementos que los ciudadanos y las empresas consideran a la hora de decidirse por una u otra sede para su actividad y sus negocios.

**Para hacer frente con éxito a sus necesidades y, entre ellas, a la competencia fiscal las Haciendas públicas disponen de una gran variedad de opciones de organización y composición de un sistema tributario; existe un abanico de normas que tratan de evitar la doble imposición o la desimposición en el ámbito internacional, así como hay distintos modelos de coordinación de competencias entre un gobierno central y otros subcentrales**.

**Algunos impuestos son más fácilmente deslocalizables que otros y el domicilio o sede de un contribuyente no siempre proporciona el mejor resultado**. En concreto, cuando nos referimos a rentas, patrimonios y consumo, los puntos de conexión con un territorio son complejos en su determinación y, a la vez, más fáciles de movilizar o incluso eludir.

**Todo ello forma un complejo conjunto de reglas**, que no resulta fácil ni conocer ni cambiar, ni puede ser juzgado a la ligera. **Este conjunto de normas tributarias debe ser objeto de estudio, comparación y detenido análisis antes de realizar cambios repentinos por necesidades políticas circunstanciales**, y la previa formación de comisiones de expertos es seguro una buena opción.

**Atendiendo a los últimos datos publicados por la OCDE**, en su publicación anual *Revenue Statistics 2020*, **podemos observar que la presión fiscal media de los países miembros, basada en los ingresos fiscales como porcentaje del PIB, ha sido, en el ejercicio 2019, del 33,8%**.

En particular, **la presión fiscal aumentó en 15 de los países de los que se dispone de datos del ejercicio 2019, y disminuyó en otros 15, manteniéndose constante en los 5 países restantes, entre estos últimos España (34,6%) y Portugal (34,8%)**. Del Cuadro 1 se pueden destacar algunos datos:

- **La presión fiscal más elevada correspondió a Dinamarca, con un 46,3%**. Esta posición está muy reñida con **Francia**, que en los años 2017 y 2018 ocupó el primer puesto y ahora viene ocupando el segundo con un **45,4%**.

- **México** ha sido el país con el porcentaje más bajo, con un **16,5%**.

- Fue también en **Dinamarca** donde el incremento fue mayor, con casi 2 puntos porcentuales del PIB, debido a la subida en el impuesto de la renta (**2,4** puntos porcentuales), aunque redujo ligeramente el peso de los impuestos especiales. Cabe destacar que ningún otro país tuvo un aumento superior a 1 punto porcentual.

- Por el contrario, **la mayor caída en la presión fiscal entre 2018 y 2019 se registró en Hungría**, con **1,7** puntos porcentuales, debido a la fuerte disminución del impuesto sobre sociedades, así como a la reducción de otros impuestos menores. También hubo disminuciones porcentuales de más de un punto en **Islandia (1,1)**, en **Suecia** y en **Bélgica (1,0)**, donde tuvo lugar por la reducción de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades.

- En otros países, en cambio, esta ratio no ha variado prácticamente entre un año y otro. Así, países como **Alemania (38,8%)**, **Canadá (33,5%)**, **Italia (42,4%)** o **Estados Unidos (24,5%)** han sufrido ascensos menores o iguales a **0,5** pp.

- Cabe destacar que, pese a unos ingresos tributarios totales similares, la presión fiscal entre Irlanda y Portugal difiere de manera notable en 2019: de un **22,7%** en **Irlanda** a un **34,8%** en **Portugal**. Y ello porque el PIB per cápita, en 2019, en Irlanda ascendió a la extraordinaria cifra de 70.264,36 € frente a los 20.770,040 € de Portugal. De una u otra forma, resulta evidente que una buena parte de ese PIB ni tributa en Irlanda ni está en manos de nacionales irlandeses.

El Cuadro 1 compara diferentes tipos nominales en algunos de los tributos más relevantes (con las simplificaciones propias de un cuadro-resumen).

CUADRO 1

## Visión global de la presión de los países de la OCDE

| País | Impuesto sobre Sociedades | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | | Impuesto sobre el Valor Añadido | | | Impuesto sobre el Patrimonio | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Tipo general | Umbral* | Tipo máximo | Tipo general | TIpo reducido | Tipo superreducido | Sí/No | Mínimo exento/Bonificación | Sucesiones (tipo máximo) | Donaciones (tipo máximo) |
| | | | | | | | | | | |
| Alemania | 15,825% | 270.500,0 | 45% | 19% | 7% | - | No | 500.000: Cónyuge<br>400.000: Descendientes 1.er grado | 50% | 50% |
| Australia | 30% (26% < 32.224.338,3 Eur.) | 115.418,8 | 45% | 10% | - | - | No | - | NA | NA |
| Austria | 25% | 1.000.000,0 | 55% | 20% | 13% | 10% | No | - | NA | NA |
| Bélgica | 25% | 41.360,0 | 50% | 21% | 12% | 6% | No (sí IBI) | 15.000:<br>(Hijos <21 + 2.500 € por año) | 2%-80% | 3%-7% |
| Bulgaria | 10% | 0,1 | 10% | 20% | 9% | - | No | 127.829,0 | 3,3%-6,6% | 3,3%-6,6% |
| Canadá | 25-31% | 139.172,5 | 33% (más 11,5%-21%) | 5%-15% | - | - | No | - | NA | NA |
| Chile | 27% (65% deducible) | 83.336,8 | 35,5% | 19% | - | - | Sí | - | 25% | 25% |
| Chipre | 12,5% | 60.001,0 | 35% | 19% | 9% | 5% | No | - | NA | NA |
| Colombia | 31% | 260.793,5 | 39% | 19% | 5% | 0% | Sí | - | 10% | 10% |
| Corea del Sur | 25% (>224.133.015,7 Eur.) | 746.789,4 | 45% | 10% | - | - | No | - | 50% | 50% |
| Croacia | 18% | 47.522,4 | 30%-35,4% | 25% | 13% | 5% | No | 6.609,8 | 4% | 4% |
| Dinamarca | 22% | 77.618,2 | 52,06% | 25% | - | - | No | 41.500,0 | 15% | 15% |
| Eslovaquia | 21% | 36.256,3 | 25% | 20% | 10% | - | No | - | NA | NA |
| Eslovenia | 19% | 72.000,0 | 50% | 22% | 9,5% | 5% | No | Bonificaciones según parentesco | 40% | 40% |

