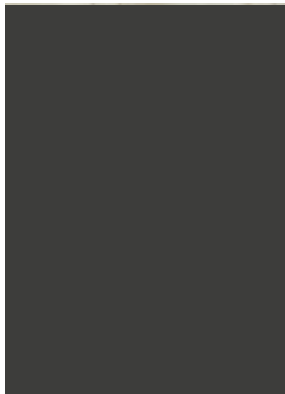
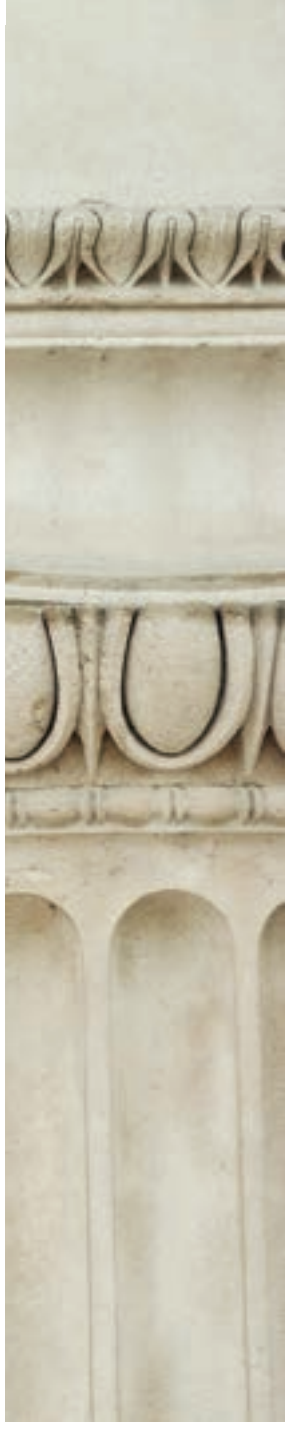


# El sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales: Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales







# Contenido

0

**Resumen ejecutivo**  
02

1

**Una aportación de PwC al debate. Introducción**  
08

2

**El sistema fiscal y la conexión del hecho imponible con un territorio: armonización vs. competencia fiscal**  
10

3

**El caso de España: la financiación del Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales**  
36

4

**Consideraciones en torno a las diferencias en los impuestos en el actual sistema de financiación autonómica**  
62

5

**El domicilio fiscal y su control por las Administraciones tributarias. La prevención y lucha contra el fraude fiscal**  
70

6

**Conclusiones sobre el funcionamiento del sistema español actual y reformas posibles**  
74



# Resumen ejecutivo

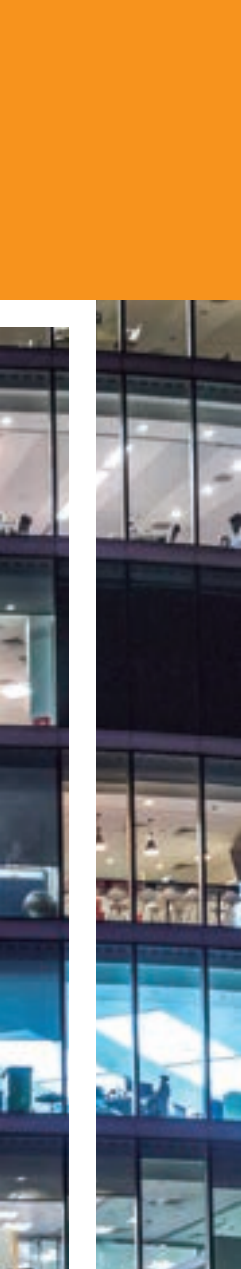


Una cuestión básica en cualquier sistema fiscal es la conexión del hecho imponible de cada tributo con un territorio concreto, el lugar donde quedará sujeto quien lo realice. Las normas que determinan estos puntos de conexión serán distintas en función del tributo y suelen incorporar reglas adicionales para evitar la deslocalización que se considere ilegítima.

Sin embargo, la facilidad con que 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 transporte 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 no puede ser visto solo como un problema. La deslocalización y la mayor movilidad son también oportunidades para territorios hasta ahora vacíos, abandonados por la falta de medios y trabajo, por su pobreza de recursos y servicios limitados. Una fiscalidad atractiva puede entonces considerarse como una favorable palanca, un elemento que puede ayudar a esos territorios 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.

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. Una Hacienda Pública que sea capaz de ofrecer mejoras en múltiples aspectos (menores obligaciones de pago o formales, mayor seguridad jurídica, cercanía, procedimientos eficientes de evitación o resolución de conflictos, etc.), tendrá más posibilidades de salir ganando en la competición.

La competencia fiscal se torna dañina cuando arrastra una ineficiente localización de recursos productivos, normalmente brindando protección a operaciones o 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.

Examinando diferentes comparaciones de datos de fiscalidad en el ámbito internacional vemos que los tipos nominales no son siempre trascendentes o determinantes cuando relacionamos recaudación y PIB, y 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, una buena administración, una menor corrupción o mejores mecanismos de resolución de conflictos. Todos son elementos que ciudadanos y empresas consideran a la hora de decidirse por una u otra sede para su actividad y 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 sub-centrales.

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 juzgar 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.

Si nos referimos al caso concreto de España, en nuestra opinión, la descentralización de competencias legislativas y de gestión, del Estado hacia las Comunidades Autónomas (CCAA), 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 CCAA, 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 otras tratan de mejorar resultados electorales mediante reducciones de los tributos que exigen, o eficientando, 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 CCAA 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 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.

Es posible localizar ya un gran número de reflexiones sobre la reforma del sistema tributario actualmente existente en España, tanto del estatal como del modelo de financiación de sus diversos entes territoriales. Algunas parten de presupuestos más hacendísticos, otras son más cercanas a cuestiones jurídicas y otras con claros matices políticos. En relación con esta cuestión, este estudio se ha centrado en el análisis de los aspectos más relevantes de los impuestos sobre los que las CCAA tienen competencias, bien por tratarse de impuestos propios, impuestos cedidos o impuestos parcialmente cedidos.

Del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) cabe destacar que, más allá de 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 %).

Este informe también se hace eco de la amplia crítica que desde el punto de vista técnico se ha hecho del Impuesto sobre el Patrimonio (la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014), sin alcanzar la unanimidad, volvió a recomendar la supresión, e igualmente el trabajo de los expertos de la Fundación Impuestos y Competitividad, entre otros informes), Además, este impuesto no existe en la práctica totalidad de los países de nuestro entorno. Seguramente por ello tampoco se ha alcanzado un acuerdo sobre la conveniencia de establecer un nivel mínimo de tributación aplicable a todas las CCAA, existiendo actualmente una notable dispersión.

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. Sólo en Asturias, Aragón, Castilla y León y los territorios forales de Guipúzcoa, Álava y Navarra no está previsto dicho beneficio fiscal.

También el tipo aplicable a las Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) ha sido objeto de modificaciones. 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.

Por último, es en los Impuestos Medioambientales y otros específicamente autonómicos donde la variedad alcanza el máximo. Distintos gravámenes, más de 50, sobre 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, minando la capacidad recaudatoria del propio Impuesto sobre Sociedades.



Sin embargo, ha de reconocerse que la regla de competencia según el domicilio del contribuyente es una limitación cuya relevancia es más patente cada día. 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.

La consecuencia evidente de estas características será que surgirán diferencias entre territorios que, si son limítrofes y además de la UE, habrán de consentirse y además generarán una cierta competitividad para atraer renta y riqueza. 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 otros, nos encontraremos con cambios de domicilio.


Si en el caso de España, existiendo el mandato constitucional claro y taxativo de dotar de un ámbito propio a las CCAA para hacer política tributaria, el Estado Central deseara imponer su propia concepción de 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, sólo 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 decide recentralizar un tributo para elevarlo, un simple mecanismo de deducción en otro cedido, por el mismo o similar importe, puede compensarlo y anular el efecto que pretendía esa reforma.

Según ha publicado FEDEA, como conclusión o resumen de su estudio relativo a la movilidad de 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 los más ricos son muy diferentes a los de los restantes contribuyentes.





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 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, de 34,6% sobre el PIB, no se alcanzan los niveles de Francia o Alemania.
- 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 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 una mejora en el mercado de trabajo, sin necesidad de variaciones en el sistema fiscal, reportaría una clara mejora en los datos ofrecidos.
- 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.
- Esta homologación de nuestro sistema fiscal con el de los demás países de la OCDE **no evita la competencia fiscal** entre los mismos y con el resto. Aunque describimos múltiples elementos que evitan 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 armonización, 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 la diferencia.
- 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 sólo las reglas de un único impuesto.
- **Otros factores inciden** directamente en el grado de competitividad fiscal de un territorio, tales como la seguridad jurídica, un eficaz sistema de resolución de conflictos o una Administración tributaria más cercana y eficiente.
- 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 CCAA, 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, 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.
- 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 CCAA 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.



# 1



## Una aportación de PwC al debate. Introducción

De acuerdo con nuestro firme propósito de generar confianza en la sociedad y resolver problemas importantes, en PwC aportamos ideas y asesoramos con el claro compromiso de trabajar de forma innovadora con nuestros clientes y la sociedad en su conjunto, encontrando respuestas a nuevos y viejos problemas. Nos esforzamos así en ayudar a quienes desarrollan una actividad económica, a ONGs, a entidades públicas e instituciones, asesorando en relación con sus operaciones y ofreciendo ideas sobre cómo mejorar su desempeño.

En cumplimiento de dicho propósito publicamos, entre otros, el Consenso Económico del cuarto trimestre de 2020, titulado *“España ante la pandemia”*. Es un informe trimestral de coyuntura que PwC realiza, desde 1999, a partir de la opinión de un panel de expertos y empresarios. En esta ocasión destaca que la disrupción provocada por la COVID-19 no sólo 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 en tiempos de paz de la que se desconoce, por el momento, su duración e impacto final, y cuyas medidas de control asociadas a restricciones de movilidad y al distanciamiento social han impulsado nuevos hábitos de consumo y el teletrabajo. De ahí el protagonismo creciente de las formas de trabajo híbridas y sus implicaciones en ámbitos como la configuración de las ciudades, la movilidad geográfica del talento y nuevas formas de viajar.

Se trata de una crisis global que, junto a estas transformaciones, 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 sólo 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 y el 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.

Ante este escenario, la necesidad de un crecimiento sostenible e integrador requiere con la mayor urgencia un buen diseño y gestión de los fondos *Next Generation* UE, a través del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de la economía española, pero también llevar a cabo reformas estructurales pendientes. Para ello será esencial lograr amplios acuerdos, impulsar la colaboración público-privada, modernizar la gestión y coordinación de las distintas Administraciones y consensuar el papel del Estado del Bienestar futuro.

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.

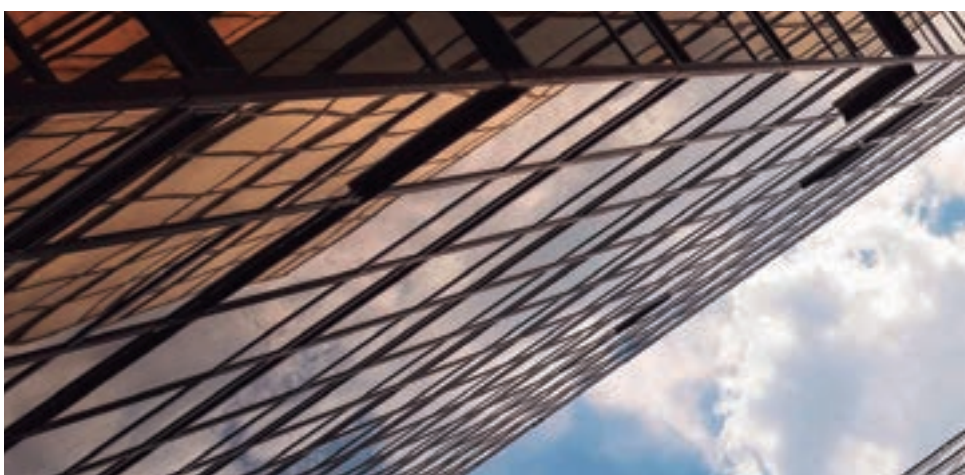
Creemos que una de las reformas estructurales se refiere al sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales: Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, pieza clave de nuestro sistema constitucional.

En su análisis y en las soluciones que se contemplan, se unen reflexiones que atienden al carácter normativo de esta cuestión, con un planteamiento que arranca de la propia Constitución y su interpretación por el Tribunal Constitucional, y otras propuestas que son de carácter hacendístico, más económico, que se refieren a lo que sería más oportuno o conveniente desde este punto de vista.

Los dos análisis están fuertemente vinculados, el primero establece reglas que no pueden ser soslayadas y que, como veremos, no resulta fácil modificar, el segundo pretende hacer operativo y suficiente el sistema de financiación de los entes territoriales.



# 2



## El sistema fiscal y la conexión del hecho imponible con un territorio: armonización vs. competencia fiscal

### Impuestos y territorio

Una cuestión básica que se plantea en cualquier sistema fiscal es la conexión del hecho imponible de cada tributo con un territorio concreto. La norma que crea el hecho imponible de un tributo ha de resolver, cuando se den elementos que remitan a países distintos o territorios con normativa diversa, cuál será el competente para gravar en cada caso.

Existe una larga tradición en la elaboración de este tipo de normas, determinantes del lugar donde ha de entenderse realizado el hecho imponible, el punto de conexión de una renta, unos bienes u operaciones con un determinado territorio.

En relación con estas tradicionales normas, no debe sorprendernos ni la aparición de conflictos, ni los movimientos tendentes a elegir la tributación más favorable. Ambas cuestiones han sido objeto de largos y completos análisis doctrinales.

En estos días en España se discute ampliamente sobre la conveniencia de “recentralizar” algunos impuestos o poner coto a movimientos entre territorios, o incluso entre países. Quizá podemos señalar una mayor sensibilidad social ante estas cuestiones, pero advertimos ya que ni son cuestiones novedosas ni tienen fácil solución.

A los Estados les puede resultar bastante sencillo exigir impuestos sobre bienes



inmuebles. Al no ser factible la deslocalización sobre los mismos, pueden establecer sobre los mismos cuotas y recargos sin temor a que se evaporen. Ciertamente podrán ahuyentar a inversores y su precio podrá verse afectado, pero si actúan con destreza y disponen de un buen censo de los mismos (el Catastro), serán una buena y segura fuente de ingresos para la Hacienda Pública.

Aun siendo inmuebles, no es extraño observar la aparición de sociedades interpuestas, propietarias de un bien de este tipo, cuyas acciones se venden, dando lugar, de facto, a la transmisión de la titularidad de dicho inmueble. En este caso, los sistemas tributarios suelen tener normas antielusión que permiten analizar el contenido real de estas operaciones y aplicar la tributación que merecen.

Por el contrario, cuando nos referimos a rentas, patrimonios personales y consumos, los puntos de conexión con un territorio son más complejos en su determinación y, a la vez, más fáciles de movilizar o incluso eludir. Ya hemos indicado que dicho punto de conexión o lugar de realización constituye un elemento fundamental del hecho imponible. Si no conseguimos ligar un objeto o materia imponible a un territorio, nos quedamos sin hecho imponible en el mismo. O si ocurre que dos o más Estados quieren gravarlo al mismo tiempo, nos encontraremos con casos de doble o múltiple imposición.

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.



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).

## Crisis de la concepción vigente

Este trabajado conjunto de reglas generalmente aceptadas ha sido finalmente trastocado, violentado, por un conjunto de factores:

- La creciente libertad de movimientos de las personas o el establecimiento de entidades, en particular en el seno de la UE, donde es un principio fundamental, pero también en relación con muchos otros países.
- La facilidad de las comunicaciones y su abaratamiento progresivo.
- La globalización de la economía.
- La aparición de los nuevos negocios digitales y el comercio electrónico.
- Y, finalmente, un cambio de hábitos en la vivienda y en la forma que consumimos. diríamos que brutalmente acelerado por la pandemia de la COVID-19.

La facilidad con que se deslocaliza o 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 transporte de personas y la facilidad de consumir fuera del lugar de residencia, son elementos que, como se ha anticipado, han roto los tradicionales esquemas tributarios de territorialidad de los hechos imponible.

Pero, como ocurre habitualmente con las crisis, la irrupción de este conjunto de factores que han hecho saltar los criterios tradicionales de territorialidad en la tributación, no puede ser visto solo como un problema. La deslocalización y la mayor movilidad son también una oportunidad para territorios hasta ahora vacíos, abandonados por la falta de medios y trabajo, por su pobreza de recursos y servicios limitados. Una fiscalidad atractiva puede entonces considerarse como una favorable palanca, un elemento que puede ayudar a esos territorios a recuperar población y, con ella, riqueza y servicios.

Las organizaciones internacionales, los Estados y los distintos territorios con capacidad fiscal que los componen, aunque lentamente, van reaccionando ante estas nuevas realidades<sup>1</sup>.



<sup>1</sup> Documentos de trabajo 3/2018. *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*. Directores Manuel Lucas Durán y Álvaro Del Blanco García. Coordinador Andrés García Martínez y Prólogo de Isaac Merino Jara. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid, 2018.