CUADRO 1

## Visión global de la presión de los países de la OCDE (continuación)

| País | Impuesto sobre Sociedades | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | | Impuesto sobre el Valor Añadido | | | Impuesto sobre el Patrimonio | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Tipo general | Umbral* | Tipo máximo | Tipo general | TIpo reducido | Tipo superreducido | Sí/No | Mínimo exento/Bonificación | Sucesiones (tipo máximo) | Donaciones (tipo máximo) |
| España | 25% | 300.000,0 | 47% | 21% | 10% | 4% | Sí | Bonificaciones y reducciones por CC. AA. | 34% | 34% |
| Estados Unidos | 21-33% | 439.999,3 | 37% | 0%-9,75% | - | - | No | - | 40% | 40% |
| Estonia | 25% (Cuando se distribuye dividendo) | 0,1 | 20% | 20% | 9% | - | No | - | NA | NA |
| Finlandia | 20% | 80.500,0 | 55% | 24% | 14% | 10% | No | Sucesiones: 20.000<br>Donaciones: 5.000 | 17% | 17% |
| Francia | 26,5% (No renta mundial) | 156.244,0 | 45% | 20% | 10% | 5%/2.1% | No | 100.000: Parientes<br>1.594: No parientes | 60% | 60% |
| Grecia | 24% | 40.000,0 | 44% | 24% | 13% | 6% | No | 150.000: Parientes 1er grado y cónyuge<br>30.000: Parientes<br>6.000: Cualquiera | Categoría A: 10%<br>Categoría B: 20%<br>Categoría C: 40% | Categoría A: 10%<br>Categoría B: 20%<br>Categoría C: 40% |
| Hungría | 9% | 0,1 | 15% | 27% | 18% | 5% | No | - | 18% (9% residencia habitual) | 18% (9% residencia habitual) |
| Irlanda | 12,5% (25% rentas pasivas) | 35.300,00** | 40% | 23% | 13,5% | 9%/4,8% | No | Exención: Cónyuge o pareja de hecho<br>335.000: Parientes 1er grado<br>32.500: Otros parientes | 33% | 33% |
| Islandia | 20% | 72.941,6 | 46,25% | 24% | 11% | - | No | 32.106,7 | 10% | Tributan por IRPF |
| Israel | 23% | 163.815,0 | 50% | 17% | - | - | No | - | NA | NA |
| Italia | 24% | 75.001,0 | 43% | 22% | 10% | 5%/4% | No | Cónyuge y familiares: 4% cuando > 1 millón Eur.<br>Hermanos: 6% cuando > Eur. 100.000 | 8% | 8% |

CUADRO 1

## Visión global de la presión de los países de la OCDE (continuación)

| País | Impuesto sobre Sociedades | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | | Impuesto sobre el Valor Añadido | | | Impuesto sobre el Patrimonio | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Tipo general | Umbral* | Tipo máximo | Tipo general | TIpo reducido | Tipo superreducido | Sí/No | Mínimo exento/Bonificación | Sucesiones (tipo máximo) | Donaciones (tipo máximo) |
| Japón | 23,2% | 314.993,6 | 45% | 10% | 8% | - | No | Exención sucesiones: > 234.256,0 Eur. (+ 46.847,1 Eur. por número de heredero legal)<br>Exención donaciones: 8.587,5 Eur. (1,1 millones JPY) | 55% | 55% |
| Letonia | 25% (Cuando se distribuye dividendo) | 62.800,0 | 31% | 21% | 12% | 5% | No | Exención: Cónyuge y familiares hasta 3er grado<br>1.425: Resto | NA | Tributan por IRPF |
| Lituania | 15% | 81.162,0 | 32% | 21% | 9% | 5% | No | Exención: Cónyuge, hijos ascendientes y hermanos<br>150.000: Bienes inmuebles y muebles sujetos a registros | 10 | NA |
| Luxemburgo | 24,94% | 200.004,0 | 42% | 17% | 14%/8% | 3% | No | - | 15% | 14,4% |
| Malta | 35% | 60.001,0 | 35% | 18% | 7% | 5% | No | - | NA | NA |
| México | 30% | 160.702,7 | 35% | 16% | - | 0% | No | Generalmente exento | Tributan por IRPF | Tributan por IRPF |
| Noruega | 22% | 0,1 | 22% | 25% | 15% | 12% | Sí | - | NA | NA |
| Nueva Zelanda | 28% | 107.227,8 | 39% | 15% | - | - | No | - | NA | NA |
| Países Bajos | 25% | 68.507,0 | 49,5% | 21% | 9% | - | Sí (dentro del IRPF) | - | 40% | 40% |
| Polonia | 19% (9% < 2.000.000 Eur.) | 85.528,0 | 32% | 23% | 8% | 5% | No | Exención total: Cónyuge, descendientes y ascendientes | 20% | NP |
| Portugal | 21% | 80.882,0 | 48% | 23% | 13% | 6% | No | - | Derechos de timbre del 10% | Derechos de timbre del 0,80% |
| Reino Unido | 19% | 170.811,6 | 45% | 20% | 5% | - | No | 577.304,8: Descendientes, incluida la vivienda habitual<br>Resto: 375.248,1 | 40% | Tributa por sucesiones |

CUADRO 1

## Visión global de la presión de los países de la OCDE (continuación)

| País | Impuesto sobre Sociedades | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | | Impuesto sobre el Valor Añadido | | | Impuesto sobre el Patrimonio | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Tipo general | Umbral* | Tipo máximo | Tipo general | TIpo reducido | Tipo superreducido | Sí/No | Mínimo exento/Bonificación | Sucesiones (tipo máximo) | Donaciones (tipo máximo) |
| República Checa | 19% | 65.546,0 | 23% | 21% | 15% | 10% | No | - | NA | Sujetos a IRPF |
| Rumanía | 16% | 0,1 | 10% | 29% | 9% | 5% | No | - | NA | NA |
| Suecia | 20,6% | 51.983,4 | 52% | 25% | 12% | 6% | No | - | NA | NA |
| Suiza* | 11,9-21,6% | 669.454,9 | 22,5%-45% | 7,7% | 3,7% | 2,5% | Sí | Exención: Cónyuge y en la mayoría de los cantones los descendientes directos | Depende del cantón | Depende del cantón |
| Turquía | 22% | 76.036,0 | 40% | 18% | 8% | 1% | No (sí IBI) | - | 10% | 30% |

* Unidad monetaria utilizada: Euros. Tipo de cambio aplicado a febrero de 2021. Tipos impositivos vigentes a 31 de diciembre de 2020 que no han sufrido cambios o cambios significativos respecto a los tipos vigentes en el ejercicio 2019.
**Irlanda: Umbral para solteros sin hijos a su cargo.
Fuente: Elaboración propia PwC.

En relación con la **imposición sobre la renta de las personas físicas** debemos resaltar la imposibilidad de reflejar en un simple cuadro la diversidad existente a causa del gran abanico de circunstancias y datos que se deben tener en cuenta. Sin perjuicio de ello, **podemos establecer dos grupos de países: aquellos que tienen tarifas progresivas y un umbral a partir del cual se tributa al tipo máximo que consideramos elevado (más de 200.000 €, Cuadro 2) y aquellos países en los que el tipo es proporcional o el máximo se aplica a partir de un umbral que consideramos bajo (menos de 60.000 €, Cuadro 3)**.

CUADRO 2

### Países con tarifa progresiva y umbral elevado

| País | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | |
|---|---|---|
| | Umbral | Tipo máximo |
| Alemania | 270.500,0 | 45% |
| Austria | 1.000.000,0 | 55% |
| Colombia | 260.793,5 | 39% |
| Corea del Sur | 746.789,4 | 45% |
| España | 300.000,0 | 45,5%-52% |
| Estados Unidos | 439.994,4 | 37% |
| Japón | 314.993,7 | 45% |
| Luxemburgo | 200.004,0 | 42% |
| Suiza | 669.455,0 | 22,5%-45% |

Fuente: Elaboración propia PwC.

CUADRO 3

### Países con tipo proporcional o umbral bajo

| País | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | |
|---|---|---|
| | Umbral | Tipo máximo |
| Bélgica | 41.360,0 | 50% |
| Bulgaria | 0,1 | 10% |
| Croacia | 47.522,4 | 55% |
| Eslovaquia | 36.256,3 | 25% |
| Estonia | 0,1 | 20% |
| Grecia | 40.000,0 | 44% |
| Hungría | 0,1 | 15% |
| Irlanda | 35.300,0 | 40% |
| Noruega | 0,1 | 22% |
| Rumanía | 0,1 | 10% |
| Suecia | 51.983,4 | 52% |

Fuente: Elaboración propia PwC.

Otros países cercanos, como **Francia, Portugal o Italia, se encontrarían en un terreno intermedio**.

Continuando con los datos de la OCDE, se puede observar que, **en 2018, 16 países obtuvieron la mayor parte de sus ingresos de los impuestos sobre la renta (tanto impuestos sobre sociedades como sobre las personas físicas) y 9 países de los impuestos al consumo. Para otros 12 países (entre los que se encuentra España), la porción más relevante de sus ingresos fueron las contribuciones a la Seguridad Social**.

**La participación en la recaudación total de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades es bastante variable entre los países miembros de la OCDE**:

a. Con carácter general, **los ingresos por impuestos sobre la renta de las personas físicas representan el 23,5% del total de impuestos en promedio en 2018**, lo que ha supuesto un descenso en comparación con los ingresos obtenidos en la década de los 80, que ascendían al 30%. No obstante, **la variación entre un país y otro es bastante considerable. En 2018 osciló entre un mínimo del 6,4% en Colombia, el 41,1% en Australia y Estados Unidos, y el 54,4% en Dinamarca**.

b. **Los ingresos por impuestos sobre sociedades han representado, en los últimos años, un promedio del 10,0% de los ingresos fiscales totales**. Unos puntos más elevados en comparación con la recaudación que tuvo lugar en el periodo de 1965 a 2003, donde los ingresos representaban entre un 7% y un 9% de los ingresos fiscales totales. No obstante, al igual que en el caso anterior, **la variación entre unos países y otros también es considerable: desde menos del 5% (Francia, Hungría, Italia, Letonia y Estados Unidos) a más del 20% en México (21,3%), Chile (22,1%) y Colombia (25,5%) en 2018**. Según la OCDE, estas diferencias no se explican únicamente por el nivel del tipo impositivo, sino que operan elementos tales como planes de depreciación, los incentivos fiscales o la compensación de pérdidas en ejercicios anteriores.

**Los ingresos por los impuestos sobre la propiedad, que incluyen los tributos tipo IBI, Patrimonio, Transmisiones Patrimoniales y Sucesiones y Donaciones, han tendido a disminuir en las últimas décadas, del 7,9% que se recaudó en 1965 al 5,6% de los ingresos fiscales totales, en promedio, en la OCDE en 2018**. A pesar de esta tendencia a la baja con carácter general, **países como Canadá, Israel, Corea del Sur, el Reino Unido y Estados Unidos tuvieron ingresos por estos conceptos que ascendieron a más del 10% de los ingresos fiscales totales. Por el contrario, los ingresos por estos impuestos representaron menos del 5% de los ingresos totales en España (2,5), Estonia, Austria, la República Checa, Lituania, Eslovenia y Eslovaquia**.

**En lo que a impuestos sobre el consumo se refiere, la proporción de ingresos se ha reducido del 38,4% a un 32,7% entre 1965 y 2018. Durante este período destaca el rápido crecimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se aplica en treinta y seis de los treinta y siete**

**países de la OCDE**. Este protagonismo del IVA ha servido para contrarrestar la disminución de los ingresos por impuestos especiales y los derechos de aduana, cuya recaudación ha tendido a disminuir a escala global en las últimas décadas.

## 4. Consideraciones en torno a la situación de la fiscalidad en España

En el caso concreto de España **debemos ser conscientes, en cualquier reflexión sobre estas cuestiones o propuestas de solución, de que, en primer lugar, se ha cedido parte de la soberanía fiscal a la UE, que actúa como un poder cuasi federal, a través de un régimen de recursos propios e impuestos armonizados que obliga a todos los Estados miembros. A diferencia de los recursos propios, los impuestos armonizados otorgan un cierto margen de discrecionalidad a los Estados, cada vez más reducido y a menudo focalizado en el tipo o tipos impositivos, que se autorizan, normalmente, dentro de unos márgenes**.

**La armonización fiscal gana terreno e incluso ha acelerado últimamente su progreso, no limitada a la imposición indirecta, sino avanzando en cuestiones de imposición directa**. Son buen ejemplo de ello las **directivas denominadas ATAD** —*Anti Tax Avoidance Directive*—, con reglas antiabuso, o imponiendo el informe país por país, así como las **reglas que establecen un régimen de transparencia y cooperación entre Administraciones fiscales, conocidas por sus siglas en inglés, DAC** —*Directive on Administrative Cooperation*—.

Además, **el conjunto del Derecho Europeo impone reglas estrictas, de respeto a las libertades de circulación y establecimiento, de libre competencia, prohibición de discriminación por nacionalidad y ayudas de Estado, un régimen aduanero común (que implica un arancel común, la prohibición de impuestos o medidas de efecto equivalente al arancel entre Estados miembros y una política comercial común), todo ello bajo la vigilancia de la Comisión y el Tribunal de Justicia**.

En segundo lugar, **hemos de considerar el bloque normativo relativo a la fiscalidad española, enmarcado por la Constitución, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), los Estatutos de Autonomía, las sucesivas Leyes de Cesión de Tributos, y los regímenes especiales de los territorios forales vasco y navarro junto con los también especiales de Canarias, Ceuta y Melilla**, que forma un entramado que ha dado paso a una realidad fiscal caracterizada por la asimetría y la complejidad.

Sin duda, **la descentralización de competencias legislativas y de gestión, del Estado hacia las comunidades autónomas (CC. AA.), conducía, de manera inexorable, a la aparición de diferencias fiscales entre los distintos territorios**. Estas diferencias, junto al hecho de que, para la aplicación de la normativa de uno u otro territorio se tome como punto de conexión generalmente la residencia habitual del contribuyente, habían de generar, también de manera inevitable, una cierta **competencia fiscal entre los territorios**.

**Las CC. AA., en el ejercicio de sus competencias y tratando de hacer eficaces sus distintas visiones políticas, han dado paso a una nueva situación en la que la fiscalidad y el gasto se conciben de forma también diferente**. **Así, unos gobiernos autonómicos buscan obtener nuevos votantes con un reforzamiento de ciertas políticas de gasto, para lo que incrementarán los tributos de que disponen, y otros tratan de mejorar los resultados electorales mediante reducciones de los tributos que exigen, o haciendo más eficiente, recortando o simplemente modificando su política de gasto**.

Como efecto secundario, probablemente debido al contenido o resultado de dichas opciones políticas y sus efectos en la fiscalidad, entre otros factores, **unas CC. AA. atraen residentes y otras pueden perderlos; unas suman bases imponibles y otras las restan**.

En cualquier caso, **no debemos confundir este efecto de movimientos reales en la sede o el domicilio de los contribuyentes, que buscan acomodo en el territorio que mejor venga a sus intereses, su situación personal, familiar, laboral, opciones políticas, etc., con cambios ficticios de contribuyentes que simulan tal movimiento para evitar el pago de impuestos**, tanto si es en el interior del país hacia otra comunidad, como si es hacia otros países. **Estos supuestos de fraude deben ser analizados de manera distinta y separada, pues nada tienen que ver con los cambios de domicilio reales**.