Así, se fueron modificando en la UE las reglas armonizadas propias de la imposición sobre el consumo para reforzar la sujeción en el lugar donde tiene su sede o domicilio el cliente, el consumidor<sup>2</sup>. La OCDE y otros organismos o instituciones internacionales abrieron una reflexión sobre nuevas reglas para la imposición directa, reenfocando la definición de establecimiento permanente, estableciendo reglas antielusión para determinadas estructuras que facilitaban la deslocalización de rentas, o bien han propuesto nuevos puntos de conexión<sup>3</sup>.

En su conjunto, todas ellas son reglas que tenderían a acercar la tributación del ingreso al lugar en que se encontrara el mercado fuente de rentas, es decir, el lugar de obtención en sentido material más que el de residencia.

Ahora bien, compaginar las libertades de circulación de personas, bienes y capitales, la libertad de establecimiento y, la prohibición de discriminación injusta, con las nuevas normas que viene exigiendo la fiscalidad no es tarea sencilla.

Ha de encontrarse un equilibrio y un ritmo adecuado. El respeto a estas libertades en los sistemas fiscales ha de hacerse compatible con la irrupción de un conjunto de mecanismos con los que los Estados tratan de hacer frente a la deslocalización citada de rentas, riqueza o consumo: unas nuevas reglas de localización de los hechos imponible, las nuevas normas generales anti elusión, la persecución de híbridos y la vigilancia de estructuras fiscales agresivas, el intercambio automático de datos y su mayor transparencia, los nuevos impuestos o reglas sobre la economía “digital”, los esfuerzos

de la OCDE por construir los denominados pilares 1 y 2 de la imposición sobre sociedades, buscando la armonización de bases y tipos mínimos en un escenario internacional.

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, como hemos visto, 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.

Dentro de esos límites, en efecto, 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.

Es una tarea irrenunciable de cada Hacienda Pública alcanzar este equilibrio, legislar y aplicar tributos considerando el contexto, conscientes de que otros territorios, especialmente si son cercanos, pueden estar tomando decisiones en las mismas cuestiones que les afectan. También resulta igualmente imprescindible eficientar el gasto, no necesariamente seguir subiendo impuestos como si el resto de los países o territorios no existieran.

En el entorno que hemos descrito, una Hacienda Pública que ignore en el desarrollo de su política fiscal lo que hagan las demás, estará condenada al fracaso, entendiéndose por tal la pérdida de contribuyentes y, en definitiva, de recaudación.

<sup>2</sup> Destaca por su relevancia la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. No obstante, el régimen de operaciones intracomunitarias vigente desde 1992, nacido como transitorio, pero ya definitivo, responde al mismo criterio. Vide igualmente “*El lugar de prestación de los servicios y otras modificaciones introducidas por la Ley 2/2010 con carácter retroactivo*” Ramón Falcón y Tella. Quincena Fiscal Aranzadi num. 7/2010. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2010.

<sup>3</sup> En 2013 los países miembros de la OCDE y G20 adoptaron el plan de acción de 15 puntos para luchar contra las prácticas definidas como “BEPS” o “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, OCDE, en particular Acciones 1 y 7. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>

## Hacienda central y subcentrales

Desde luego, los márgenes dentro de los cuales se habrá de mover una Hacienda Pública se ponen de manifiesto no sólo si hablamos del mundo en general, también ocurre dentro de los sistemas federales, o en cualquier ámbito territorial donde el poder fiscal es compartido por distintos niveles administrativos, ya sean centrales, regionales o locales. Mientras dicho poder fiscal sea compartido y se respeten las libertades de personas y empresas, habrá diversidad tributaria y un margen para la competencia fiscal.

En efecto, los modelos de organización de las Haciendas Públicas son muchos y variados. Si su poder está repartido en el ámbito internacional, también puede ocurrir lo mismo en el interior de un país. Como señala Jorge Martínez-Vázquez, *“al final no es sorprendente que exista un alto grado de diversidad en la experiencia internacional. Son cuatro los modelos principales de estructura vertical de administración tributaria observados en la práctica: (i) una sola autoridad tributaria centralizada que hace cumplir todos los impuestos nacionales y subnacionales; ésta es la experiencia de los países escandinavos y de otros países como Rusia y Bélgica, y también es común en otros países unitarios; (ii) autoridades tributarias independientes en diferentes niveles de gobierno, con diversos grados de cooperación; esto es común en los grandes países federales, entre ellos, Brasil y Estados Unidos<sup>4</sup>; (iii) modelos de administración tributaria mixtos con variaciones de la administración centralizada y descentralizada; este tipo se puede encontrar en Canadá, España o Suiza; y (iv) administraciones tributarias completamente descentralizadas, con todos los impuestos, nacionales y subnacionales, recaudados a nivel subnacional; en la práctica este es un caso mucho menos común con ejemplos en Alemania e históricamente la Unión Soviética y China antes de 1994. Qué modelo se ajusta mejor a la realidad de un país dependería de la asignación específica de los impuestos en ese país. Cuando*

*el sistema funciona con varios niveles de administración tributaria es deseable tener flexibilidad en el diseño y un alto grado de diálogo y cooperación entre las administraciones.”*<sup>5</sup>

En definitiva, podemos afirmar que el grado de complejidad técnica que han alcanzado los sistemas fiscales y las formas en que hemos ido señalando cómo se desenvuelven para integrarse o armonizarse entre ellos, hacen realmente difícil operar unilateralmente, imponer decisiones o restricciones con cualquier intención política.

La necesidad de un alto grado de diálogo y cooperación es innegable, pero, como también señalamos, no necesariamente existe o incluso vemos escenarios donde no es extraño lo contrario. En tales casos, la reacción de los demás Estados o territorios, una modificación de conducta de los contribuyentes o el propio mercado, pueden vaciar de contenido una política fiscal que renuncie a entender en qué contexto se encuentra. Seguramente no ocurra lo mismo con las decisiones de gasto, donde la política puede seguir jugando un papel preponderante, pero en el lado del ingreso ha de reconocerse que el unilateralismo tiene posibilidades escasas y, además, decrecientes.

## La competencia fiscal y la seguridad jurídica

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 una consecuencia inevitable<sup>6</sup>.

Ya hemos visto cómo hay reglas de armonización y coordinación, que incluso puede decirse que son crecientes, pero sólo limitan la competitividad fiscal, nunca la eliminan.

Y desde luego no son solo las cuotas tributarias ni las deducciones o beneficios fiscales los elementos determinantes de esta inexorable

<sup>4</sup> Vid Tax Maps de Tax Foundation en <https://taxfoundation.org/publications/tax-maps/>. Ofrece una comparación gráfica inmediata de impuestos y tipos aplicables en cada uno de los Estados de EEUU, reflejando muy importantes diferencias entre ellos (i.e. del 7,25% State Sales Tax rate en California al 0% en Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire y Oregón).

<sup>5</sup> Martínez-Vázquez, Jorge. Fedea Policy Papers - 2016/19 - *El papel de los impuestos propios en la financiación autonómica: Lecciones de la experiencia internacional*. International Center for Public Policy Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University.

<sup>6</sup> Destacamos por su relevancia la sentencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos en el asunto South Dakota v. Wayfair sobre tributación de ventas minoristas mediante comercio electrónico, sin establecimiento ni empleados en el territorio.

competitividad fiscal. Son muchos y diferentes los factores que podemos decir que determinan la competitividad fiscal de una Hacienda Pública concreta. Podemos citar los siguientes:

- El número y nivel alcanzado por los impuestos en vigor sería el primer elemento, componiendo un sistema fiscal fundado en los principios básicos de capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad<sup>7</sup>.
- Cada una de las Administraciones que puede verse afectada por esta competencia 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 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 primordial será el entorno concreto de seguridad jurídica que ofrece un territorio, referida en particular al establecimiento de impuestos claros dentro de un sistema bien ordenado, la existencia de una organización tributaria eficiente y cercana al contribuyente, que disponga de mecanismos bien acabados de 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.

---

<sup>7</sup> Artículo 3 de la Ley General Tributaria.





Cuando el “voto con los pies”<sup>8</sup> o, más técnicamente, la deslocalización por motivos fiscales, o principalmente fiscales, se convierte en algo dañino, no es fácil de determinar. Probablemente ocurre cuando este motivo es capaz de vencer en una decisión de establecimiento que por lo demás sería ineficiente en términos económicos. Lo que podemos resaltar en estas líneas es que la competencia fiscal es un fenómeno que ningún gobierno puede evitar y que para adaptarse 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. Una Hacienda Pública que sea capaz de ofrecer mejoras en los múltiples aspectos antes mencionados, tendrá más posibilidades de salir ganando en la competición.

Así, por ejemplo, si una Comunidad Autónoma adopta en España una política fiscal, no podrá considerar irrelevante las decisiones que pueden adoptar las Comunidades restantes, o los vecinos Andorra, Gibraltar, Portugal o Francia, o el resto de la UE o más allá, pues en función de la elección adoptada puede ver modificadas sus aspiraciones de recaudación de manera muy significativa.

Un determinado nivel de competencia fiscal interno tampoco será desleal si la Comunidad Autónoma, o cualquier territorio, consigue prestar los servicios públicos obligatorios con financiación suficiente, tal y como se definan en la normativa aplicable, con el nivel de impuestos que decida libremente exigir a sus ciudadanos, actuando de conformidad con el sistema de financiación en vigor y mejorando a las demás en varios o todos los restantes factores antes citados.

En cambio, habría de reconocerse que el sistema fiscal de un territorio o Comunidad es 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 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.

## Presión fiscal en la OCDE

Cuando pasamos de las normas a los datos y observamos cómo se comportan los distintos sistemas fiscales en relación con el PIB, confirmamos lo que hemos venido sosteniendo: los distintos Estados ajustan los niveles de fiscalidad a sus decisiones de gasto público, en un contexto en el que son conscientes de la competencia por la atracción de renta, riqueza o consumo que ejercen los demás, existiendo una cierta variedad de modelos disponibles.

Examinando diferentes comparaciones de datos de fiscalidad en el ámbito internacional vemos que los tipos nominales no son siempre trascendentes o determinantes cuando relacionamos recaudación y PIB, y 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, una buena administración, una menor corrupción o mejores mecanismos de resolución de conflictos. Todos son elementos que ciudadanos y empresas consideran a la hora de decidirse por una u otra sede para su actividad y negocios.

Atendiendo a los últimos datos publicados por la OCDE, en su publicación anual **Revenue Statistics 2020**<sup>9</sup>, 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, de 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

<sup>8</sup> Charles Tiebout, “*The Theory of the Local Expenditure*”, recogido en el Journal of Political Economy de octubre de 1956. Ampliamente debatido en la Teoría de la Hacienda Pública, donde destacaría la contribución de James M. Buchanan, con numerosos estudios sobre oferta y demanda de bienes públicos.

<sup>9</sup> OCDE “*Revenue Statistics 2020*”, 1965-2019, OCDE, 2020. Recoge datos provisionales de 2019. <https://www.oecd.org/ctp/revenue-statistics-2522770x.htm>



Portugal (34,8%). De la tabla que a continuación introducimos, cabe 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 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), en donde esta disminución 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 puntos porcentuales.
- 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 20.770,04€ de Portugal<sup>10</sup>. 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.

Teniendo en cuenta un plazo de tiempo más largo, el promedio de los ingresos fiscales sobre el PIB de la OCDE ha ido creciendo ligeramente, pasando del 33,3% en 2000 al 33,8% en 2019.

Ciertamente, si el sistema fiscal opera adecuadamente, como un estabilizador automático de la economía, a un aumento del PIB habría de corresponderle un nivel superior de aumento de ingresos fiscales y, por tanto, de la presión fiscal, manteniendo los mismos tipos impositivos. Por el contrario, si el PIB disminuye, los ingresos fiscales deberían hacerlo en mayor medida, disminuyendo así la presión fiscal. Si el PIB permanece estable, la presión fiscal debería mantener una relación de proporcionalidad directa con la subida o bajada nominal de impuestos, pero, como hemos indicado, pueden entrar en consideración factores que hemos englobado dentro del concepto de seguridad jurídica, que operen en cualquier sentido, compensando o incrementando el efecto de tales movimientos en la norma tributaria.

A través de la siguiente tabla podemos comparar los resultados obtenidos en relación con el PIB, con los diferentes tipos nominales en algunos de los tributos más relevantes (con las simplificaciones propias de una tabla resumen).

Podemos comprobar cómo por ejemplo Alemania o Francia, con tipos nominales en general inferiores a España, pero mayor PIB *per cápita*, obtienen finalmente una presión fiscal superior. En cambio, Portugal con tipos más elevados apenas supera a España en presión fiscal.

<sup>10</sup> Datos Banco Mundial: PIB per Cápita . Banco Mundial: [https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=OE&most\\_recent\\_year\\_desc=false&start=2019&view=bar](https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=OE&most_recent_year_desc=false&start=2019&view=bar)

País	Impuesto sobre Sociedades	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas		Impuesto sobre el Valor Añadido	
	Tipo general	Umbral*	Tipo máximo	Tipo general	Tipo reducido
Alemania	15,825%	270.500,00	45%	19%	7%
Australia	30% (26% < 32.224.338,32 €)	115.418,82	45%	10%	-
Austria	25%	1.000.000,00	55%	20%	13%
Bélgica	25%	41.360,00	50%	21%	12%
Bulgaria	10%	0,01	10%	20%	9%
Canadá	25-31%	139.172,51	33% (más 11,5%-21%)	5% -15%	-
Chile	27% (65% deducible)	83.336,80	35,5%	19%	-
Chipre	12,5%	60.001,00	35%	19%	9%
Colombia	31%	260.793,51	39%	19%	5%
Corea del Sur	25% (>224.133.015,78 €)	746.789,35	45%	10%	-
Croacia	18%	47.522,42	30% - 35,4%	25%	13%
Dinamarca	22%	77.618,24	52,06%	25%	-
Eslovaquia	21%	36.256,38	25%	20%	10%
Eslovenia	19%	72.000,00	50%	22%	9,5%
España	25%	300.000,00	45,5% - 52%	21%	10%
Estados Unidos	21-33%	439.994,39	37%	0% - 9,75%	-
Estonia	25% (Cuando se distribuye dividendo)	0,01	20%	20%	9%
Finlandia	20%	80.500,00	55%	24%	14%
Francia	26,5% (No renta mundial)	156.244,00	45%	20%	10%
Grecia	24%	40.000,00	44%	24%	13%
Hungría	9%	0,01	15%	27%	18%
Irlanda	12,5% (25% rentas pasivas)	35.300,00**	40%	23%	13,5%
Islandia	20%	72.941,67	46,25%	24%	11%
Israel	23%	163.815,01	50%	17%	-
Italia	24%	75.001,00	43%	22%	10%

\* 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.



	Impuesto sobre el Patrimonio	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones		
Tipo superreducido	Sí/No	Mínimo exento/ Bonificación*	Sucesiones (tipo máximo)	Donaciones (tipo máximo)
-	No	500.000: Cónyuge 400.000: Descendientes 1 <sup>er</sup> grado	50%	50%
-	No	-	NA	NA
10%	No	-	NA	NA
6%	No (sí IBI)	15.000: (Hijos <21 + 2.500€ por año)	2%-80%	3%-7%
-	No	127.829,00	3,3%-6,6%	3,3%-6,6%
-	No	-	NA	NA
-	Sí	-	25%	25%
5%	No	-	NA	NA
0%	Sí	-	10%	10%
-	No	-	50%	50%
5%	No	6.609,80	4%	4%
-	No	41.500,00	15%	15%
-	No	-	NA	NA
5%	No	Bonificaciones según parentesco	40%	40%
4%	Sí	Bonificaciones y reducciones por CCAA	34%	34%
-	No	-	40%	40%
-	No	-	NA	NA
10%	No	Sucesiones: 20.000 Donaciones: 5.000	17%	17%
5%/2.1%	No	100.000: Parientes 1.594: No parientes	60%	60%
6%	No	150.000: Parientes 1 <sup>er</sup> grado y cónyuge 30.000: Parientes 6.000: Cualquiera	Categoría A: 10% Categoría B: 20% Categoría C: 40%	Categoría A: 10% Categoría B: 20% Categoría C: 40%
5%	No	-	18% (9% residencia habitual)	18% (9% residencia habitual)
9%/4,8%	No	Exención: Conyuge o pareja de hecho 335.000: Parientes 1 <sup>er</sup> grado 32.500: Otros parientes	33%	33%
-	No	32.106.66	10%	Tributan por IRPF
-	No	-	NA	NA
5%/4%	No	Cónyuge y familiares: 4% cuando > € 1millón Hermanos: 6% cuando > € 100.000	8%	8%

País	Impuesto sobre Sociedades	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas		Impuesto sobre el Valor Añadido	
	Tipo general	Umbral*	Tipo máximo	Tipo general	Tipo reducido
<b>Japón</b>	23,2%	314.993,67	45%	10%	8%
<b>Letonia</b>	25% (Cuando se distribuye dividendo)	62.800,00	31%	21%	12%
<b>Lituania</b>	15%	81.162,00	32%	21%	9%
<b>Luxemburgo</b>	24,94%	200.004,00	42%	17%	14%/8%
<b>Malta</b>	35%	60.001,00	35%	18%	7%
<b>México</b>	30%	160.702,78	35%	16%	-
<b>Noruega</b>	22%	0,01	22%	25%	15%
<b>Nueva Zelanda</b>	28%	107.227,8	39%	15%	-
<b>Países Bajos</b>	25%	68.507,00	49,5%	21%	9%
<b>Polonia</b>	19% (9% < 2.000.000 €)	85.528,00	32%	23%	8%
<b>Portugal</b>	21%	80.882,00	48%	23%	13%
<b>Reino Unido</b>	19%	170.811,67	45%	20%	5%
<b>Republica Checa</b>	19%	65.546,00	23%	21%	15%
<b>Rumania</b>	16%	0,01	10%	29%	9%
<b>Suecia</b>	20,6%	51.983,44	52%	25%	12%
<b>Suiza*</b>	11,9-21,6%	669.454,97	22,5%-45%	7,7%	3,7%
<b>Turquía</b>	22%	76.036,07	40%	18%	8%

\* 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.