**El análisis se centrará en los aspectos más relevantes de los impuestos sobre los que las comunidades autónomas tienen competencias, bien por tratarse de impuestos propios, impuestos cedidos o impuestos parcialmente cedidos, diferenciando, para cada impuesto, tres grupos de territorios: las comunidades de régimen común, los territorios forales (Vizcaya, Guipúzcoa, Álava y Navarra), y Canarias, Ceuta y Melilla, territorios que, por su situación geográfica e historia, también presentan algunas especialidades en materia fiscal**.

Debemos explicar tanto los «puntos» como el *ranking* de las últimas columnas como la forma en que hemos procedido para completar el Cuadro 4, analizando, con algo más de detalle, la situación de cada impuesto.[2]

**Para facilitar la comparación, incluso para hacerla posible, hemos tenido que simplificar los cálculos e ir a cifras importes o límites de fácil visualización**. Esto puede implicar distorsiones en casos concretos, pero el resultado consideramos que es, en todo caso, ilustrativo. Por último, **ante la dificultad de poder establecer una comparación entre territorios, dada la variedad de figuras tributarias implicadas y la complejidad normativa de las medidas a que nos venimos refiriendo, incluimos un sencillo indicador: damos un punto a cada una de las CC. AA. que se encuentran en situación más favorable al contribuyente en cada uno de los aspectos analizados y, seguidamente, en función de dichos puntos, otorgamos una calificación a las mismas, en función del número de puntos obtenido. En el mismo, las CC. AA. que han sumado más puntos y se han revelado como más favorables al contribuyente tienen la mejor calificación, desde la A hasta la E**.

[2] Una visión diferente, y muy detallada, la aporta C. Enache (2020), «Índice Autonómico de Competitividad Fiscal. IACF 2020». Fundación para el Avance de la Libertad. Madrid. Editado bajo los auspicios de la Tax Foundation.

CUADRO 4

## Visión global de la tributación por CC. AA.

| Territorio | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | | | | Impuesto sobre el Patrimonio | | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones | | Impuestos Medioambientales | Otros impuestos autonómicos | Transmisiones Patrimoniales Onerosas | Competitividad Fiscal | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Umbral | Tipo máximo | Renta tipo | Tipo medio efectivo | Mínimo exento general | Tipo máximo | Bonificación o reducción para parientes próximos por sucesión *mortis causa* | Bonificación o reducción para parientes próximos por adquisiciones *inter vivos* | Impuestos y Cánones Autonómicos | | Tipo general (inmuebles) | Puntos | Calificación |
| Estado central | 300.000,0 | 24,5% | 60.000,0 | 14,91% | 700.000,0 | 3,5% | | | | | | | |
| Madrid | 53.407,2 | 21% | 60.000,0 | 15% | 700.000,0 | Bonificación 100% | Bonificación 99% | Ídem | 1 | - | 6% | 6 | A |
| Canarias** | 120.000,0 | 26% | 60.000,0 | 15,31% | 700.000,0 | 3,5% | Bonificación 99,9% | Ídem | 3 | - | 6,5% | 3 | B |
| Ceuta** | 60.000,0 | 22,5% | 60.000,0 | 5,96%*** | 700.000,0 | 3,5% | Bonificación 99% | Bonificación 50% | - | - | 6% (Bonificación 50%) | 3 | B |
| Melilla** | 60.000,0 | 22,5% | 60.000,0 | 5,96%*** | 700.000,0 | 3,5% | Bonificación 99% | Bonificación 50% | - | - | 6% | 3 | B |
| Baleares | 175.000,0 | 25% | 60.000,0 | 15,27% | 700.000,0 | 3,45% | Bonificación 99% | Deducción = CL - (BL × 7%) | 1 | 1 | 8-11% | 2 | C |
| Cantabria | 90.000,0 | 25,5% | 60.000,0 | 15,22% | 700.000,0 | 3,03% | Bonificación 100% | Ídem | 2 | - | 10% | 2 | C |
| Castilla y León | 53.407,2 | 21,5% | 60.000,0 | 14,99% | 700.000,0 | 3,5 | No Reducción | Ídem | 2 | - | 8% (10% tramo VR>250.000€) | 2 | C |
| Murcia | 60.000,0 | 22,5% | 60.000,0 | 14,23% | 700.000,0 | 3% | Deducción 99% | Ídem | 4 | - | 8% | 2 | C |
| Navarra* | 306.000,0 | 52% | 60.000,0 | 30,92% | 550.000,0 | 2% | No Reducción | - | 1 | - | 6% | 2 | C |

CUADRO 4

## Visión global de la tributación por CC. AA. (continuación)

| Territorio | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | | | | Impuesto sobre el Patrimonio | | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones | | Impuestos Medioambientales | Otros impuestos autonómicos | Transmisiones Patrimoniales Onerosas | Competitividad Fiscal | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Umbral | Tipo máximo | Renta tipo | Tipo medio efectivo | Mínimo exento general | Tipo máximo | Bonificación o reducción para parientes próximos por sucesión *mortis causa* | Bonificación o reducción para parientes próximos por adquisiciones *inter vivos* | Impuestos y Cánones Autonómicos | | Tipo general (inmuebles) | Puntos | Calificación |
| Álava* | 184.950,0 | 49% | 60.000,0 | 30,91% | 800.000,0 | 2,5% | No Reducción | Ídem | 0 | - | 7% | 1 | D |
| Andalucía | 60.000,0 | 22,5% | 60.000,0 | 14,91% | 700.000,0 | 2,5% | Bonificación 99% | Ídem | 5 | 1 | 8%-10% | 1 | D |
| Extremadura | 120.200,0 | 25% | 60.000,0 | 16,11% | 500.000,0 | 3,75% | Bonificación 99% | - | 4 | - | 8%-11% | 1 | D |
| Galicia | 60.000,0 | 22,5% | 60.000,0 | 15,61% | 700.000,0 | 2,5% | Deducción 99% | - | 5 | 1 | 10% | 1 | D |
| Guipúzcoa * | 182.190,0 | 49% | 60.000,0 | 31,05% | 700.000,0 | 2,5% | No Reducción | Ídem | 0 | - | 7% | 1 | D |
| Vizcaya* | 184.950,0 | 49% | 60.000,0 | 30,91% | 800.000,0 | 2% | Reducción de 400.000 | - | 1 | - | 7% | 1 | D |
| Aragón | 150.000,0 | 25% | 60.000,0 | 15,82% | 400.000,0 | 3,5% | No Reducción | Ídem | 5 | - | 8%-10% | 0 | E |
| Asturias | 175.000,0 | 25,5% | 60.000,0 | 15,34% | 700.000,0 | 3% | No Reducción | Ídem | 3 | 1 | 8%-10% | 0 | E |
| Castilla-La Mancha | 60.000,0 | 22,5% | 60.000,0 | 14,91% | 700.000,0 | 3,5% | Bonificación 95% | Ídem | 2 | - | 9% | 0 | E |
| C. Valenciana | 175.000,0 | 29,5% | 60.000,0 | 15,83% | 500.000,0 | 3,5% | Bonificación 75% | - | 3 | - | 10% | 0 | E |