Idido	Impuesto sobre el Patrimonio	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones		
Tipo superreducido	Sí/No	Mínimo exento/ Bonificación*	Sucesiones (tipo máximo)	Donaciones (tipo máximo)
-	No	Exención sucesiones: > € 234.256,04 (+ 46.847,18 € por nº heredero legal) Exención donaciones: € 8.587,5	55%	55%
5%	No	Exención: cónyuge y familiares hasta 3 <sup>er</sup> grado 1.425: Resto	NA	Tributan por IRPF
5%	No	Exención: Cónyuge, hijos ascendientes y hermanos 150.000: Bienes inmuebles y muebles sujetos a registros	10	NA
3%	No	-	15%	14,4%
5%	No	-	NA	NA
0%	No	Generalmente exento	Tributan por IRPF	Tributan por IRPF
12%	Sí	-	NA	NA
-	No	-	NA	NA
-	Sí (dentro del IRPF)	-	40%	40%
5%	No	Exención total: cónyuge, descendientes y ascendientes	20%	NP
6%	No	-	Derechos de timbre del 10%	Derechos de timbre del 0,80%
-	No	577.304,88: Descendientes (includ. vivienda habitual) 375.248,17: Resto	40%	Tributa por sucesiones
10%	No	-	NA	Sujetos a IRPF
5%	No	-	NA	NA
6%	No	-	NA	NA
2,5%	Sí	Exención: Cónyuge y en los cantones los descendientes directos	Depende del cantón	Depende del cantón
1%	No (sí IBI)	-	10%	30%







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 200.000,00 euros) y, en el segundo cuadro, destacamos aquellos países en los que el tipo es proporcional o el máximo se aplica a partir de un umbral que consideramos bajo (menos de 60.000,00 euros).

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

Grupo I. Países con tarifa progresiva y umbral elevado		
País	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	
	Umbral	Tipo máximo
Alemania	270.500,00	45%
Austria	1.000.000,00	55%
Colombia	260.793,51	39%
Corea del Sur	746.789,35	45%
España	300.000,00	45,5%-52%
Estados Unidos	439.994,39	37%
Japón	314.993,67	45%
Luxemburgo	200.004,00	42%
Suiza	669.454,97	22,5%-45%

Grupo II. Países con tipo proporcional o umbral bajo		
País	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	
	Umbral	Tipo máximo
Bélgica	41.360,00	50%
Bulgaria	0,01	10%
Croacia	47.522,42	55%
Eslovaquia	36.256,38	25%
Estonia	0,01	20%
Grecia	40.000,00	44%
Hungría	0,01	15%
Irlanda	35.300,00	40%
Noruega	0,01	22%
Rumania	0,01	10%
Suecia	51.983,44	52%



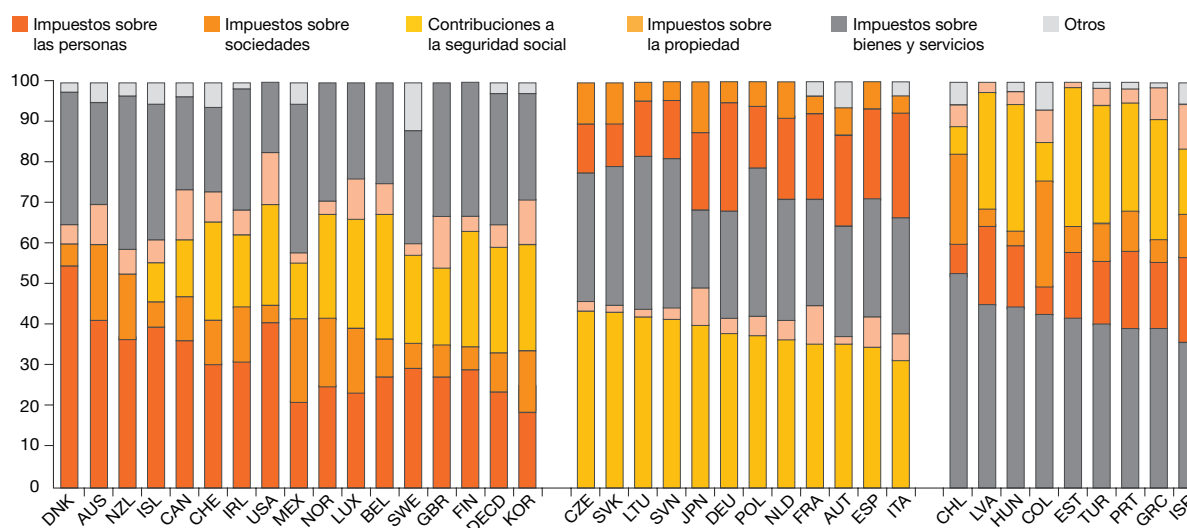
## Evolución de la cesta de impuestos en la OCDE

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.

Por el contrario, los impuestos sobre la propiedad tuvieron un papel mucho menos relevante en los sistemas de ingreso de los países miembros de la OCDE en 2018.

En promedio, durante el año 2018, los países de la OCDE recaudaron el 34,3% de sus ingresos fiscales a través de impuestos sobre la renta y las ganancias. En 11 de ellos, la ratio de la suma de impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades superó el 40% de la recaudación fiscal total (Australia, Canadá, Dinamarca, Islandia, Irlanda, Luxemburgo, México, Nueva Zelanda, Noruega, Suiza y Estados Unidos).

**Gráfico 1 Estructuras fiscales en 2018 (% del total de ingresos fiscales)**



Nota: Los países están agrupados y ordenados por aquellos en los que los ingresos por impuestos sobre la renta (personales y empresariales) constituyen la mayor parte de los ingresos fiscales totales, seguidos por aquellos en los que lo son las aportaciones a la seguridad social o los impuestos sobre bienes y servicios.

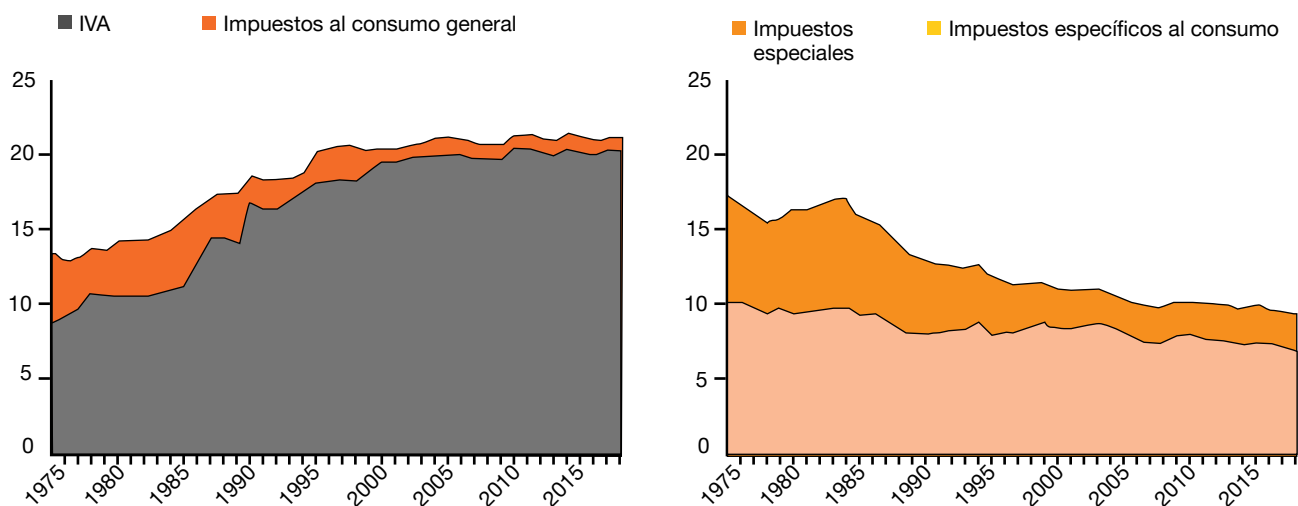




La participación en la recaudación total de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades es bastante variable entre los países miembros de la OCDE:

- Con carácter general, los ingresos por estos 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 ascendía 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.
- 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 entre 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, 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 periodo, 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 nivel global en las últimas décadas.

**Gráfico 2 Participación de los ingresos por impuestos como porcentaje de los ingresos totales (1975-2018)**



En relación con esos impuestos, que en el ámbito de la UE están armonizados, debemos recordar que la normativa europea acostumbra a fijar tipos mínimos, por encima de los cuales los Estados Miembros pueden moverse libremente. Del mismo modo, se determinan listas de productos a los que son aplicables tipos inferiores o exenciones, dejando siempre una cierta libertad a los Estados.

Estas estructuras flexibles, junto con la posibilidad de establecer umbrales diferentes para la sujeción de ventas a distancia, ventas a entidades que sean consumidores finales o un régimen de exención para microempresas, constituyen un conjunto de normas que aportan flexibilidad a la política fiscal de cada Estado y que dan lugar a un cierto nivel de competencia por el consumo entre los mismos, en particular en las zonas fronterizas. Dicha flexibilidad y competencia opera igualmente en favor de la limitación de variaciones excéntricas, que se verían limitadas por correlativos desplazamientos en el consumo.

Umbrales del IVA ( 1 de julio de 2019)						
País	Umbral para la aplicación del régimen especial para adquisiciones por sujetos pasivos que no tengan derecho a deducir el impuesto y por personas jurídicas no imponibles		Umbral de aplicación del régimen especial de venta a distancia		Exención para pequeñas empresas	
	Moneda local	Equivalencia €	Moneda local	Equivalencia €	Moneda local	Equivalencia €
Bélgica	€11.200		€35.000		€25.000	
Bulgaria	BGN 20.000	€10.226	BGN 70.000	€35.791	BGN 50.000	€25.565
Croacia	HRK 77.000	€10.410	HRK 270.000	€36.501	HRK 300.000	€40.557
Rep. Checa	CZK 326.000	€12.795	CZK 1.140.000	€44.744	CZK 1.000.000	€39.250
Dinamarca	DKK 80.000	€10.717	DKK 280.000	€37.510	DKK 50.000	€6.698
Alemania	€12.500		€100.000		€17.500	
Estonia	€10.000		€35.000		€40.000	
Irlanda	€41.000		€35.000		NA	
Grecia	€10.000		€35.000		€10.000	
España	€10.000		€35.000		No	
Francia	€10.000		€35.000		€82.800; €42.900 o €33.200	
Italia	€10.000		€100.000		€65.000	
Chipre	€10.251,61		€35.000		€15.600	
Letonia	€10.000		€35.000		€40.000	
Lituania	€14.000		€35.000		€45.000	
Luxemburgo	€10.000		€100.000		€30.000	
Hungría	€10.000		€35.000		HUF 8.000.000	€24.775
Malta	€10.000		€35.000		€35.000	
Países Bajos	€10.000		€100.000		No	No
Austria	€11.000		€35.000		€30.000	
Polonia	PLN 50.000	€11.785	PLN 160.000	€37.712	PLN 200.000	€47.140
Portugal	€10.000		€35.000		€10.000	
Rumanía	RON 34.000	€7.291	RON 118.000	€25.305	RON 300.000	€47.180
Eslovenia	€10.000		€35.000		€50.000	
Slovakia	€14.000		€35.000		€49.790	
Finlandia	€10.000		€35.000		€10.000	
Suecia	SEK 90.000	€8.535	SEK 320.000	€30.346	SEK 30.000	€2.845
Reino Unido	GBP 85.000	€94.741	GBP 70.000	€78.022	GBP 85.000	€94.741

## Especial referencia a Estados con diferentes estructuras tributarias, centralizadas o federales: Irlanda, Portugal, Alemania, Canadá, Francia y España

Los países miembros de la OCDE tienen estructuras administrativas muy variadas, desde Estados con una estructura federal (como podría ser Estados Unidos o Alemania) a Estados con una estructura total o parcialmente centralizada (tal es el caso de Irlanda y Portugal), pasando por Estados con una estructura “mixta” como es el caso de España.

### I. Estados con sistemas tributarios centralizados: Irlanda y Portugal<sup>11</sup>

#### Irlanda

De acuerdo con lo señalado por la OCDE, las políticas económicas del Gobierno irlandés están dirigidas a la creación de un entorno económico estable que apoye las necesidades

de las empresas, invirtiendo continuamente para satisfacer los requisitos de un sector empresarial internacional creciente y sofisticado.

En la actualidad, Irlanda es uno de los lugares más favorecidos para la inversión en Europa, ya que más de mil empresas de todo el mundo de una amplia gama de sectores comerciales (electrónica e ingeniería, productos farmacéuticos y sanitarios, tecnología y *software* informático, servicios financieros y una gama de servicios comercializados internacionalmente) han elegido Irlanda como base para sus negocios.

El éxito continuo de Irlanda como lugar de inversión se ha basado en la garantía de un entorno fiscal favorable (amplia red de CDI), costes operativos competitivos, una fuerza laboral productiva y flexible y una infraestructura bien desarrollada con servicios de soporte.



<sup>11</sup> PwC Worldwide Tax Summaries: <https://taxsummaries.pwc.com/ireland>



Irlanda - Porcentaje de ingresos fiscales sobre el PIB <sup>12</sup>										
	Billón €					Porcentaje del PIB (%)				
	1990	2000	2010	2017	2018	1990	2000	2010	2017	2018
<b>Ingresos totales</b>	<b>12.3</b>	<b>33.4</b>	<b>46.4</b>	<b>67.6</b>	<b>73.5</b>	<b>32.4</b>	<b>30.8</b>	<b>27.7</b>	<b>22.8</b>	<b>22.7</b>
<b>1000 - Impuestos sobre la renta, las ganancias y las ganancias de capital</b>	<b>4.7</b>	<b>14.6</b>	<b>18.6</b>	<b>29.6</b>	<b>33.3</b>	<b>12.3</b>	<b>13.4</b>	<b>11.1</b>	<b>10.0</b>	<b>10.3</b>
1100 Particulares	4.1	10.6	14.7	21.4	22.9	10.7	9.8	8.7	7.2	7.1
1200 Sociedades	0.6	3.9	3.9	8.2	10.4	1.6	3.6	2.4	2.8	3.2
1300 No clasificable entre 1100 y 1200	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>2000 - Contribuciones a la seguridad social</b>	<b>1.7</b>	<b>4.0</b>	<b>8.5</b>	<b>11.7</b>	<b>12.7</b>	<b>4.6</b>	<b>3.7</b>	<b>5.0</b>	<b>3.9</b>	<b>3.9</b>
2100 Empleados	0.6	1.0	3.2	4.0	4.4	1.5	0.9	1.9	1.3	1.3
2200 empleadores	1.1	2.8	4.9	7.2	7.7	2.9	2.6	2.9	2.4	2.4
2300 Trabajadores por cuenta propia o no empleados	0.1	0.2	0.3	0.5	0.6	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
2400 No asignable entre 2100, 2200 y 2300	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>3000 - Impuestos sobre nómina y plantilla</b>	<b>0.2</b>	<b>0.0</b>	<b>0.3</b>	<b>0.4</b>	<b>0.6</b>	<b>0.4</b>	<b>0.0</b>	<b>0.2</b>	<b>0.1</b>	<b>0.2</b>
<b>4000 - Impuestos sobre la propiedad</b>	<b>0.6</b>	<b>1.9</b>	<b>2.4</b>	<b>3.9</b>	<b>4.3</b>	<b>1.5</b>	<b>1.8</b>	<b>1.4</b>	<b>1.3</b>	<b>1.3</b>
4100 Impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles	0.3	0.6	1.3	1.9	1.9	0.8	0.5	0.8	0.6	0.6
4200 Impuestos recurrentes sobre el patrimonio neto	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
4300 Impuestos sobre sucesiones, sucesiones y donaciones	0.0	0.2	0.2	0.4	0.5	0.1	0.2	0.1	0.2	0.2
4400 Impuestos sobre transacciones financieras y de capital	0.2	1.1	0.8	1.5	1.9	0.6	1.0	0.5	0.5	0.6
4500 Impuestos no recurrentes	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
4600 Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>5000 - Impuestos sobre bienes y servicios</b>	<b>5.1</b>	<b>12.9</b>	<b>16.6</b>	<b>22.1</b>	<b>22.6</b>	<b>13.6</b>	<b>11.9</b>	<b>9.9</b>	<b>7.4</b>	<b>7.0</b>
5100 Impuestos sobre producción, venta, transferencia, etc.	4.9	12.4	15.3	20.1	20.6	13.0	11.4	9.1	6.8	6.4
5110 Impuestos generales	2.5	7.6	10.1	13.1	14.2	6.6	7.1	6.0	4.4	4.4
5111 Impuestos sobre el Valor Añadido	2.5	7.6	10.1	13.1	14.2	6.6	7.1	6.0	4.4	4.4
5120 Impuestos sobre bienes y servicios específicos	2.4	4.7	5.3	7.0	6.5	6.4	4.4	3.1	2.4	2.0
5121 Impuestos Especiales	2.1	4.4	4.9	6.2	5.5	5.5	4.1	2.9	2.1	1.7
5200 Impuestos sobre el uso de bienes y actividades realizadas	0.2	0.6	1.3	2.0	2.0	0.5	0.5	0.8	0.7	0.6
5300 No asignable entre 5100 y 5200	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>6000 - Otros impuestos</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>

<sup>12</sup> OCDE "Revenue Statistics 2020", 1965-2019, OCDE, 2020.



## Portugal

Portugal, también con una estructura tributaria centralizada, ha venido incrementado sus ingresos tributarios durante las últimas décadas, al mismo tiempo que ha privatizado muchas empresas, controladas previamente por el Estado y ha liberalizado áreas claves de la actividad para potenciar la economía, incluyendo los sectores de financiación y de telecomunicaciones. Como se ha indicado con anterioridad, el porcentaje máximo de ingresos tributarios lo obtienen gracias a los impuestos sobre bienes y servicios, con un peso significativamente mayor que en España. En cambio, los impuestos personales quedan claramente por debajo de los indicadores de España.

Destacamos aquí que Portugal introdujo a través del Decreto Ley 249/2009 de 23 de septiembre, una reforma con relevantes beneficios fiscales a la inversión productiva e internacionalización de las empresas portuguesas. Entre ellas se implantó el Régimen de Residente No Habitual (RNH), aplicable a aquellos que no hayan residido en Portugal durante los 5 años

anteriores. Este régimen les permite tributar como si fueran residentes durante 10 años consecutivos a una “tarifa plana” del 20%, por aquellas rentas relacionadas con actividades cualificadas de carácter científico, artístico o técnico, obtenidas en el territorio luso (ingenieros, arquitectos, artistas, auditores, médicos y dentistas, profesores, psicólogos, investigadores, etc.). Este tipo impositivo del 20% se corresponde aproximadamente con el tipo que grava las rentas que oscilan entre los 7.000 € y 11.000€ anuales.

El mencionado régimen establece, asimismo, un tipo de gravamen del 10% para las pensiones de estos “residentes no habituales”, si bien, hasta hace aproximadamente un año, estas rentas estaban exentas de tributación en su totalidad. Según las estadísticas de Naciones Unidas, los nacionales de Reino Unido y Suiza son los que más se han visto atraídos por las ventajas de este régimen. Así las cosas, el número de desplazados a Portugal desde el Reino Unido ha aumentado desde las 14.299 personas en 2005 hasta las 18.695 personas en 2019. Igualmente, el número de desplazados por año desde Suiza ha incrementado en 1.683 desde 2005 (14.775 desplazados) hasta 2019 (16.458 desplazados)<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Naciones Unidas. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales: <https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/data/estimates2/estimates19.asp>

Portugal - Porcentaje de ingresos fiscales sobre el PIB										
	Billón €					Porcentaje del PIB (%)				
	1990	2000	2010	2017	2018	1990	2000	2010	2017	2018
<b>Ingresos totales</b>	<b>14.8</b>	<b>39.9</b>	<b>54.7</b>	<b>66.9</b>	<b>71.1</b>	<b>26.5</b>	<b>31.1</b>	<b>30.5</b>	<b>34.1</b>	<b>34.8</b>
<b>1000 - Impuestos sobre la renta, las ganancias y las ganancias de capital</b>	<b>3.8</b>	<b>11.7</b>	<b>14.6</b>	<b>18.9</b>	<b>20.1</b>	<b>6.8</b>	<b>9.1</b>	<b>8.2</b>	<b>9.6</b>	<b>9.8</b>
1100 Particulares	2.4	6.9	9.6	12.6	13.3	4.2	5.4	5.4	6.4	6.5
1200 Sociedades	1.2	4.7	4.9	6.3	6.8	2.1	3.7	2.7	3.2	3.3
1300 No clasificable entre 1100 y 1200	0.3	0.0	0.1	0.0	0.0	0.5	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>2000 - Contribuciones a la seguridad social</b>	<b>4.0</b>	<b>10.2</b>	<b>15.5</b>	<b>18.0</b>	<b>19.1</b>	<b>7.2</b>	<b>7.9</b>	<b>8.6</b>	<b>9.2</b>	<b>9.4</b>
2100 Empleados	1.5	4.3	6.7	7.6	7.7	2.6	3.3	3.7	3.9	3.8
2200 empleadores	2.4	5.9	8.8	10.3	11.4	4.3	4.6	4.9	5.3	5.6
2300 Trabajadores por cuenta propia o no empleados	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.3	0.0	0.0	0.0	0.0
2400 No asignable entre 2100, 2200 y 2300	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>3000 - Impuestos sobre nómina y plantilla</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>
<b>4000 - Impuestos sobre la propiedad</b>	<b>0.4</b>	<b>1.5</b>	<b>1.9</b>	<b>2.7</b>	<b>2.9</b>	<b>0.7</b>	<b>1.1</b>	<b>1.1</b>	<b>1.4</b>	<b>1.4</b>
4100 Impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles	0.1	0.5	1.1	1.6	1.6	0.2	0.4	0.6	0.8	0.8
4200 Impuestos recurrentes sobre el patrimonio neto	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
4300 Impuestos sobre sucesiones, sucesiones y donaciones	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0
4400 Impuestos sobre transacciones financieras y de capital	0.2	0.9	0.8	1.1	1.2	0.3	0.7	0.5	0.6	0.6
4500 Impuestos no recurrentes	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
4600 Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>5000 - Impuestos sobre bienes y servicios</b>	<b>6.6</b>	<b>16.3</b>	<b>22.2</b>	<b>26.8</b>	<b>28.3</b>	<b>11.7</b>	<b>12.7</b>	<b>12.3</b>	<b>13.7</b>	<b>13.9</b>
5100 Impuestos sobre producción, venta, transferencia, etc.	6.4	15.8	21.4	25.8	27.1	11.5	12.3	11.9	13.2	13.3
5110 Impuestos generales	2.9	9.7	13.5	16.8	17.9	5.2	7.6	7.5	8.6	8.7
5111 Impuestos sobre el Valor Añadido	2.9	9.7	13.5	16.8	17.9	5.2	7.6	7.5	8.6	8.7
5120 Impuestos sobre bienes y servicios específicos	3.5	6.1	7.9	9.0	9.2	6.3	4.8	4.4	4.6	4.5
5121 Impuestos Especiales	2.1	4.5	5.7	6.1	6.2	3.7	3.5	3.2	3.1	3.1
5200 Impuestos sobre el uso de bienes y actividades realizadas	0.1	0.4	0.7	1.0	1.2	0.2	0.3	0.4	0.5	0.6
5300 No asignable entre 5100 y 5200	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>6000 - Otros impuestos</b>	<b>0.0</b>	<b>0.3</b>	<b>0.5</b>	<b>0.6</b>	<b>0.7</b>	<b>0.1</b>	<b>0.2</b>	<b>0.3</b>	<b>0.3</b>	<b>0.3</b>



## II. Estados con sistemas tributarios descentralizados o mixtos: Alemania, Canadá, Francia y España

### Alemania

Siendo unas de las potencias económicas más importantes del mundo, Alemania cuenta con una presión fiscal en el año 2019, según la OCDE, del 38,8% sobre el PIB. Su porcentaje

máximo de ingresos tributarios se obtiene a partir de las contribuciones a la Seguridad Social (14,5%) , al igual que sucede en España y en Francia. Además, debemos apuntar que en Alemania el PIB *per cápita* fue en el año 2019 de 41.487,49 €<sup>14</sup>.

Alemania - Porcentaje de ingresos fiscales sobre el PIB										
	Billón €					Porcentaje del PIB (%)				
	1990	2000	2010	2017	2018	1990	2000	2010	2017	2018
<b>Ingresos totales</b>	<b>454.8</b>	<b>767.0</b>	<b>911.2</b>	<b>1232.0</b>	<b>1293.7</b>	<b>34.8</b>	<b>36.4</b>	<b>35.5</b>	<b>37.8</b>	<b>38.5</b>
<b>1000 - Impuestos sobre la renta, las ganancias y las ganancias de capital</b>	<b>147.3</b>	<b>231.2</b>	<b>257.8</b>	<b>400.7</b>	<b>423.8</b>	<b>11.3</b>	<b>11.0</b>	<b>10.1</b>	<b>12.3</b>	<b>12.6</b>
1100 Particulares	125.3	194.2	219.4	334.7	351.9	9.6	9.2	8.6	10.3	10.5
1200 Sociedades	22.0	37.1	38.4	66.0	71.9	1.7	1.8	1.5	2.0	2.1
1300 No clasificable entre 1100 y 1200	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>2000 - Contribuciones a la seguridad social</b>	<b>170.4</b>	<b>299.4</b>	<b>354.3</b>	<b>467.2</b>	<b>487.8</b>	<b>13.0</b>	<b>14.2</b>	<b>13.8</b>	<b>14.3</b>	<b>14.5</b>
2100 Empleados	73.6	131.6	152.8	206.8	216.7	5.6	6.2	6.0	6.3	6.5
2200 empleadores	86.7	147.4	165.5	214.1	223.8	6.6	7.0	6.5	6.6	6.7
2300 Trabajadores por cuenta propia o no empleados	10.2	20.4	36.0	46.2	47.3	0.8	1.0	1.4	1.4	1.4
2400 No asignable entre 2100, 2200 y 2300	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>3000 - Impuestos sobre nómina y plantilla</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>
<b>4000 - Impuestos sobre la propiedad</b>	<b>15.3</b>	<b>17.5</b>	<b>21.0</b>	<b>33.6</b>	<b>35.5</b>	<b>1.2</b>	<b>0.8</b>	<b>0.8</b>	<b>1.0</b>	<b>1.1</b>
4100 Impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles	4.5	8.8	11.3	14.0	14.2	0.3	0.4	0.4	0.4	0.4
4200 Impuestos recurrentes sobre el patrimonio neto	6.2	0.4	0.0	0.4	0.4	0.5	0.0	0.0	0.0	0.0
4300 Impuestos sobre sucesiones, sucesiones y donaciones	1.5	3.0	4.4	6.1	6.8	0.1	0.1	0.2	0.2	0.2
4400 Impuestos sobre transacciones financieras y de capital	3.1	5.2	5.3	13.1	14.1	0.2	0.2	0.2	0.4	0.4
4500 Impuestos no recurrentes	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
4600 Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>5000 - Impuestos sobre bienes y servicios</b>	<b>121.6</b>	<b>218.7</b>	<b>277.9</b>	<b>330.3</b>	<b>346.3</b>	<b>9.3</b>	<b>10.4</b>	<b>10.8</b>	<b>10.1</b>	<b>10.3</b>
5100 Impuestos sobre producción, venta, transferencia, etc.	117.2	211.4	261.2	318.4	327.4	9.0	10.0	10.2	9.8	9.8
5110 Impuestos generales	75.5	140.9	180.5	226.9	235.4	5.8	6.7	7.0	7.0	7.0
5111 Impuestos sobre el Valor Añadido	75.5	140.9	180.5	226.9	235.4	5.8	6.7	7.0	7.0	7.0
5120 Impuestos sobre bienes y servicios específicos	41.7	70.6	80.3	91.2	91.7	3.2	3.3	3.1	2.8	2.7
5121 Impuestos Especiales	31.2	57.2	63.4	66.5	66.1	2.4	2.7	2.5	2.0	2.0
5200 Impuestos sobre el uso de bienes y actividades realizadas	4.4	7.2	16.8	11.9	18.9	0.3	0.3	0.7	0.4	0.6
5300 No asignable entre 5100 y 5200	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>6000 - Otros impuestos</b>	<b>0.2</b>	<b>0.2</b>	<b>0.1</b>	<b>0.3</b>	<b>0.3</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>

<sup>14</sup> PIB per Cápita. Datos publicados por el Banco Mundial: [https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=OE&most\\_recent\\_year\\_desc=false&start=2019&view=bar](https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=OE&most_recent_year_desc=false&start=2019&view=bar)

## Canadá

De forma similar a lo que sucede en España, los impuestos federales, entre los que se encuentran los impuestos sobre la renta de las personas físicas, de sociedades y sobre el valor añadido, se recaudan por la *Canada Revenue Agency* (CRA). La principal fuente de ingresos es el impuesto sobre la renta de las personas físicas, con un tipo impositivo que varía entre el 14% y el 33%<sup>15</sup> (al igual que sucede en Irlanda).

No obstante, en Canadá, la región de Quebec cuenta con una mayor autonomía que incluye la recaudación de impuestos federales (impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades o sobre el valor añadido), además de otros propios sobre el consumo.

Finalmente, cabe mencionar que la presión fiscal de Canadá durante el ejercicio 2019, 33,5%, está muy próxima a la media de la OCDE (33,8% del PIB), con un PIB *per cápita* de 41.263,71€<sup>16</sup>.

Canadá - Porcentaje de ingresos fiscales sobre el PIB										
	Billón CAD					Porcentaje del PIB (%)				
	1990	2000	2010	2017	2018	1990	2000	2010	2017	2018
<b>Ingresos totales</b>	<b>244.2</b>	<b>390.2</b>	<b>516.6</b>	<b>709.0</b>	<b>738.7</b>	<b>35.1</b>	<b>34.7</b>	<b>31.0</b>	<b>33.1</b>	<b>33.2</b>
<b>1000 - Impuestos sobre la renta, las ganancias y las ganancias de capital</b>	<b>118.6</b>	<b>195.3</b>	<b>241.0</b>	<b>345.2</b>	<b>360.5</b>	<b>17.0</b>	<b>17.4</b>	<b>14.5</b>	<b>16.1</b>	<b>16.2</b>
1100 Particulares	99.7	143.7	180.9	254.7	267.6	14.3	12.8	10.9	11.9	12.0
1200 Sociedades	17.2	47.6	54.1	82.9	83.8	2.5	4.2	3.2	3.9	3.8
1300 No clasificable entre 1100 y 1200	1.7	4.0	6.0	7.5	9.1	0.2	0.4	0.4	0.4	0.4
<b>2000 - Contribuciones a la seguridad social</b>	<b>29.7</b>	<b>53.1</b>	<b>76.8</b>	<b>99.0</b>	<b>103.2</b>	<b>4.3</b>	<b>4.7</b>	<b>4.6</b>	<b>4.6</b>	<b>4.6</b>
2100 Empleados	10.6	21.4	30.6	39.9	41.5	1.5	1.9	1.8	1.9	1.9
2200 empleadores	18.4	30.3	43.5	55.6	58.0	2.7	2.7	2.6	2.6	2.6
2300 Trabajadores por cuenta propia o no empleados	0.6	1.4	2.6	3.6	3.7	0.1	0.1	0.2	0.2	0.2
2400 No asignable entre 2100, 2200 y 2300	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>3000 - Impuestos sobre nómina y plantilla</b>	<b>5.5</b>	<b>8.0</b>	<b>10.8</b>	<b>14.2</b>	<b>14.9</b>	<b>0.8</b>	<b>0.7</b>	<b>0.6</b>	<b>0.7</b>	<b>0.7</b>
<b>4000 - Impuestos sobre la propiedad</b>	<b>24.5</b>	<b>37.2</b>	<b>63.7</b>	<b>84.1</b>	<b>85.9</b>	<b>3.5</b>	<b>3.3</b>	<b>3.8</b>	<b>3.9</b>	<b>3.9</b>
4100 Impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles	20.2	30.2	51.7	66.7	69.8	2.9	2.7	3.1	3.1	3.1
4200 Impuestos recurrentes sobre el patrimonio neto	1.9	4.2	1.5	0.4	0.4	0.3	0.4	0.1	0.0	0.0
4300 Impuestos sobre sucesiones, sucesiones y donaciones	0.0	0.0	0.2	0.3	0.3	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
4400 Impuestos sobre transacciones financieras y de capital	0.0	0.0	3.1	7.2	6.3	0.0	0.0	0.2	0.3	0.3
4500 Impuestos no recurrentes	2.4	2.7	7.3	9.5	9.0	0.3	0.2	0.4	0.4	0.4
4600 Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>5000 - Impuestos sobre bienes y servicios</b>	<b>63.1</b>	<b>94.5</b>	<b>123.8</b>	<b>165.7</b>	<b>173.6</b>	<b>9.1</b>	<b>8.4</b>	<b>7.4</b>	<b>7.7</b>	<b>7.8</b>
5100 Impuestos sobre producción, venta, transferencia, etc.	59.6	88.9	116.2	153.9	161.6	8.6	7.9	7.0	7.2	7.3
5110 Impuestos generales	34.5	55.3	72.1	99.9	105.0	5.0	4.9	4.3	4.7	4.7
5111 Impuestos sobre el Valor Añadido	0.0	35.9	70.7	96.0	100.6	0.0	3.2	4.2	4.5	4.5
5120 Impuestos sobre bienes y servicios específicos	25.2	33.6	44.0	54.0	56.7	3.6	3.0	2.6	2.5	2.5
5121 Impuestos Especiales	14.5	18.4	23.3	27.3	28.0	2.1	1.6	1.4	1.3	1.3
5200 Impuestos sobre el uso de bienes y actividades realizadas	3.5	5.6	7.6	11.8	11.9	0.5	0.5	0.5	0.6	0.5
5300 No asignable entre 5100 y 5200	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>6000 - Otros impuestos</b>	<b>2.9</b>	<b>2.2</b>	<b>0.6</b>	<b>0.7</b>	<b>0.8</b>	<b>0.4</b>	<b>0.2</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>

<sup>15</sup> ICEx-Régimen Fiscal de Canadá: <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/invertir-en/regimen-fiscal/index.html?idPais=CA#:~:text=El%20sistema%20fiscal%20canadiense%20comprende,provincial%20o%20territorial%20y%20local.&text=En%20Quebec%2C%20la%20recaudaci%C3%B3n%20de,remite%20a%20Ottawa%20con%20posterioridad.>

<sup>16</sup> PIB per cápita. Datos publicados por el Banco Mundial: [https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=OE&most\\_recent\\_year\\_desc=false&start=2019&view=bar](https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=OE&most_recent_year_desc=false&start=2019&view=bar)

## Francia

Como se ha venido adelantando, Francia está calificado en relación a 2019 por la OCDE como el segundo país con mayor presión fiscal después de Dinamarca, con un 45,4% sobre el PIB, siendo las contribuciones a la seguridad

social la mayor fuente de ingresos en comparación con el resto de los tributos, tal y como sucede en Alemania y en España.