CUADRO 4

## Visión global de la tributación por CC. AA. (continuación)

| Territorio | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | | | | Impuesto sobre el Patrimonio | | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones | | Impuestos Medioambientales | Otros impuestos autonómicos | Transmisiones Patrimoniales Onerosas | Competitividad Fiscal | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Umbral | Tipo máximo | Renta tipo | Tipo medio efectivo | Mínimo exento general | Tipo máximo | Bonificación o reducción para parientes próximos por sucesión *mortis causa* | Bonificación o reducción para parientes próximos por adquisiciones *inter vivos* | Impuestos y Cánones Autonómicos | | Tipo general (inmuebles) | Puntos | Calificación |
| Cataluña | 175.000,0 | 25,5% | 60.000,0 | 15,76% | 500.000,0 | 2,75% | Bonificación 99% (solo cónyuge) | - | 9 | 5 | 10%-11% | 0 | E |
| La Rioja | 120.000,0 | 27% | 60.000,0 | 14,9% | 700.000,0 | 2,5% | Reducción 99% (<400.000) y 50% (>400.000) | Ídem | 3 | - | 7% | 0 | E |

* Territorios con competencia fiscal plena.
**Territorios con una financiación indirecta claramente inferior al resto.
*** Porcentaje calculado teniendo en cuenta la reducción del 60% previsto en el artículo 61.4 LIRPF para las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.
Fuente: Elaboración propia PwC.

**Obtienen la mejor posición la Comunidad de Madrid, seguida de Canarias, Ceuta y Melilla, quedando, al final, Aragón, Asturias, Castilla-La Mancha, Cataluña, la Comunidad Valenciana y La Rioja**.

**Este análisis no tiene en cuenta el Impuesto sobre Sociedades, ya que las CC. AA. de régimen común carecen de competencias al respecto. Sin embargo, ha de recordarse que sí las tienen las Diputaciones Forales y que Canarias cuenta con relevantes beneficios en el mismo. Además, es uno de los tributos más citados cuando hablamos de competencia fiscal internacional** aun cuando su cuota, país por país, no sea un indicador suficiente de la tributación efectiva de una empresa.

Según el estudio «Contribución Tributaria Total del IBEX 35» en 2019, realizado por PwC, **la contribución total de las empresas que conforman dicho índice fue de 42.557 millones de euros, lo que supone un 13% de la recaudación de la Agencia Tributaria y de las cotizaciones a la Seguridad Social, 4,5 puntos por encima del peso que tuvo el IBEX 35 en la producción nacional: un 8,5%**.

**De esa cantidad, 15.422 millones de euros se corresponden con impuestos que han supuesto un coste efectivo para las empresas (impuestos sobre el beneficio, contribuciones a la Seguridad Social e impuestos medioambientales). Los 27.135 millones de euros restantes se corresponden con impuestos recaudados**[3]**, es decir, aquellos que han sido ingresados como consecuencia de la actividad económica de las empresas que conforman el IBEX 35**.

Por tanto, merece la pena recordar que, **teniendo en cuenta los pagos directos a Hacienda y los impuestos que esta recauda y retiene como consecuencia de la actividad que estas empresas realizan, por cada 100 euros de beneficio antes de impuestos, 56 euros se van a las arcas de la Hacienda Pública**. A pesar de lo anterior, y según se recoge en el informe citado, el tipo efectivo de Sociedades es del 20%, cinco puntos por debajo del tipo nominal recogido en la Ley 27/2014.

**Del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) cabe destacar que**, más allá de las comparaciones del tipo máximo, que podemos considerar irrelevantes tanto en cuanto a sus efectos prácticos para la inmensa mayoría como en términos de recaudación efectiva, **si nos centramos en un ejercicio muy simplificado a partir de una renta de 60.000 euros, las diferencias son realmente escasas, obteniendo que el tipo medio efectivo más bajo se encuentra en Murcia (29,14%) y en la Comunidad de Madrid (29,54%), mientras que el más elevado está en Extremadura (31,02%) y en Guipúzcoa (31,05%)**. (Cuadro 5).

[3] Podríamos también llamarlos «generados», pues son el resultado de la actividad desarrollada en el territorio.

CUADRO 5

## Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

| Territorio | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Umbral estatal | Tipo máximo estatal | Umbral autonómico | Tipo máximo autonó-mico | Tipo máximo total | Renta tipo | Tipo medio efectivo estatal | Tipo me-dio efec-tivo autonó-mico | Tipo medio efectivo total |
| Andalucía | 300.000,0 | 24,5% | 60.000,0 | 22,5% | 47% | 60.000,0 | 14,91% | 14,91% | 29,82% |
| Aragón | 300.000,0 | 24,5% | 150.000,0 | 25% | 49,5% | 60.000,0 | 14,91% | **15,82%** | **30,73%** |
| Asturias | 300.000,0 | 24,5% | 175.000,0 | 25,5% | 50% | 60.000,0 | 14,91% | 15,34% | 30,25% |
| Baleares | 300.000,0 | 24,5% | 175.000,0 | 25% | 49,5% | 60.000,0 | 14,91% | 15,27% | 30,18% |
| Cantabria | 300.000,0 | 24,5% | 90.000,0 | 25,5% | 50% | 60.000,0 | 14,91% | 15,22% | 30,13% |
| Castilla y León | 300.000,0 | 24,5% | 53.407,2 | **21,5%** | **46%** | 60.000,0 | 14,91% | 14,99% | 29,9% |
| Castilla-La Mancha | 300.000,0 | 24,5% | 60.000,0 | 22,5% | 47% | 60.000,0 | 14,91% | 14,91% | 29,82% |
| C. Valenciana | 300.000,0 | 24,5% | 175.000,0 | **29,5%** | **54%** | 60.000,0 | 14,91% | **15,83%** | **30,74%** |
| Cataluña | 300.000,0 | 24,5% | 175.000,0 | 25,5% | 50% | 60.000,0 | 14,91% | 15,76% | 30,67% |
| Extremadura | 300.000,0 | 24,5% | 120.200,0 | 25% | 49,5% | 60.000,0 | 14,91% | **16,11%** | **31,02%** |
| Galicia | 300.000,0 | 24,5% | 60.000,0 | 22,5% | 47% | 60.000,0 | 14,91% | 15,61% | 30,52% |
| La Rioja | 300.000,0 | 24,5% | 120.000,0 | **27%** | **51,5%** | 60.000,0 | 14,91% | 14,9% | 29,81% |
| Madrid | 300.000,0 | 24,5% | 53.407,2 | **21%** | **45,5%** | 60.000,0 | 14,91% | **14,63%** | **29,54%** |
| Murcia | 300.000,0 | 24,5% | 60.000,0 | 22,5% | 47% | 60.000,0 | 14,91% | **14,23%** | **29,14%** |
| Álava* | - | - | 184.950,0 | 49% | 49% | 60.000,0 | - | 30,91% | **30,91%** |
| Guipúzcoa* | - | - | 182.190,0 | 49% | 49% | 60.000,0 | - | 31,05% | **31,05%** |
| Vizcaya* | - | - | 184.950,0 | 49% | 49% | 60.000,0 | - | 30,91% | 30,91% |
| Navarra* | - | - | 306.000,0 | 52% | 52% | 60.000,0 | - | 30,92% | **30,92%** |
| Canarias** | 300.000,0 | 24,5% | 120.000,0 | 26% | 50,5% | 60.000,0 | 14,91% | 15,31% | 30,22% |
| Ceuta** | 300.000,0 | 24,5% | 60.000,0 | 22,5% | 47% | 60.000,0 | 5,96% | **5,96%** | **11,92%** |
| Melilla** | 300.000,0 | 24,5% | 60.000,0 | 22,5% | 47% | 60.000,0 | 5,96% | **5,96%** | **11,92%** |

* Territorios con competencia fiscal plena.
**Territorios con una financiación indirecta claramente inferior al resto.
Fuente: Elaboración propia PwC.