En el ejercicio 2019 contó con un PIB *per cápita* de 36.171,44€<sup>17</sup>.

Francia - Porcentaje de ingresos fiscales sobre el PIB										
	Billón €					Porcentaje del PIB (%)				
	1990	2000	2010	2017	2018	1990	2000	2010	2017	2018
<b>Ingresos totales</b>	<b>433.8</b>	<b>642.2</b>	<b>840.9</b>	<b>1058.3</b>	<b>1084.2</b>	<b>41.2</b>	<b>43.4</b>	<b>42.1</b>	<b>46.1</b>	<b>45.9</b>
<b>1000 - Impuestos sobre la renta, las ganancias y las ganancias de capital</b>	<b>69.6</b>	<b>159.5</b>	<b>189.7</b>	<b>249.8</b>	<b>272.3</b>	<b>6.6</b>	<b>10.8</b>	<b>9.5</b>	<b>10.9</b>	<b>11.5</b>
1100 Particulares	46.3	115.2	143.1	196.5	222.8	4.4	7.8	7.2	8.6	9.4
1200 Sociedades	23.1	44.3	46.6	53.4	49.6	2.2	3.0	2.3	2.3	2.1
1300 No clasificable entre 1100 y 1200	0.3	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>2000 - Contribuciones a la seguridad social</b>	<b>191.1</b>	<b>230.2</b>	<b>321.3</b>	<b>384.4</b>	<b>378.5</b>	<b>18.1</b>	<b>15.6</b>	<b>16.1</b>	<b>16.7</b>	<b>16.0</b>
2100 Empleados	57.3	57.3	77.7	100.1	88.5	5.4	3.9	3.9	4.4	3.8
2200 empleadores	118.1	158.3	218.0	256.7	263.5	11.2	10.7	10.9	11.2	11.2
2300 Trabajadores por cuenta propia o no empleados	15.7	14.6	25.7	27.6	26.4	1.5	1.0	1.3	1.2	1.1
2400 No asignable entre 2100, 2200 y 2300	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>3000 - Impuestos sobre nómina y plantilla</b>	<b>8.3</b>	<b>14.9</b>	<b>26.8</b>	<b>35.6</b>	<b>35.7</b>	<b>0.8</b>	<b>1.0</b>	<b>1.3</b>	<b>1.5</b>	<b>1.5</b>
<b>4000 - Impuestos sobre la propiedad</b>	<b>27.4</b>	<b>46.1</b>	<b>73.0</b>	<b>100.8</b>	<b>97.4</b>	<b>2.6</b>	<b>3.1</b>	<b>3.7</b>	<b>4.4</b>	<b>4.1</b>
4100 Impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles	14.8	29.4	50.0	64.1	62.8	1.4	2.0	2.5	2.8	2.7
4200 Impuestos recurrentes sobre el patrimonio neto	2.6	2.4	4.4	5.0	1.8	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1
4300 Impuestos sobre sucesiones, sucesiones y donaciones	4.1	6.9	7.7	14.2	14.3	0.4	0.5	0.4	0.6	0.6
4400 Impuestos sobre transacciones financieras y de capital	5.9	7.4	10.8	17.4	18.5	0.6	0.5	0.5	0.8	0.8
4500 Impuestos no recurrentes	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
4600 Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>5000 - Impuestos sobre bienes y servicios</b>	<b>123.2</b>	<b>167.4</b>	<b>220.9</b>	<b>276.3</b>	<b>288.3</b>	<b>11.7</b>	<b>11.3</b>	<b>11.1</b>	<b>12.0</b>	<b>12.2</b>
5100 Impuestos sobre producción, venta, transferencia, etc.	119.2	162.8	214.6	268.8	280.1	11.3	11.0	10.8	11.7	11.9
5110 Impuestos generales	81.3	109.8	150.6	178.7	185.3	7.7	7.4	7.5	7.8	7.9
5111 Impuestos sobre el Valor Añadido	80.0	107.1	135.2	161.6	167.4	7.6	7.2	6.8	7.0	7.1
5120 Impuestos sobre bienes y servicios específicos	37.9	53.0	64.0	90.2	94.7	3.6	3.6	3.2	3.9	4.0
5121 Impuestos Especiales	26.8	39.7	45.6	61.5	64.6	2.5	2.7	2.3	2.7	2.7
5200 Impuestos sobre el uso de bienes y actividades realizadas	4.0	4.6	6.3	7.5	8.2	0.4	0.3	0.3	0.3	0.3
5300 No asignable entre 5100 y 5200	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>6000 - Otros impuestos</b>	<b>14.1</b>	<b>24.1</b>	<b>9.2</b>	<b>11.3</b>	<b>12.1</b>	<b>1.3</b>	<b>1.6</b>	<b>0.5</b>	<b>0.5</b>	<b>0.5</b>

<sup>17</sup> PIB per cápita. Datos publicados por el Banco Mundial: [https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=OE&most\\_recent\\_year\\_desc=false&start=2019&view=bar](https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=OE&most_recent_year_desc=false&start=2019&view=bar)





## España

Con una presión fiscal por encima de la media de la OCDE y muy similar a la de nuestro país vecino, Portugal, de 34,6% sobre el PIB, no se alcanzan los niveles de Francia o Alemania. En nuestro caso, el PIB *per cápita* asciende a 26.440,71€<sup>18</sup>.

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 empresas. En la diferencia con Francia también es relevante el mayor peso en este país de impuestos sobre la propiedad.

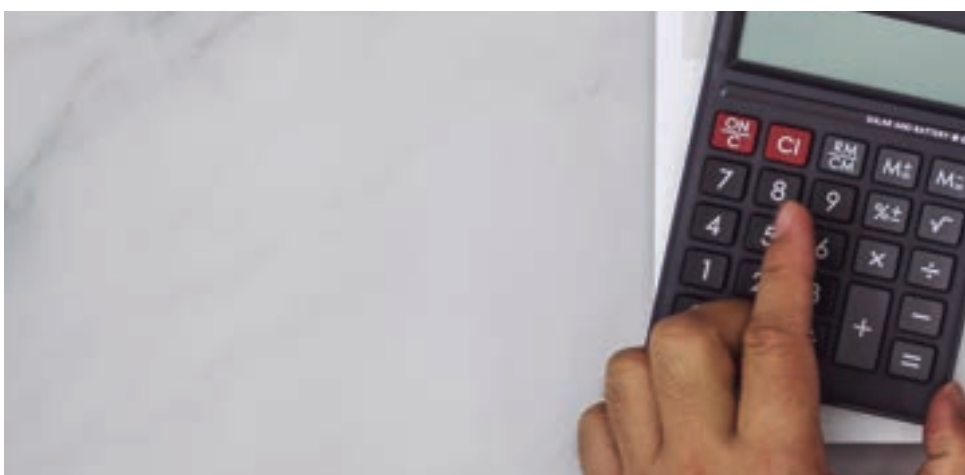
Dichas diferencias no resultan de diferencias sustanciales en general de los tipos nominales, sino de la menor renta *per cápita* y un elevado desempleo en el caso de España, lo que estaría desviando la presión fiscal sobre un menor número de contribuyentes. También es tradicional, aunque no haya datos fiables al respecto, resaltar el mayor peso de la economía sumergida en España que en Alemania o Francia, lo que no haría sino reforzar el efecto anterior.

Por estos motivos, un ambicioso plan de lucha contra el fraude fiscal y una mejora en el mercado de trabajo, sin necesidad de variaciones en el sistema fiscal, reportaría una clara mejora en los datos ofrecidos.

<sup>18</sup> PIB per cápita. Datos publicados por el Banco Mundial: [https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=OE&most\\_recent\\_year\\_desc=false&start=2019&view=bar](https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=OE&most_recent_year_desc=false&start=2019&view=bar)

España - Porcentaje de ingresos fiscales sobre el PIB										
	Billón €					Porcentaje del PIB (%)				
	1990	2000	2010	2017	2018	1990	2000	2010	2017	2018
<b>Ingresos totales</b>	<b>103.7</b>	<b>214.1</b>	<b>335.6</b>	<b>393.5</b>	<b>416.7</b>	<b>31.5</b>	<b>33.1</b>	<b>31.3</b>	<b>33.9</b>	<b>34.6</b>
<b>1000 - Impuestos sobre la renta, las ganancias y las ganancias de capital</b>	<b>31.8</b>	<b>60.1</b>	<b>93.8</b>	<b>111.8</b>	<b>122.0</b>	<b>9.7</b>	<b>9.3</b>	<b>8.7</b>	<b>9.6</b>	<b>10.1</b>
1100 Particulares	22.5	41.2	74.1	85.8	92.3	6.9	6.4	6.9	7.4	7.7
1200 Sociedades	9.1	18.9	19.7	26.0	29.7	2.8	2.9	1.8	2.2	2.5
1300 No clasificable entre 1100 y 1200	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>2000 - Contribuciones a la seguridad social</b>	<b>36.7</b>	<b>74.7</b>	<b>127.2</b>	<b>134.1</b>	<b>141.2</b>	<b>11.2</b>	<b>11.5</b>	<b>11.9</b>	<b>11.5</b>	<b>11.7</b>
2100 Empleados	6.0	11.7	19.4	20.6	21.6	1.8	1.8	1.8	1.8	1.8
2200 empleadores	26.4	54.2	89.7	97.5	103.3	8.0	8.4	8.4	8.4	8.6
2300 Trabajadores por cuenta propia o no empleados	4.4	8.7	18.1	16.0	16.3	1.3	1.4	1.7	1.4	1.4
2400 No asignable entre 2100, 2200 y 2300	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>3000 - Impuestos sobre nómina y plantilla</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>
<b>4000 - Impuestos sobre la propiedad</b>	<b>5.7</b>	<b>13.8</b>	<b>22.2</b>	<b>29.5</b>	<b>30.3</b>	<b>1.7</b>	<b>2.1</b>	<b>2.1</b>	<b>2.5</b>	<b>2.5</b>
4100 Impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles	1.5	4.0	9.7	13.2	13.2	0.5	0.6	0.9	1.1	1.1
4200 Impuestos recurrentes sobre el patrimonio neto	0.6	1.4	0.7	2.1	2.2	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2
4300 Impuestos sobre sucesiones, sucesiones y donaciones	0.4	1.4	2.4	2.7	2.7	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2
4400 Impuestos sobre transacciones financieras y de capital	2.5	5.9	7.6	8.5	9.3	0.8	0.9	0.7	0.7	0.8
4500 Impuestos no recurrentes	0.6	1.1	1.8	3.0	2.9	0.2	0.2	0.2	0.3	0.2
4600 Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>5000 - Impuestos sobre bienes y servicios</b>	<b>29.4</b>	<b>65.5</b>	<b>92.3</b>	<b>118.0</b>	<b>123.0</b>	<b>9.0</b>	<b>10.1</b>	<b>8.6</b>	<b>10.2</b>	<b>10.2</b>
5100 Impuestos sobre producción, venta, transferencia, etc.	26.7	59.4	85.0	109.4	113.8	8.1	9.2	7.9	9.4	9.5
5110 Impuestos generales	16.6	37.8	55.6	75.8	79.5	5.1	5.8	5.2	6.5	6.6
5111 Impuestos sobre el Valor Añadido	16.3	37.8	55.3	75.6	79.3	5.0	5.8	5.2	6.5	6.6
5120 Impuestos sobre bienes y servicios específicos	10.1	21.6	29.4	33.7	34.4	3.1	3.3	2.7	2.9	2.9
5121 Impuestos Especiales	6.0	18.0	24.4	26.5	26.8	1.8	2.8	2.3	2.3	2.2
5200 Impuestos sobre el uso de bienes y actividades realizadas	2.6	6.1	7.4	8.6	9.1	0.8	0.9	0.7	0.7	0.8
5300 No asignable entre 5100 y 5200	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b>6000 - Otros impuestos</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.1</b>	<b>0.2</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>	<b>0.0</b>

# 3



## El caso de España: la financiación del Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales

El artículo 31 de la Constitución Española ha establecido que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Ahora bien, para construir ese “sistema tributario justo”, ha de reconocerse que el poder de establecer y exigir tributos se encuentra muy repartido en nuestro caso, casi diríamos disgregado, de manera que la sistematización se revela como un objetivo incluso más complicado de alcanzar que la justicia.

La misma Constitución y, en realidad, el conjunto del Derecho Tributario en vigor, no solo han establecido los principios básicos de nuestro sistema tributario, sino que además

prevén un concreto reparto de poderes legislativos, de impuestos propios o cedidos y de competencias de aplicación, al que debemos atenernos.

### Normas tributarias en la UE

Por un lado, se ha cedido parte de esta soberanía fiscal a la Unión Europea<sup>19</sup>, 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.

<sup>19</sup> Vid. Tejerizo López, José Manuel (director) *et alia*, *Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Estudios Fiscales y Junta de Castilla y León. Madrid, 2011. En particular su capítulo 2, de Violeta Ruiz Almendral, Marta Villarín Lagos y Pedro M. Herrera Molina.





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 anti-abuso, o imponiendo el informe país por país, así como en 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.

## El reparto de poder tributario en el sistema constitucional español

Por otro lado, nos encontramos con un reparto constitucional del resto de poder tributario, en la parte no absorbida por la Unión Europea, entre la Administración central, las Comunidades Autónomas y la Administración local. Dicho reparto se articula a través de un bloque normativo conformado por:

- La Constitución Española (CE).
- La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).
- Los Estatutos de Autonomía.
- Las leyes propias de concierto o convenio con los Territorios Forales.
- Las leyes de cesión de tributos.

El artículo 133 de la CE establece que “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”. Pero dicho poder es compartido ya que “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

En su artículo 140 prevé que *“La Constitución garantiza la autonomía de los municipios”* y el 142 puntualiza que *“Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.”*

En cuanto a las Comunidades Autónomas, según el artículo 156, *“gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.”* Para ello han de disponer también de sus propios recursos financieros, que se regulan en el artículo 157, que prevé que estarán constituidos por, entre otros, los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado; sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales y transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

Las CCAA disponen por tanto de autonomía financiera y capacidad para exigir impuestos propios, aunque la Constitución ya advierte de ciertos límites en este poder tributario: no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

Finalmente, este precepto se remite a la LOFCA para regular el ejercicio de las competencias financieras y para resolver los conflictos que pudieran surgir.

La LOFCA insiste y desarrolla en relación con la autonomía, suficiencia, solidaridad, lealtad institucional y corresponsabilidad, principios propios de la financiación autonómica, además de crear el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas como órgano de coordinación.

Como señalan Lago Peñas y Vaquero García, *“La descentralización y el federalismo fiscal conllevan la necesidad de repartir el poder tributario entre los diferentes niveles de gobierno en un país. Porque la responsabilidad política va indisolublemente unida a la fiscal; y ésta no es posible sin una delegación significativa de la capacidad de exigir tasas e impuestos. En los países de estructura de gobierno federal, como lo es sin duda el español, más allá de nominalismos, el nivel local y el central deben dejar acomodo al regional”<sup>20</sup>.*

El Tribunal Constitucional ha tenido muchas ocasiones de estudiar el mismo asunto. Si en las sentencias 18/1982, de 4 de mayo, 96/1986, de 10 de julio y 247/2007, de 12 de diciembre, señala la importancia del *“deber de auxilio recíproco”* o de *“recíproco apoyo y mutua lealtad”*, en la 31/2010, de 28 de junio, recuerda que compete al Estado *“el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CCAA”* si bien *“los Estatutos de Autonomía de las CCAA sujetas al régimen común de financiación pueden regular legítimamente la Hacienda autonómica como elemento indispensable para la consecución de la autonomía política”<sup>21</sup>.*

<sup>20</sup> Lago Peñas, Santiago y Vaquero García, Alberto (2016), *Descentralización y Sistema Tributario: Lecciones de la experiencia comparada*. Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid, 2016.

<sup>21</sup> Vid. Tejerizo López, José Manuel (director) et alia, *Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Estudios Fiscales y Junta de Castilla y León. Madrid, 2011.



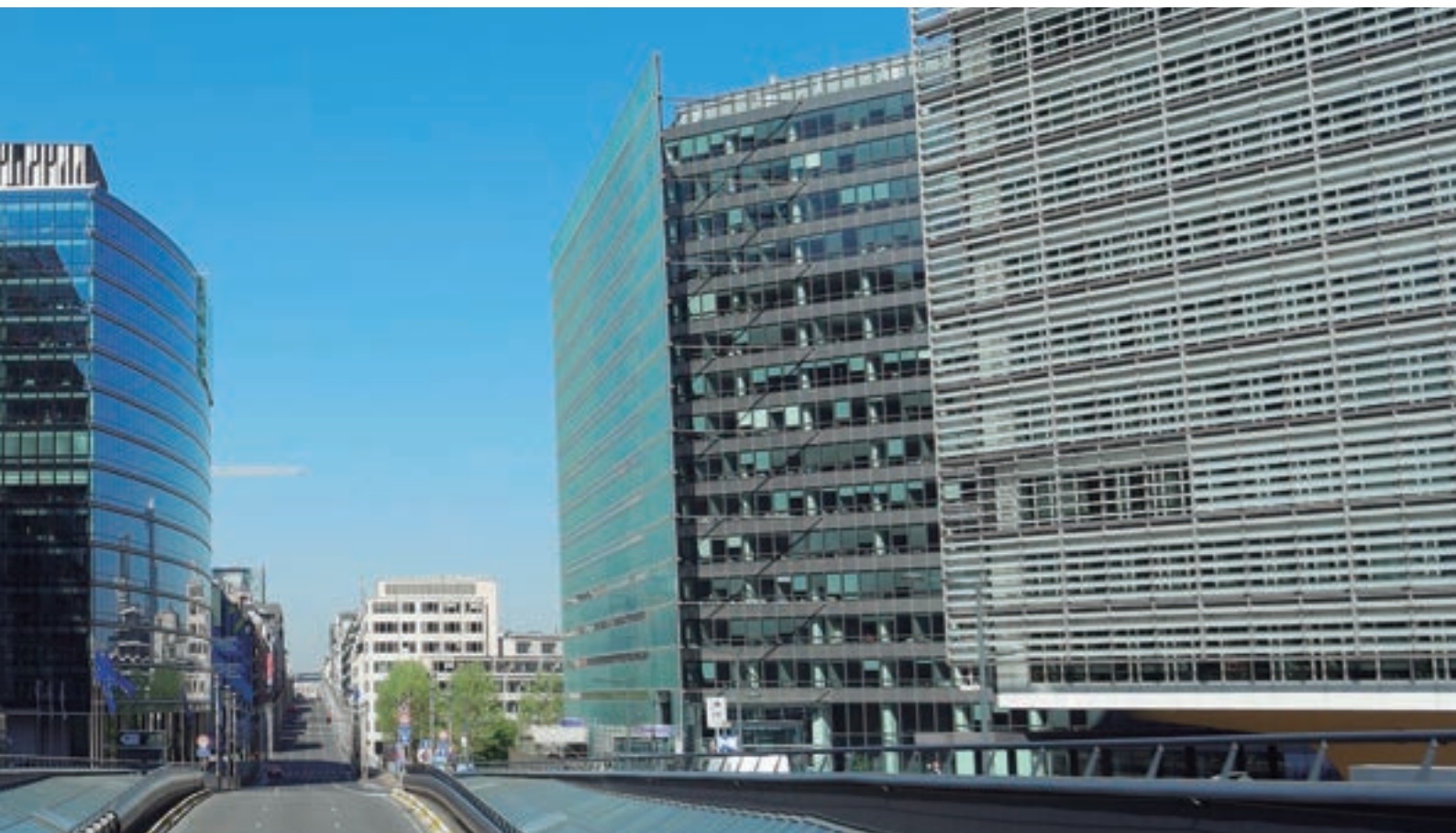
## Las Comunidades Autónomas y su diferente capacidad tributaria: El régimen común

Para profundizar en el análisis de la financiación de las Comunidades Autónomas, debemos distinguir entre las denominadas de *régimen común* y las *forales*, junto con la situación mixta en que se encuentran Canarias y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

En cuanto a las de régimen común, resultó determinante el Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera, adoptado en su reunión de 15 de julio de 2009, a propuesta del Gobierno, para la reforma del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, cuya puesta en práctica exigió aprobar la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, junto con la reforma de la LOFCA efectuada por la Ley Orgánica 3/2009. Este régimen está vigente desde 1 de enero de 2009.

Los objetivos declarados de este nuevo sistema eran varios:

1. Un reforzamiento de Estado de Bienestar, mediante la aportación por el Estado de recursos adicionales a las CCAA, respetando el marco de una política de estabilidad macroeconómica y presupuestaria y las exigencias de la Unión Europea.
2. La incorporación del Fondo de Suficiencia Global, para asegurar la financiación de la totalidad de las competencias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.
3. Un nuevo Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, que debería garantizar que todas las Comunidades Autónomas recibieran los mismos recursos por habitante, en términos de población ajustada o unidad de necesidad. El Estado debe dotar además Fondos de Convergencia, para reforzar la convergencia en financiación per cápita y en los niveles de vida de los ciudadanos.





4. En cuanto a los principios de autonomía y corresponsabilidad, también se trató de reforzarlos mediante el aumento de los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas y mediante el incremento de las competencias normativas de éstas.
5. Se introdujeron, por último, mecanismos de ajuste de los recursos mediante la actualización anual de las variables determinantes de la necesidad de financiación a efectos de calcular la participación en el Fondo de Garantía de cada Comunidad Autónoma, además de preverse una evaluación quinquenal de los resultados del sistema sobre la base de los trabajos del Comité Técnico Permanente de Evaluación.

De acuerdo con el nuevo sistema puesto en marcha para estas CCAA en 2009, plenamente respetuoso con el bloque normativo antes citado y, en particular, con el reconocimiento de la autonomía financiera de las CCAA, los recursos serían, además de los tributos propios y otros ingresos, los siguientes:

1. Los tributos cedidos, que ya recogía la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, aunque en algún caso se produce una elevación en los porcentajes de cesión:

- a. La recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Patrimonio y de los Tributos sobre el Juego y las Tasas afectas a los servicios transferidos. Estos impuestos son gestionados y recaudados directamente por las CCAA, cuyas competencias para introducir nuevos tipos y beneficios fiscales también se incrementó.
- b. La recaudación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte<sup>22</sup>. Este impuesto es gestionado por la Agencia Estatal Tributaria (AEAT) por cuenta de las CCAA.

- c. La tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los residentes en la Comunidad Autónoma. En general, será el 50% de lo recaudado por el IRPF en cada una de las CCAA y la AEAT transfiere a cada una de ellas mensualmente la parte correspondiente a lo recaudado de sus residentes. Las CCAA disponen de capacidad legislativa sobre dicha porción de la tarifa.
- d. Cesión del 50% de la recaudación líquida por Impuesto sobre el Valor Añadido. El IVA es gestionado y recaudado en estas CCAA por la AEAT, que luego lo transfiere mensualmente a cada CCAA en función de índices de consumo (y lo mismo ocurre con los impuestos citados en las letras siguientes).
- e. Cesión del 58% de la recaudación líquida por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.
- f. Cesión del 100% de la recaudación líquida por el Impuesto sobre la Electricidad.

2. La transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. Los criterios de reparto del mismo dependen de variables que, una vez ponderadas, determinan la población ajustada o unidad de necesidad. Dichas variables y su ponderación son las siguientes: Población 30%; Superficie 1,8%; Dispersión 0,6%; Insularidad 0,6%; Población protegida equivalente distribuida en siete grupos de edad 38%; Población mayor de 65 8,5%; Población entre 0 y 16 20,5%.

3. El Fondo de Suficiencia Global opera como recurso de cierre del sistema.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía desde el 1 de enero de 2009, incluyendo la garantía de financiación de

<sup>22</sup> El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), que se citaba en este mismo apartado, fue un impuesto vigente en nuestro ordenamiento entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de diciembre de 2012. Era un impuesto monofásico sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (básicamente las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno no utilizado como combustible de calefacción). Constaba de un tipo de gravamen estatal (común en todo el ámbito territorial de aplicación del impuesto) y de un tipo de gravamen autonómico facultativo. A lo largo de la vida del impuesto, 13 Comunidades Autónomas aprobaron tipos autonómicos. Se derogó por su incompatibilidad con el Derecho de la UE.



servicios públicos fundamentales, los fondos de convergencia autonómica, el establecimiento del régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y los órganos de coordinación de la gestión tributaria. Asimismo, adapta al sistema de financiación la normativa de los tributos cedidos y demás disposiciones tributarias afectadas.

De conformidad con los artículos 30 y siguientes de dicha Ley, se ceden amplias competencias tanto normativas como en materias de aplicación y comprobación, en relación con los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Tributos sobre el Juego y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a las CCAA.

Este nuevo sistema de financiación opera mediante unas entregas a cuenta de los recursos sujetos a liquidación (IRPF, IVA, IIEE de fabricación) y una liquidación definitiva de los mismos, realizándose una liquidación conjunta de los recursos sujetos a liquidación y de los Fondos de Convergencia.

Parece obvio que esta Ley supuso un nuevo paso en el reforzamiento de los principios de autonomía y corresponsabilidad, ya que la cesión implicaba una importante transferencia de competencias tanto en el ámbito normativo como en el de aplicación de los impuestos mencionados. Las CCAA podían así llevar a cabo unas políticas de gasto más acordes con su ideario y su entendimiento de la función pública, ya que finalmente tenían una capacidad relevante para decidir cómo financiarse. Sin este paso, su dependencia de la Hacienda Central era casi total y su autonomía ciertamente muy limitada.

Por otra parte, esto no suponía un abandono de las CCAA con economías más débiles ya que la Ley también creó, con dotación por el Estado, un mecanismo de financiación adicional para las CCAA de régimen común: los nuevos Fondos de Convergencia Autonómica, el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación.

Como hemos indicado su objetivo sigue siendo la aproximación en términos de financiación por habitante ajustado para favorecer el equilibrio económico territorial.

Los criterios de dotación y distribución entre las CCAA de régimen común no son objeto de este análisis, sin perjuicio de advertir que su reparto anual debe ajustarse a criterios que no resultan de fácil aplicación.

Por último, recordemos que la CE establece en su artículo 158.2 que, con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso. A dicho Fondo se refiere la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, modificada a su vez por Ley 23/2009, de 18 de diciembre.

## Las Comunidades Autónomas de régimen foral

En el País Vasco y Navarra es aplicable el denominado “régimen foral”, según el cual ambas comunidades (sus Territorios Históricos) mantienen, establecen y regulan sus propios regímenes tributarios. De acuerdo con ello, la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los tributos corresponde a cada uno de los tres Territorios del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra, excepto los derechos de importación (que son recurso propio de la UE) y demás gravámenes a la importación (IVA e IIEE) que se gestionan y recaudan por la AEAT (Aduanas). Por tanto, con dicha excepción, la recaudación de los tributos es de estas comunidades, que posteriormente habrían de contribuir a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas a través de una cantidad denominada “cupó” o “aportación”.



## El régimen mixto de Canarias, Ceuta y Melilla

Por su parte, la Comunidad Autónoma de Canarias dispone de un régimen mixto, el denominado Régimen Económico Fiscal (REF), que evolucionó desde las franquicias aduaneras hasta la actual situación bastante más compleja. El REF tiene el reconocimiento de la UE como propio de una región ultraperiférica (art. 355.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). En el ámbito de la imposición indirecta, se aplican el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías, así como un impuesto propio sobre combustibles y otro sobre el tabaco, todos ellos gestionados por la Comunidad Autónoma (Agencia Tributaria Canaria). No son aplicables ni el IVA ni los IIEE que recaen sobre los mismos bienes citados. La AEAT está encargada de la aplicación de otros Impuestos Especiales, con singularidades propias de Canarias, así como los impuestos directos, también con singularidades propias del REF.

Según lo previsto en el artículo 144.b) de la Constitución Española, las Ciudades de Ceuta y Melilla, sin dejar de ser Entidades Locales, disponen de sendos Estatutos de Autonomía aprobados, respectivamente, por las Leyes Orgánicas 1/1995 y 2/1995, de 13 de marzo. De

acuerdo con la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, Ceuta y Melilla tendrán asignado un Fondo de Suficiencia (año base 1999) constituido por el valor de los servicios traspasados y las subvenciones de autogobierno en dicho año. También se integran en el mecanismo de los Fondos de Compensación Interterritorial, de conformidad con lo que establece la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial. Disponen de los tributos de las Haciendas Locales y de un impuesto propio sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI) que, como el IGIC de Canarias, guarda semejanza con el IVA. Participan de los impuestos recaudados por la AEAT como el resto de las CCAA, en los términos previstos en la Ley 21/2001, pero existen ciertas especialidades: una bonificación del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos generados en Ceuta y Melilla en impuestos directos y en cuanto a los IIEE, sólo se exigen el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y, de los impuestos de fabricación, el Impuesto Especial sobre la Electricidad. Sin embargo, al estilo de lo que ocurre en Canarias, existe un gravamen complementario del IPSI sobre las labores del tabaco y sobre el carburante y los combustibles.





## La diferente capacidad tributaria de las CCAA

En consecuencia, el reparto de poder tributario, o mejor, del resto del poder tributario, en nuestro país, resulta clara y terminantemente asimétrico. Si el bloque normativo al que nos hemos referido en primer lugar es de aplicación general, nos encontramos inmediatamente con que la propia CE prevé que los territorios forales dispongan de un régimen específico, el denominado de Concierto o Convenio, junto con las citadas especialidades propias de Canarias, Ceuta y Melilla. Así, frente a unas CCAA que serán de régimen común, otras mantendrán unos regímenes especiales, propios, por motivos históricos o territoriales; políticos, en definitiva.

Asimetría y complejidad son ciertamente características básicas de nuestro sistema tributario, aunque se hubiera concebido inicialmente desde los principios de coordinación y solidaridad.

En definitiva, tanto la complejidad como la asimetría son el resultado de un conjunto de factores que citaremos de forma resumida:

1. El Tratado de Adhesión del Reino de España a la UE previó que Canarias formaría parte del territorio aduanero de la misma, y es parte de la unión aduanera, pero no está sujeto a las normas concretas de armonización fiscal. Hoy en día dispone de un régimen específico fruto de su condición ultraperiférica y mayor

necesidad de protección económica, que afecta tanto a los impuestos directos como indirectos (no armonizados) vigentes en su territorio. Por su parte, Ceuta y Melilla no forman parte de la unión aduanera ni están sujetos a la armonización fiscal europea. La Administración tributaria se duplica en estos territorios, donde actúa tanto la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) como la Agencia Tributaria Canaria o los órganos propios de las Ciudades Autónomas, cada uno con sus competencias, existiendo órganos de coordinación.

2. En cuanto a los Territorios Forales, País Vasco y Navarra, disponen de un régimen fiscal propio, basado en impuestos concertados o convenidos, y una administración de los mismos también propia y separada de la del Estado, sin que por el momento pueda decirse que funcionen los mecanismos de coordinación y resolución de conflictos. Las tres Diputaciones Forales Vascas actúan coordinadas, hasta cierto punto, por el Gobierno Vasco, pero son independientes entre sí y desde luego con respecto a la de Navarra o la AEAT. Señala Giménez-Reyna, en relación con estos regímenes forales de concierto o convenio, que *“es una evidencia que estos acuerdos con el Estado se traducen en una sobrefinanciación para las Haciendas navarra y vasca, en términos absolutos y en los de comparación con las CCAA de régimen común; no hay coincidencia en la cuantía de esa diferencia, pero es una realidad incuestionable.”*<sup>23 y 24</sup>

<sup>23</sup> Giménez-Reyna, Enrique (2018) *La financiación de las Comunidades Autónomas: reflexiones para su revisión*. Editorial Reus.