En cuanto al **Impuesto sobre el Patrimonio, un tributo ampliamente criticado desde el punto de vista técnico** (puede verse en el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica [2017] e igualmente en el trabajo de los expertos de la Fundación Impuestos y Competitividad[4], entre otros), **advertimos que no existe en la práctica totalidad de los países de nuestro entorno**. **Esta excepcionalidad ha impedido alcanzar un acuerdo sobre la conveniencia de establecer un nivel mínimo de tributación aplicable a todas las CC. AA., existiendo actualmente una notable dispersión**, fruto del legítimo uso de las competencias que la normativa les atribuye (Cuadro 6).

CUADRO 6
## Impuesto sobre el Patrimonio

| Territorio | Impuesto sobre el Patrimonio | |
|---|---|---|
| | Mínimo exento general | Tipo máximo |
| Andalucía | 700.000,0 | 2,5% |
| Aragón | 400.000,0 | 3,5% |
| Asturias | 700.000,0 | 3% |
| Baleares | 700.000,0 | 3,45% |
| Cantabria | 700.000,0 | 3,03% |
| Castilla y León | 700.000,0 | 3,5 |
| Castilla-La Mancha | 700.000,0 | 3,5% |
| C. Valenciana | 500.000,0 | 3,5% |
| Cataluña | 500.000,0 | 2,75% |
| Extremadura | 500.000,0 | 3,75% |
| Galicia | 700.000,0 | 2,5% |
| La Rioja | 700.000,0 | 2,5% |
| Madrid | 700.000,0 | Bonificación 100% |
| Murcia | 700.000,0 | 3% |
| Álava* | 800.000,0 | 3% |
| Guipúzcoa * | 700.000,0 | 2,5% |
| Vizcaya* | 800.000,0 | 2% |
| Navarra* | 550.000,0 | 2% |
| Canarias** | 700.000,0 | 3,5% |
| Ceuta** | 700.000,0 | 3,5% |
| Melilla** | 700.000,0 | 3,5% |

* Territorios con competencia fiscal plena.
**Territorios con una financiación indirecta claramente inferior al resto.
Fuente: Elaboración propia PwC.

[4] L. Briones y A. Zurera (Coords., 2015), «Propuestas para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España». Informe del grupo de trabajo de la Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid.

**La residencia habitual del causante determina la comunidad autónoma donde debe satisfacerse el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, enfrentándose los herederos a una normativa que, en muchos territorios, establece reducciones importantes para los familiares cercanos. Solo en Asturias, Aragón, Castilla y León, y en los territorios forales de Guipúzcoa, Álava y Navarra no están previstos amplios beneficios fiscales en este impuesto**. (Cuadro 7).

CUADRO 7
## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

| Territorio | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones | |
|---|---|---|
| | Bonificación o reducción para parientes próximos por sucesión *mortis causa* | Bonificación o reducción para parientes próximos por adquisiciones *inter vivos* |
| Andalucía | Bonificación 99% | Ídem |
| Aragón | No Reducción | Ídem |
| Asturias | No Reducción | Ídem |
| Baleares | Bonificación 99% | Deducción = CL - (BL × 7%) |
| Cantabria | Bonificación 100% | Ídem |
| Castilla y León | No Reducción | Ídem |
| Castilla-La Mancha | Bonificación 95% | Ídem |
| C. Valenciana | Bonificación 75% | - |
| Cataluña | Bonificación 99% (solo cónyuge) | - |
| Extremadura | Bonificación 99% | - |
| Galicia | Deducción 99% | - |
| La Rioja | Deducción 99% (<400.000)<br>Deducción 50% (>400.000) | Ídem |
| Madrid | Bonificación 99% | Ídem |
| Murcia | Deducción 99% | Ídem |
| Álava* | No Reducción | Ídem |
| Guipúzcoa * | No Reducción | Ídem |
| Vizcaya* | Reducción de 400.000 | - |
| Navarra* | Bonificación hasta 250.000 | - |
| Canarias** | Bonificación 99,9% | Ídem |
| Ceuta** | Bonificación 99% | Bonificación 50% |
| Melilla** | Bonificación 99% | Bonificación 50% |

* Territorios con competencia fiscal plena.
**Territorios con una financiación indirecta claramente inferior al resto.
Fuente: Elaboración propia PwC.

**También el tipo aplicable a las Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) ha sido objeto de numerosas modificaciones por las CC. AA.** La adquisición de una vivienda puede tributar entre el 11% y el 6%, dependiendo de donde se encuentre; **en los extremos están Cataluña (donde se prevé un tipo de gravamen variable de entre el 10% y el 11%), Extremadura y Baleares (donde el tipo de gravamen oscila entre el 8% y el 11%) y la Comunidad de Madrid, con un tipo de gravamen del 6%, y Canarias, Ceuta y Melilla, con tipos similares** (Cuadro 8).

CUADRO 8
## Transmisiones Patrimoniales Onerosas

| Territorio | Transmisiones Patrimoniales Onerosas |
|---|---|
| | Tipo general (inmuebles) |
| Andalucía | 8%-10% |
| Aragón | 8%-10% |
| Asturias | 8%-10% |
| Baleares | 8%-11% |
| Cantabria | 10% |
| Castilla y León | 8% (10% tramo VR>250.000 €) |
| Castilla-La Mancha | 9% |
| C. Valenciana | 10% |
| Cataluña | 10%-11% |
| Extremadura | 8%-11% |
| Galicia | 10% |
| La Rioja | 7% |
| Madrid | 6% |
| Murcia | 8% |
| Álava* | 7% |
| Guipúzcoa * | 7% |
| Vizcaya* | 7% |
| Navarra* | 6% |
| Canarias** | 6,5% |
| Ceuta** | 6% (Bonificación 50%) |
| Melilla** | 6% |

* Territorios con competencia fiscal plena.
**Territorios con una financiación indirecta claramente inferior al resto.
Fuente: Elaboración propia PwC.

Por último, **es en los Impuestos Medioambientales y otros específicamente autonómicos donde la variedad alcanza el máximo**. **Distintos gravámenes, más de 50, sobre actividades e instalaciones, depósitos de residuos, emisión de gases, consumo de agua o electricidad, etc., gravan de distintas maneras y con distintos tipos la realización de actividades económicas concretas, minando la capacidad recaudatoria del propio Impuesto sobre Sociedades**.

**La consecuencia evidente de esta diversidad en el ejercicio de competencias normativas en el ámbito tributario será que surgirán diferencias entre territorios, que habrán de consentirse y generarán una cierta competitividad para atraer renta y riqueza**.

**Cuando nos referimos al ámbito internacional, si se trata de territorios limítrofes y además de la UE, ocurre lo mismo**, y así, si los tipos del IVA son más bajos en un territorio que en su vecino, habrá turismo de compras. Si los tipos en la imposición personal son más bajos en un territorio que en otro, nos encontraremos con la facilidad, y el derecho, de cambiar de domicilio.