<sup>24</sup> Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica, julio 2017. [https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe\\_final\\_comisi%C3%B3n\\_reforma\\_sfa.pdf](https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf)

- Las CCAA denominadas de “régimen común” disponen de tributos propios y de otros cedidos por el Estado, que ya hemos citado, y que total o parcialmente pueden regular o modificar además de gestionar. También en estas CCAA se duplica la Administración tributaria, coexistiendo la autonómica y la AEAT, con órganos de coordinación.

Si el resultado de tal reparto de competencias normativas y gestoras es complejo, en cuanto a la asimetría, la misma resulta una consecuencia de la misma complejidad descrita, ya que el ejercicio de las citadas competencias forzosamente origina diferencias en la financiación propia, a lo que se añadirán las que procedan del conjunto del sistema, que sean decisión del Estado central o de la mera aplicación de sus reglas, basadas en un amplio conjunto de convenciones y mediciones.

Las Haciendas Locales, también autónomas, ofrecen menor variabilidad. Disponen de tributos regulados por el Estado, pudiendo determinar tipos y exenciones o bonificaciones dentro de ciertos márgenes, y administran sus propios tributos. Con frecuencia las Diputaciones Provinciales les prestan apoyo, cuando carecen de los recursos necesarios

para la aplicación de sus tributos. Puede destacarse que aunque su variabilidad se considera poco significativa, las respectivas ordenanzas municipales también separan a unos municipios de otros, con tipos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) que oscilan entre el 0,4 y el 1,3%, o diferencias más importantes en el que grava la circulación de vehículos de tracción mecánica (IVTM), donde la Dirección General de Tráfico advirtió de distorsiones por competencia fiscal significativas<sup>25</sup>.

Una función crucial como censo de la riqueza inmobiliaria desarrolla el Catastro, imprescindible sustento para la exigencia del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o el que grava el incremento de valor del suelo urbano, y un instrumento de control también imprescindible para los impuestos principales del sistema. Pese a su importancia, de forma sorprendente, los datos catastrales no se comparten entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales, como tampoco está previsto el intercambio automático con otros EEMM de la UE o terceros países.

Desde la perspectiva del contribuyente, sea particular o empresa, aún en el caso del

Recursos y competencias normativas en materia tributaria cedidos a las comunidades autónomas				
Recursos	% de cesión de los rendimientos	Capacidad normativa	Gestión del impuesto	Criterio de reparto entre CCAA
Sociedades	0%	No	No	
IRPF	50%	Si	No	Residencia del contribuyente
IVA	50%	No	No	Consumo en la región
Especiales	58%	No	No	Consumo en la región
Electricidad	100%	No	No	Consumo en la región
IVMDH	100%	Si	No	Consumo en la región
Matriculación	100%	Si	No	Residencia del contribuyente
Patrimonio	100%	Si	Si	Residencia del contribuyente
Sucesiones y donaciones	100%	Si	Si	Residencia del difunto o del donatario, ubicación de los bienes inmuebles
ITP y AJD	100%	Si	Si	Hecho imponible en la región
Tasas juego	100%	Si	Si	Juego en la región

<sup>25</sup> Vid. El País, 31 de julio de 2013, *El pueblo de los 20 coches por vecino*. [https://elpais.com/ccaa/2013/07/31/madrid/1375297661\\_882868.html](https://elpais.com/ccaa/2013/07/31/madrid/1375297661_882868.html). También ABC, 26 de agosto de 2017, *Ocho municipios madrileños...* [https://www.abc.es/espana/madrid/abci-ocho-municipios-madrilenos-estan-catalogados-como-paraisos-fiscales-coches-201708260132\\_noticia.html?ref=https%3A%2F%2Fwww.google.es%2F](https://www.abc.es/espana/madrid/abci-ocho-municipios-madrilenos-estan-catalogados-como-paraisos-fiscales-coches-201708260132_noticia.html?ref=https%3A%2F%2Fwww.google.es%2F)

experto, el resultado es ciertamente complejo, no nos cabe duda.

Como resumen, FEDEA ofrece una clara imagen de lo que hemos definido como complejidad y asimetría en los siguientes cuadros. En el primero<sup>26</sup> (ver página anterior), muestra el grado de complejidad alcanzado, añade el “criterio de reparto entre CCAA” de la recaudación por impuesto. Como vemos, en los impuestos directos resulta de un punto de conexión que coincide con el previsto en la Ley General Tributaria, mientras que en los indirectos se atiene a un criterio económico, el lugar de consumo, que hoy entendemos en términos tributarios como sede o domicilio del destinatario, o incluso el lugar de su identificación. Esto es así salvo para el Concierto y Convenio con los Territorios Forales, que para la imposición indirecta se rigen en general por la sede o domicilio de vendedor o prestador.

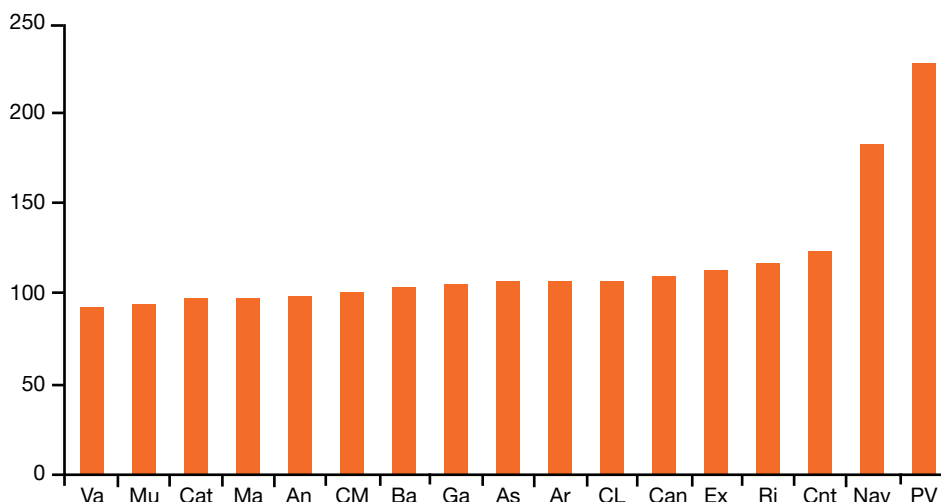
En este segundo cuadro (ver gráfico 3), siguiendo lo publicado por FEDEA<sup>27</sup>, quedaría patente el grado de asimetría resultado de nuestro sistema de financiación de las CCAA, atendiendo al criterio básico de financiación *per cápita* (con los ajustes y dificultad propios del sistema en vigor, que explica el documento original citado). La diferencia se hace evidente a favor de los territorios forales, manteniendo el resto un relativo equilibrio.

## El ejercicio de la autonomía financiera y la aparición de la competencia fiscal

La citada descentralización de las competencias legislativa y de gestión del Estado hacia las CCAA 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 toma como punto de conexión generalmente la residencia habitual del contribuyente, había de generar también de manera inevitable una cierta competencia fiscal entre los territorios.

Las CCAA, 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 otras tratan de mejorar resultados electorales mediante reducciones de los tributos que exigen o eficientando, recortando o simplemente evitando ciertos gastos.

**Gráfico 3** Índice de financiación efectiva por habitante ajustado a competencias homogéneas año 2014 con criterio de caja



<sup>26</sup> Ángel De La Fuente, *Estudios sobre la Economía Española - 2019/07. Financiación autonómica: una breve introducción*. FEDEA e Instituto de Análisis Económico (CSIC). Idéntico cuadro aparece en el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica, julio 2017, entre cuyos expertos figura el mismo autor.

<sup>27</sup> Ángel De La Fuente, *Estudios sobre la Economía Española - 2019/07. Financiación autonómica: una breve introducción*. FEDEA e Instituto de Análisis Económico (CSIC).



Como efecto secundario, probablemente debido al contenido o resultado de dichas opciones políticas y sus efectos en la fiscalidad, entre otros factores, unas CCAA 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 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.

En el presente capítulo trataremos de reflejar las diferencias entre las CCAA en el ámbito tributario, pero no podemos ignorar que dichas diferencias normalmente reflejan concepciones políticas distintas, que afectan tanto al ingreso como al gasto. Será sin duda un conjunto de

factores y no solo lo que afecta a los ingresos tributarios, lo que puede determinar movimientos de residencia.

En cualquier caso, se trata de un estudio limitado, pues resulta inabarcable dar cabida a toda la casuística prevista en cada normativa. Se trata, por tanto, de un análisis general, que puede servir como punto de partida para conocer las diferencias tributarias entre las CCAA, como ya se hace en muchos países de organización federal.

En este sentido, si, por ejemplo, se tiene únicamente en cuenta un tipo de gravamen aplicable, un territorio puede resultar a priori más atractivo que otro donde, sin embargo, se prevé una reducción o bonificación que resulta de aplicación a un grupo determinado de contribuyentes, lo que supone que, para esos concretos contribuyentes, resulte más atractivo residir en el territorio con el tipo de gravamen más elevado. También puede ocurrir que un territorio resulte ventajoso en comparación con otro hasta un determinado nivel de renta, a partir del cual resulte más ventajoso otro territorio.





## Las medidas fiscales autonómicas

El análisis se va a centrar 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. En consecuencia, los impuestos que se van a tratar en este análisis son los siguientes: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) y, por último, los Impuestos Medioambientales y otros específicamente autonómicos.

El presente estudio se va a abordar diferenciando, para cada impuesto, tres grupos de territorios. En primer lugar, se estudiarán las Comunidades de régimen común. Por otro lado, se estudiarán los territorios forales (Vizcaya, Guipúzcoa, Álava y Navarra), que presentan singularidades propias por tener atribuidas mayores competencias en materia fiscal que el resto. En último lugar, se abordará el estudio de Canarias, Ceuta y Melilla, territorios que, por su situación geográfica e historia, también presentan algunas especialidades en materia fiscal.

**Tabla 1. Visión global de tributación por Comunidad Autónoma**

Territorio	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas				Impuesto sobre el Patrimonio	
	Umbral	Tipo máximo	Renta tipo	Tipo medio efectivo	Mínimo exento general	Tipo máximo
<b>Estado Central</b>	300.000,00	24,5%	60.000,00	14,91%	700.000,00	3,5%
<b>Andalucía</b>	60.000,00	22,5%	60.000,00	14,91%	700.000,00	2,5%
<b>Aragón</b>	150.000,00	25%	60.000,00	15,82%	400.000,00	3,5%
<b>Asturias</b>	175.000,00	25,5%	60.000,00	15,34%	700.000,00	3%
<b>Baleares</b>	175.000,00	25%	60.000,00	15,27%	700.000,00	3,45%
<b>Cantabria</b>	90.000,00	25,5%	60.000,00	15,22%	700.000,00	3,03%
<b>Castilla y León</b>	53.407,20	21,5%	60.000,00	14,99%	700.000,00	3,5%
<b>Castilla La Mancha</b>	60.000,00	22,5%	60.000,00	14,91%	700.000,00	3,5%
<b>Comunidad Valenciana</b>	175.000,00	29,5%	60.000,00	15,83%	500.000,00	3,5%
<b>Cataluña</b>	175.000,00	25,5%	60.000,00	15,76%	500.000,00	2,75%
<b>Extremadura</b>	120.200,00	25%	60.000,00	16,11%	500.000,00	3,75%
<b>Galicia</b>	60.000,00	22,5%	60.000,00	15,61%	700.000,00	2,5%
<b>La Rioja</b>	120.000,00	27%	60.000,00	14,9%	700.000,00	2,5%
<b>Madrid</b>	53.407,20	21%	60.000,00	14,63%	700.000,00	Bonificación 100%
<b>Murcia</b>	60.000,00	22,5%	60.000,00	14,23%	700.000,00	3%
<b>Álava*</b>	184.950,00	49%	60.000,00	30,91%	800.000,00	2,5%
<b>Guipúzcoa*</b>	182.190,00	49%	60.000,00	31,05%	700.000,00	2,5%
<b>Vizcaya*</b>	184.950,00	49%	60.000,00	30,91%	800.000,00	2%
<b>Navarra*</b>	306.000,00	52%	60.000,00	30,92%	550.000,00	2%
<b>Canarias**</b>	120.000,01	26%	60.000,00	15,31%	700.000,00	3,5%
<b>Ceuta**</b>	60.000,00	22,5%	60.000,00	5,96%***	700.000,00	3,5%
<b>Melilla**</b>	60.000,00	22,5%	60.000,00	5,96%***	700.000,00	3,5%

\* 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.



Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones		Impuestos sobre el Medioambiente	Otros impuestos	Transmisiones Patrimoniales Onerosas	Competitividad Fiscal	
Bonificación o reducción para parientes próximos por sucesión mortis causa	Bonificación o reducción para parientes próximos por adquisiciones inter vivos	Autónómicos		Tipo general (inmuebles)	Puntos	Calificación
Bonificación 99%	Ídem	5	1	8-10%	1	<b>D</b>
No Reducción	Ídem	5	-	8-10%	0	<b>E</b>
No Reducción	Ídem	3	1	8-10%	0	<b>E</b>
Bonificación 99%	Deducción = CL - (BL x 7%)	1	1	8-11%	2	<b>C</b>
Bonificación 100%	Ídem	2	-	10%	2	<b>C</b>
No Reducción	Ídem	2	-	8% (10% tramo VR>250.000€)	2	<b>C</b>
Bonificación 95%	Ídem	2	-	9%	0	<b>E</b>
Bonificación 75%	-	3	-	10%	0	<b>E</b>
Bonificación 99% (solo cónyuge)	-	9	5	10-11%	0	<b>E</b>
Bonificación 99%	-	4	-	8-11%	1	<b>D</b>
Deducción 99%	-	5	1	10%	1	<b>D</b>
Reducción 99% (<400.000) y 50% (>400.000)	Ídem	3	-	7%	0	<b>E</b>
Bonificación 99%	Ídem	1	-	6%	6	<b>A</b>
Deducción 99%	Ídem	4	-	8%	2	<b>C</b>
No Reducción	Ídem	0	-	7%	1	<b>D</b>
No Reducción	Ídem	0	-	7%	1	<b>D</b>
Reducción de 400.000	-	1	-	7%	1	<b>D</b>
No Reducción	-	1	-	6%	2	<b>C</b>
Bonificación 99,9%	Ídem	3	-	6,5%	3	<b>B</b>
Bonificación 99%	Bonificación 50%	-	-	6% (Bonificación 50%)	3	<b>B</b>
Bonificación 99%	Bonificación 50%	-	-	6%	3	<b>B</b>

Debemos explicar seguidamente tanto los “puntos” y “ranking” de las últimas columnas como la forma en que hemos procedido para completar el cuadro, analizando con algo más de detalle la situación de cada impuesto<sup>28</sup>.

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.

Este análisis no tiene en cuenta el Impuesto sobre Sociedades ya que las CCAA 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 aún 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 tiene 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<sup>29</sup>, 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 ésta 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.

## El impuesto sobre la renta de las personas físicas

El IRPF es, al mismo tiempo, el impuesto más importante por volumen de recaudación y el que recae sobre un mayor número de contribuyentes, circunstancias por las que centrará gran parte del análisis que aquí se desarrolla. Las competencias normativas sobre el IRPF están parcialmente cedidas a las Comunidades Autónomas de régimen común, incluidas a tales efectos Canarias, Ceuta y Melilla.

El análisis de este impuesto, cuyo punto de conexión es la residencia habitual del contribuyente, se aborda desde la perspectiva de dos variables. A saber, el tipo máximo total, sumatorio del tipo máximo estatal y del tipo máximo autonómico y el tipo medio efectivo total para una renta de 60.000 euros, sumatorio del tipo medio efectivo autonómico y del tipo medio efectivo estatal. De esta manera, podremos dilucidar si la apariencia que aporta el tipo máximo de gravamen es consistente cuando se compara con un tipo medio efectivo. Lo que llamamos “renta tipo de 60.000 euros” es en realidad una base liquidable general que se corresponde con el límite superior de un tramo de renta (entre 30 y 60 mil euros) con más de 3,5 millones de declarantes, que reúnen también el mayor tramo de base imponible (135 MM euros).

Al descartar en el cálculo la consideración de reducciones en la base imponible del IRPF, no se visualizan las ventajas que ofrecen en su normativa las Diputaciones Forales vascas. Su inclusión haría que la tributación por este impuesto en su territorio mejorara en relación con el resto.

Si bien es cierto que en los territorios forales del País Vasco tanto los tramos inferiores del IRPF como los tramos superiores son más altos que la media nacional, hay que tener en cuenta que en el IRPF existen una serie de correcciones (deducciones, bonificaciones y reducciones) que pueden hacer que unos tipos sensiblemente elevados en primera instancia lleguen a ser altamente competitivos una vez aplicadas las mencionadas correcciones.

En este sentido, en las comunidades de régimen común la obtención de rendimientos del trabajo

<sup>28</sup> Una visión diferente y muy detallada aporta el “Índice Autonómico de Competitividad Fiscal. IACF 2020”. Cristina Enache. Fundación para el Avance de la Libertad. Madrid. Editado bajo los auspicios de Tax Foundation (EEUU).