**Las libertades de circulación y establecimiento afectan tanto en el interior de una estructura federal como en el ámbito internacional y las distintas Haciendas Públicas, vinculadas a su propio territorio, deben siempre tenerlo en consideración**.

**Si en el caso de España, existiendo el mandato constitucional claro y taxativo de dotar de un ámbito competencial propio a las CC. AA. para hacer política tributaria, el Estado central deseara imponer su propia concepción sobre cómo hacer esta política, se encontraría con serios obstáculos. No es tan distinto este ámbito del internacional**, donde está costando años alcanzar un mínimo consenso para la reforma de los puntos de conexión y tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades.

Por un lado, **existe un bloque normativo que respalda a las Haciendas autonómicas para tomar sus decisiones en relación con impuestos propios y cedidos**, ampliamente respaldado por el Tribunal Constitucional.

De otro lado, **en tanto haya un mínimo respeto a dicho ámbito autonómico, solo podremos aceptar las diferencias que surjan entre unos y otros territorios, siempre que resulten ajustadas al bloque normativo citado**, por mucho que puedan originar movimientos de ciudadanos que prefieran invertir o desarrollar proyectos o simplemente cambiar de domicilio, al albur de los impuestos exigidos en uno u otro territorio.

Además, ha de reconocerse que, si se decidiera recentralizar un tributo para elevarlo, un simple mecanismo de deducción en otro cedido, por el mismo o similar importe, podría compensarlo y anular el efecto que pretendía esa reforma.

Según ha publicado FEDEA[5], como conclusión o resumen de su estudio relativo a la movilidad de los contribuyentes de renta alta en España, **«las diferencias en los impuestos autonómicos influyen significativamente en la elección de la comunidad de residencia por los contribuyentes ubicados en la parte más alta de la distribución de la renta y la movilidad ocasionada por las diferencias en el IRPF parece dirigirse solo a la región de Madrid. En segundo lugar, algunas variables sociodemográficas o relacionadas con las oportunidades que las comunidades ofrecen a los individuos también son relevantes para explicar las decisiones de localización. Y finalmente, las diferencias en el gasto público en los servicios fundamentales no influyen sobre la elección de la comunidad de residencia»**. Los autores concluyen, no obstante, que esto se refiere al 1% de los contribuyentes y que los patrones de migración de quienes tienen renta más elevada son muy diferentes a los de los restantes contribuyentes.

### 4.1. Conclusiones

Desde nuestro punto de vista, en relación con el sistema tributario español, podemos destacar lo siguiente:

- **España cuenta con un sistema fiscal similar al del resto de los países avanzados de la OCDE. Con una presión fiscal por encima de la media de la OCDE y muy similar a la de nuestro país vecino, Portugal, del 34,6% sobre el PIB, no se alcanzan los niveles de Francia o Alemania, países con un PIB per cápita netamente superior**.

- Al igual que sucede con Alemania y Francia, **en España los ingresos más elevados tienen su origen en las contribuciones a la Seguridad Social, si bien la proporción de los ingresos por impuestos sobre la renta y sobre sociedades y los impuestos sobre el consumo es muy similar**. Se observa que **la diferencia registrada en la presión fiscal con estos dos países se encuentra, fundamentalmente, en la menor recaudación derivada del IRPF y en una significativa menor relevancia de la contribución a la Seguridad Social de los empleados y no en la fiscalidad o contribución de las empresas**. En la diferencia con Francia, también es relevante el mayor peso en este país de impuestos sobre la propiedad.

- **No existen diferencias sustanciales, en general, en los tipos nominales, siendo, en cambio, elementos que influyen decisivamente en la menor presión fiscal frente a Francia y Alemania un conjunto de factores: la menor renta per cápita, un elevado desempleo y la pervivencia del fraude fiscal**. Un ambicioso plan de lucha contra el fraude fiscal y la modernización del mercado de trabajo, sin necesidad de variaciones en el sistema fiscal, reportaría una clara mejora en los datos ofrecidos.

[5] J. López Laborda y F. Rodrigo Sauco (2017), «Movilidad de los contribuyentes de rentas altas en respuesta a las diferencias regionales en los impuestos personales». *Estudios sobre la Economía Española* - 2017/28. Noviembre 2017. FEDEA.

- **Nuestro sistema fiscal viene, además, delimitado por el Derecho de la UE, que establece principios y reglas de armonización insoslayables**, especialmente relevantes en cuestiones aduaneras y de fiscalidad indirecta en general, pero que alcanzan ya, también, a los impuestos directos.

- **Ni la armonización fiscal europea ni la homologación de nuestro sistema fiscal con el de los demás países de la OCDE son capaces de evitar la competencia fiscal entre los mismos y con el resto**. Aunque describimos múltiples elementos que limitan o reducen dicha competencia (convenios, reglas de transparencia y antielusión, iniciativas BEPS, etc.), la misma persiste.

- También en el orden interno se repite, en alguna medida, el mismo fenómeno: **el sistema constitucional español establece un nuevo reparto del poder tributario, que da origen a conflictos de competencia fiscal adicionales**.

- **La autonomía en el orden fiscal supone, de manera inevitable, la existencia de diferencias; una distinta graduación de la presión fiscal por territorio**. La misma podrá moderarse a través de mecanismos que limiten la capacidad normativa o armonicen la fiscalidad, teniendo en consideración los distintos impuestos y sus puntos de conexión, estableciendo mecanismos ágiles de cooperación para compartir información, de comprobación y de coordinación, y todo ello matizará, pero no evitará, las diferencias.

- **La consecuencia inmediata de la asimetría y complejidad de nuestro sistema tributario, de la diversidad de tributos, exenciones, deducciones o variedad de tipos impositivos es la aparición de la competencia fiscal entre territorios**. **Ya hemos indicado que un cierto grado de competencia fiscal es sano y razonable, además de inevitable, y debe ser entendida en toda su complejidad**, abarcando el conjunto de un sistema fiscal y no solo las reglas de un único impuesto.

- **Múltiples factores permiten mejorar el grado de competitividad fiscal de un territorio o una comunidad autónoma, sin limitarnos a los tipos nominales de un tributo concreto, tales como una normativa clara y sistematizada, un número reducido de impuestos y un nivel mesurado de los mismos, una buena gobernanza en lo fiscal y financiero, una Administración tributaria cercana al contribuyente y eficiente, una oferta de servicios de información y asistencia completa y un eficaz sistema de prevención o resolución de conflictos, un nivel educativo y de conciencia social elevados, una menor corrupción y, en definitiva, una mayor seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de los tributos**.

- Además, **la autonomía fiscal no deja de ser una parte de la autonomía financiera, de la responsabilidad en la planificación del presupuesto de un territorio. La eficiencia en el gasto y el control de la deuda son cuestiones inexorablemente unidas a la política tributaria**. En este punto, pese a la variedad que hemos señalado en la tributación de rentas, patrimonios, sucesiones, etc., siguiendo lo publicado por FEDEA, se advierte que, **aunque hay**

**cierta dispersión, no hay diferencias significativas en la financiación por habitante en las distintas CC. AA., con la conocida excepción de la relativa sobrefinanciación de los territorios forales**.

- En tal entorno, **dando por seguro que habrá diversidad y competencia fiscal, ciertamente los ciudadanos tienen el derecho de elegir dónde vivir, dónde instalar su domicilio o desarrollar su actividad y, para ello, valorarán como un elemento más su fiscalidad, junto con las políticas de gasto y seguridad jurídica que ofrece cada territorio**, atendiendo a las circunstancias personales, familiares, laborales y económicas de cada cual.

- **Múltiples factores hacen cada día más fácil, para muchas personas, instalarse donde más les conviene, o mover su domicilio a otro territorio, con enorme rapidez, si cambian las circunstancias por las cuales lo eligieron**. **La motivación fiscal puede ser preponderante o solo una entre muchas**. Seguramente habrá quienes se trasladen porque deseen evitar una tributación que consideran desmedida, pero otros se quedarán porque, pese a poder cambiar a territorios más favorables, por filantropía o por costumbre u otras razones, decidan mantenerse en el mismo.

- Ahora bien, **siempre será imprescindible que los gobiernos tengan en consideración esta cuestión en la definición de sus políticas tributarias, pues el nivel de servicios públicos, el clima, el paisaje o la cultura, pueden hacer atractivo un territorio, pero su fiscalidad puede tanto favorecer la atracción de riqueza como expulsarla**. Algo puede estar haciendo mal un gobierno si ve que una parte relevante de su población decide emigrar en búsqueda de mejores condiciones de vida y, al contrario, veamos en qué aciertan quienes atraen población y riqueza. La fiscalidad puede ser uno de esos factores.

- **En el caso de España, hemos indicado que el sistema de financiación autonómica es asimétrico y complejo, quizá demasiado. De ahí las constantes tensiones y manifestaciones de necesidad de su reforma, ya en cuestiones de orden normativo ya en lo hacendístico o financiero**. Desde luego, es legítimo que las concepciones políticas de los gobiernos de cada comunidad se traduzcan en presupuestos diferentes, en el mantenimiento de distintos niveles y opciones de gasto y, por ende, que decidan sus propias políticas tributarias.

- **La corresponsabilidad y lealtad debieran ser reglas siempre respetadas**, sin perjuicio de que cada gobierno ejerza sus propias políticas y competencias, y por supuesto, encontremos diferencias en la fiscalidad personal.

- Dentro de tal diversidad, **desde el punto de vista empresarial o profesional, desde las necesidades de nuestra delicada economía y para evitar una ineficiente asignación de los recursos, una mejor ordenación de la capacidad normativa tributaria de las CC. AA. en relación con la actividad económica, una más equilibrada financiación territorial, una mayor seguridad jurídica y una menor complejidad en la gestión de los tributos, serían todos objetivos deseables**.

# Publicaciones del Instituto de Estudios Económicos

## 2019

### INFORME DE OPINIÓN

**FEBRERO.** Los Presupuestos Generales del Estado para el 2019.

**NOVIEMBRE.** Las buenas prácticas regulatorias.

### COLECCIÓN INFORMES

**OCTUBRE.** Índice de Competitividad Fiscal 2019.

**NOVIEMBRE.** La propiedad privada en España. Índice de Derecho de Propiedad 2019.

**DICIEMBRE.** La deuda pública en España. Implicaciones sobre la política económica.

### COYUNTURA ECONÓMICA

**JUNIO.** N.º 70. A mayor inestabilidad política, más incertidumbre económica.

**DICIEMBRE.** N.º 71. Una política económica ortodoxa para revertir la desaceleración y reducir la incertidumbre.

## 2020

### INFORME DE OPINIÓN

**FEBRERO.** Eficiencia del gasto público. Medición y propuestas de mejora.

**JUNIO.** Impacto económico de las medidas adoptadas en el contexto de la presente crisis. Los casos de la financiación privada avalada y los Expedientes de Regulación Temporal de Empleo.

**AGOSTO.** El marco fiscal de los planes de pensiones. La necesidad de fomentar el ahorro para la jubilación.

**NOVIEMBRE.** Los Presupuestos Generales del Estado para 2021.

**NOVIEMBRE.** Una propuesta de mejora para los incentivos fiscales a la I+D+i.

### COLECCIÓN INFORMES

**JULIO.** Libertad económica y libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica España 2020.

**OCTUBRE.** Competitividad fiscal 2020. ¿Por qué no se pueden subir más los impuestos en España?

### COYUNTURA ECONÓMICA 2020

**JULIO.** N.º 72. Crisis de la COVID-19 en la economía española: la recuperación no es posible sin confianza empresarial.

**DICIEMBRE.** N.º 73. Más allá de los fondos europeos: la economía española necesita el impulso de las reformas estructurales.

### PUNTO DE VISTA

**ENERO.** El Capitalismo. Cambio, evolución y progreso.

### OTRAS PUBLICACIONES

**OCTUBRE.** Estudio sobre la función de Compliance en las empresas españolas.

**NOVIEMBRE.** La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional.

**DICIEMBRE.** Impacto de la crisis del COVID-19 en la industria de alimentación y bebidas española.

## 2021

### INFORME DE OPINIÓN

**ABRIL.** La competitividad fiscal de las comunidades autónomas. Condición necesaria para el desarrollo económico.

### COLECCIÓN INFORMES

**MARZO.** La propiedad privada en España. La necesidad de reconocer los derechos de propiedad en materia de vivienda. Índice de Derecho de Propiedad 2020.

### PUNTO DE VISTA

**ENERO.** La situación actual de la economía en América Latina. Su incidencia sobre las empresas españolas.

### REVISTA DEL IEE 2021

**ENERO.** N.º 1/2021. Adaptabilidad y flexibilidad para la recuperación económica.

INSTITUTO
DE ESTUDIOS
ECONÓMICOS

42

*años*
*por la economía*
*de mercado*

En un entorno cada vez más globalizado, se hace más necesario que nunca contar con un sistema fiscal que sea eficiente, neutral y competitivo, es decir, que no genere costes y distorsiones excesivas sobre las decisiones de los agentes, y que sea capaz de incentivar la actividad económica y de atraer capital y talento. A su vez, la corresponsabilidad fiscal a nivel subcentral es también un objetivo deseable, ya que promueve la innovación y la eficiencia en la gestión de los recursos públicos, y permite a los ciudadanos expresar sus preferencias por distintos niveles de gasto público e impuestos soportados. Además, la corresponsabilidad fiscal favorece la convergencia fiscal y económica entre regiones, al contrario de lo que sucede con la armonización fiscal, que genera incentivos perversos hacia el gasto ilimitado e impacta negativamente sobre el bienestar social.

Dada la mala situación comparada de España y sus comunidades autónomas tanto en materia de competitividad fiscal como en el ámbito de la corresponsabilidad fiscal, y habida cuenta de la complicada coyuntura actual en la que buena parte del tejido productivo precisa de una reconversión, sería totalmente contraproducente seguir incrementando la carga impositiva, ya sea directamente o mediante una armonización fiscal al alza. En su lugar, lo que se precisa es abordar una reforma del diseño fiscal adaptada al entorno competitivo actual, que simplifique las cargas y elimine las distorsiones existentes, y refuerce la corresponsabilidad fiscal entre regiones. Solo así lograremos incrementar el crecimiento económico y el empleo, así como aumentar las bases imponibles.

**INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS**
Tel.: 917 820 580
iee@ieemadrid.com
www.ieemadrid.es