<sup>29</sup> Podríamos también llamarlos “generados” pues son el resultado de la actividad desarrollada en el territorio.

da derecho a aplicar una reducción del rendimiento neto que alcanza un máximo de 5.565 euros para un sueldo bruto de hasta 14.000 euros, reduciéndose progresivamente, hasta desaparecer, para un rendimiento bruto de más de 18.000 euros.

En cambio, en los territorios forales del País Vasco se aplica una bonificación del rendimiento neto del trabajo inicialmente más baja (4.650 euros para un rendimiento neto de hasta 7.500 euros) que, no obstante, se mantiene constante en 3.000 euros para los rendimientos neto de

más de 15.000 euros.

En relación con el mínimo personal y familiar, en los territorios forales, al contrario de lo que ocurre en los de régimen común, el mínimo es una cuantía fija a la que no hay que aplicar la escala del impuesto.

En definitiva, podemos afirmar que esta fiscalidad es especialmente atractiva en Guipúzcoa y Vizcaya para las rentas medias y en las tres haciendas forales para las rentas medias-altas, mientras que los territorios forales no resultarían atractivos para las rentas bajas<sup>30</sup>.

**Tabla 2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

Territorio	Umbral estatal	Tipo máximo estatal	Umbral autonómico	Tipo máximo autonómico	Tipo máximo total	Renta tipo	Tipo medio efectivo estatal	Tipo medio efectivo autonómico	Tipo medio efectivo total
Andalucía	300.000,00	24,5%	60.000,00	22,5%	<b>47%</b>	60.000,00	14,91%	14,91%	<b>29,82%</b>
Aragón	300.000,00	24,5%	150.000,00	25%	<b>49,5%</b>	60.000,00	14,91%	15,82%	<b>30,73%</b>
Asturias	300.000,00	24,5%	175.000,00	25,5%	<b>50%</b>	60.000,00	14,91%	15,34%	<b>30,25%</b>
Baleares	300.000,00	24,5%	175.000,00	25%	<b>49,5%</b>	60.000,00	14,91%	15,27%	<b>30,18%</b>
Cantabria	300.000,00	24,5%	90.000,00	25,5%	<b>50%</b>	60.000,00	14,91%	15,22%	<b>30,13%</b>
Castilla y León	300.000,00	24,5%	53.407,20	21,5%	<b>46%</b>	60.000,00	14,91%	14,99%	<b>29,9%</b>
Castilla-La Mancha	300.000,00	24,5%	60.000,00	22,5%	<b>47%</b>	60.000,00	14,91%	14,91%	<b>29,82%</b>
Comunidad Valenciana	300.000,00	24,5%	175.000,00	29,5%	<b>54%</b>	60.000,00	14,91%	15,83%	<b>30,74%</b>
Cataluña	300.000,00	24,5%	175.000,00	25,5%	<b>50%</b>	60.000,00	14,91%	15,76%	<b>30,67%</b>
Extremadura	300.000,00	24,5%	120.200,00	25%	<b>49,5%</b>	60.000,00	14,91%	16,11%	<b>31,02%</b>
Galicia	300.000,00	24,5%	60.000,00	22,5%	<b>47%</b>	60.000,00	14,91%	15,61%	<b>30,52%</b>
La Rioja	300.000,00	24,5%	120.000,00	27%	<b>51,5%</b>	60.000,00	14,91%	14,9%	<b>29,81%</b>
Madrid	300.000,00	24,5%	53.407,20	21%	<b>45,5%</b>	60.000,00	14,91%	14,63%	<b>29,54%</b>
Murcia	300.000,00	24,5%	60.000,00	22,5%	<b>47%</b>	60.000,00	14,91%	14,23%	<b>29,14%</b>
Álava	-	-	184.950,00	49%	<b>49%</b>	60.000,00	-	30,91%	<b>30,91%</b>
Guipúzcoa	-	-	182.190,00	49%	<b>49%</b>	60.000,00	-	31,05%	<b>31,05%</b>
Vizcaya	-	-	184.950,00	49%	<b>49%</b>	60.000,00	-	30,91%	<b>30,91%</b>
Navarra	-	-	306.000,00	52%	<b>52%</b>	60.000,00	-	30,92%	<b>30,92%</b>
Canarias	300.000,00	24,5%	120.000,01	26%	<b>50,5%</b>	60.000,00	14,91%	15,31%	<b>30,22%</b>
Ceuta	300.000,00	24,5%	60.000,00	22,5%	<b>47%</b>	60.000,00	5,96%	5,96%	<b>11,92%</b>
Melilla	300.000,00	24,5%	60.000,00	22,5%	<b>47%</b>	60.000,00	5,96%	5,96%	<b>11,92%</b>

<sup>30</sup> Conclusiones respecto a la tributación en territorios forales alcanzadas por el ya citado IACF 2020, de Cristina Enache. Fundación para el Avance de la Libertad.





Por lo que respecta al tipo máximo total, destacan las Comunidades de Madrid y Castilla y León, que presentan los tipos máximos más bajos de toda España, por un lado, y la Comunidad Valenciana y La Rioja que tienen los tipos máximos más altos de todo el país, por otro.

No obstante, como adelantábamos, la información que nos aporta el tipo máximo puede ser sesgada, ya que el tipo de gravamen es un valor numérico abstraído de circunstancias concretas.

Con el objetivo de evitar ese sesgo, añadimos un análisis del tipo medio efectivo de cada uno de los territorios para una renta tipo de 60.000,00 euros. Para realizar este análisis, en primer lugar, se ha obtenido el tipo medio estatal (14,91%) y el tipo medio efectivo en cada uno de los territorios con competencia legislativa en materia de este impuesto y, posteriormente, se han sumado ambos tipos, obteniendo como resultado el tipo medio efectivo total de cada territorio.

De este análisis se puede extraer que el tipo medio efectivo más bajo se encuentra en Murcia (29,14%) y en la Comunidad de Madrid (29,54%), mientras que el tipo efectivo más elevado se encuentra en Extremadura (31,02%) y en Guipúzcoa (31,05%).

Con este variable se evita en cierto modo el sesgo que se desprende del análisis del tipo máximo, si bien este análisis sigue siendo limitado, pues no tiene en cuenta otras especialidades presentes en cada uno de los territorios, circunstancias que pueden desvirtuar el tipo medio efectivo.

En este sentido, La Rioja y Castilla León destacan en el análisis del tipo máximo por presentar el segundo tipo máximo más elevado y el segundo tipo máximo más bajo, respectivamente, de todo el país. Sin embargo, en el análisis del tipo medio efectivo para una renta de 60.000 euros, el tipo medio efectivo en La Rioja es más bajo (29,81%) que el tipo medio efectivo en Castilla y León (29,9 %).

Por otro lado, los territorios forales del País Vasco (Vizcaya, Guipúzcoa y Álava) destacan por tener uno de los tipos (máximo y efectivo) más altos de todo el país.

En último lugar, en el análisis del tipo medio efectivo de Ceuta y Melilla se ha tenido en cuenta la reducción del 60% aplicable a aquellos contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla y puedan aplicar la deducción por las rentas obtenidas en estas ciudades.

## El impuesto sobre el patrimonio

Los artículos 28 y 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio recogen, respectivamente, el mínimo exento y el tipo de gravamen que resultarán de aplicación cuando las Comunidades Autónomas no hayan hecho uso de la potestad que les concede la Ley para regular aquellas magnitudes.

Para determinar a qué Comunidad Autónoma le corresponde el rendimiento, se toma como punto de conexión la residencia habitual del contribuyente a 31 de diciembre de cada año, que será la misma (residencia habitual) que tenga en el IRPF.

La gran mayoría de Comunidades Autónomas, o bien no han regulado el mínimo exento, aplicándose por defecto el mínimo exento estatal de 700.000 euros o bien han regulado dicho mínimo recogiendo como tal la cuantía de 700.000 euros. Fuera de esas cuantías destaca Aragón, donde el mínimo exento desciende a 400.000 euros y los territorios forales de Vizcaya y Álava, donde el mínimo exento asciende a 800.000 euros.

Por lo que respecta al tipo de gravamen, en la mayoría de las Comunidades Autónomas el tipo máximo aplicable oscila entre el 3,5% (tipo máximo de gravamen regulado en la Ley 91/1991) y el 2,5%. Por encima de ese margen encontramos solo a Extremadura, donde el tipo máximo aumenta hasta el 3,75%. Por debajo del 2,5%, encontramos los territorios forales de Vizcaya y Álava, donde el tipo máximo aplicable es del 2%. La Comunidad de Madrid, por su parte, aplica una bonificación del 100% del impuesto, por lo que en la práctica no hay tipo aplicable.

Por último, podemos señalar que si el Estado ha previsto una exención de tributación para la vivienda habitual de 300.000 euros, en Navarra ese límite se ha reducido a 250.000 euros mientras que en Álava y Guipúzcoa se ha aumentado hasta 400.000 euros.

Tabla 3. Impuesto sobre el Patrimonio

Territorio	Mínimo exento general	Tipo máximo
Andalucía	700.000,00	2,5%
Aragón	<b>400.000,00</b>	3,5%
Asturias	700.000,00	3%
Baleares	700.000,00	3,45%
Cantabria	700.000,00	3,03%
Castilla y León	700.000,00	3,5%
Castilla-La Mancha	700.000,00	3,5%
Comunidad Valenciana	500.000,00	3,5%
Cataluña	500.000,00	2,75%
Extremadura	500.000,00	<b>3,75%</b>
Galicia	700.000,00	2,5%
La Rioja	700.000,00	2,5%
Madrid	700.000,00	<b>Bonificación 100%</b>
Murcia	700.000,00	3%
Álava	<b>800.000,00</b>	3%
Guipúzcoa	700.000,00	2,5%
Vizcaya	<b>800.000,00</b>	2%
Navarra	550.000,00	<b>2%</b>
Canarias	700.000,00	3,5%
Ceuta	700.000,00	3,5%
Melilla	700.000,00	3,5%

## El impuesto sobre sucesiones y donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está cedido a las Comunidades Autónomas, que podrán regular, entre otras circunstancias, las deducciones y bonificaciones de la cuota, circunstancia que nuevamente hace difícil la comparación entre los distintos territorios.

Para determinar a qué Comunidad Autónoma le corresponde el rendimiento, como regla general, se toma como punto de conexión la residencia habitual del causante, entendiendo por tal la Comunidad Autónoma donde permanezca un mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del Impuesto.

Como se puede apreciar en el siguiente cuadro, la mayoría de las CCAA han hecho uso de la facultad que les concede la ley para regular una bonificación o deducción en la aplicación del impuesto.

En este sentido, sólo en Asturias, Aragón, Castilla y León y los territorios forales de Guipúzcoa, Álava y Navarra no está prevista ninguna bonificación o reducción para la modalidad de sucesiones del impuesto aplicable con carácter general a los parientes incluidos en el grupo I y/o grupo II del impuesto. En el resto de territorios, se prevé generalmente una bonificación o deducción de entre el 100 y el 99%. Por último, hay una serie de territorios que tienen previstas bonificaciones, deducciones o reducciones inferiores al 99% o que no se aplican con carácter general a todos los parientes incluidos en el grupo I y/o grupo II del impuesto. En cuanto a las donaciones, seguirán generalmente un régimen similar a las transmisiones mortis causa, existiendo un trato favorable prácticamente en los mismos casos.

Tabla 4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones		
Territorio	Bonificación o reducción para parientes próximos por sucesión <i>mortis causa</i>	Bonificación o reducción para parientes próximos por adquisiciones <i>inter vivos</i>
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
Comunidad Valenciana	Bonificación 75%	-
Cataluña	Bonificación 99% (solo cónyuge)	-
Extremadura	Bonificación 99%	-
Galicia	Deducción 99%	-
La Rioja	Deducción 99% (<400.000) 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%



## El impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas

Los criterios de atribución a cada Comunidad se regulan en la Ley 22/2009 y en los preceptos concordantes del Concierto Económico con el País Vasco y del Convenio Económico con Navarra. Tratándose de la transmisión de inmuebles, la competencia fiscal recae en la Comunidad Autónoma donde radique el inmueble.

El artículo 11 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados concede a las Comunidades Autónomas capacidad para regular el tipo de gravamen aplicable, aplicándose por defecto un tipo de gravamen del 6% en aquellas CCAA donde no se haya regulado nada.

En este sentido, la mayoría de las CCAA tienen previsto un tipo de gravamen que oscila entre el 6 y el 10%, siendo ese gravamen fijo en algunas Comunidades y variable en función de la base imponible en otras.

Entre las CCAA con tipos más elevados destacan 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 Galicia, Cantabria y la Comunidad Valenciana, donde se prevé un tipo fijo del 10%.

Entre las comunidades con tipos más bajos destacan la Comunidad de Madrid, con un tipo de gravamen del 6% y Canarias, Ceuta y Melilla, con tipos similares.

**Tabla 5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas**

Territorio	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%
Comunidad 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%



## Impuestos medioambientales y otros tributos autonómicos

Es muy notable la cantidad y variedad de estos tributos en las diferentes CCAA. Haremos un sucinto recuento de los mismos, siguiendo el orden de CCAA fijado en la tabla que se incluye al final del informe.

### Andalucía

En Andalucía se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

1. **Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera:** este impuesto grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas en los procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire, así como la mejora de su calidad.
2. **Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales:** este impuesto grava determinados vertidos con el fin de promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales.
3. **Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos:** este impuesto grava las operaciones de depósito de residuos peligrosos con la finalidad de incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural.
4. **Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma:** este canon grava la utilización del agua de uso urbano con el fin de posibilitar la financiación de las infraestructuras hidráulicas de cualquier naturaleza correspondientes al ciclo integral del agua de uso urbano, tanto en el ámbito de actuación de la Junta de Andalucía como en el de las entidades locales situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
5. **Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso:** constituye el hecho imponible del impuesto el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial.
6. **Impuesto sobre tierras infrautilizadas.**

### Aragón

En Aragón se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

7. **Impuesto sobre la contaminación de las aguas:** constituye el hecho imponible de este impuesto la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua, real o estimado, cualquiera que sea su procedencia y uso, o del propio vertido de las mismas.
8. **Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera:** este impuesto grava la concreta capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que emiten grandes cantidades de sustancias contaminantes a la atmósfera, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón.
9. **Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta:** este impuesto grava la concreta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón.
10. **Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada:** este impuesto grava la concreta capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que afectan a su patrimonio fluvial natural, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón.
11. **Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión:** este impuesto grava la concreta capacidad económica que se manifiesta en la generación de afecciones e impactos ambientales y visuales en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón por dichas instalaciones eléctricas a través de elementos fijos de alta tensión.



## Cantabria

En Cantabria se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

- 18. Canon de agua residual:** este canon grava la generación real o potencial de agua residual.
- 19. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos:** este impuesto está destinado a minorar los posibles impactos derivados de la eliminación de residuos en vertedero sobre el medio ambiente, a través del fomento de actividades de gestión de mayor compatibilidad con el medio ambiente como la reducción o la recuperación de materiales y energía.

## Asturias

En Asturias se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

- 12. Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua:** este impuesto grava el consumo del agua con el fin de potenciar un uso racional y eficiente del agua y obtener recursos con los que preservar, proteger, mejorar y restaurar el medio hídrico.
- 13. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales:** este impuesto grava la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, en la medida en que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y genera externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen.
- 14. Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente:** este impuesto grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente del Principado de Asturias ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta.
- 15. Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas.**

## Baleares

En Baleares se prevé el siguiente canon medioambiental:

- 16. Canon de saneamiento de aguas:** constituye el hecho imponible de este canon el vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, salvo las aguas pluviales recogidas en aljibes o cisternas.
- 17. Impuesto sobre estancias turísticas.**

## Castilla y León

En Castilla y León se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

- 20. Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos, por las centrales nucleares y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión: constituye el hecho imponible del impuesto:** a) La alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León b) La generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión situados en el territorio de la Comunidad de Castilla y León c) El riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León.
- 21. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos:** la finalidad de este impuesto es fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero.

## Castilla-La Mancha

En Castilla-La Mancha se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

- 22. Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente:** este impuesto grava la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural.

**23. Canon eólico:** este canon se crea con el fin de preservar la cohesión, el equilibrio territorial y el medio natural, en cuanto entorno físico soporte de la actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento, en su consideración de bien jurídico protegido, y al objeto de contribuir al desarrollo de un modelo energético y económico sostenible.

## Cataluña

En Cataluña se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

**24. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales:** este impuesto grava la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados en grandes superficies, ya que esta circunstancia puede generar externalidades negativas en el medioambiente, con un coste que estos establecimientos no asumen.

**25. Canon sobre la incineración de residuos municipales, Canon sobre la deposición de residuos municipales, Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción y Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales:** constituye el hecho imponible del canon sobre la deposición controlada de los residuos de la construcción el destino de estos residuos a la deposición controlada, en instalaciones tanto de titularidad pública como privada.

**26. Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial:** este impuesto grava la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros y de mercancías en los aeródromos durante el ciclo LTO (*landing and take-off*), que comprende las fases de rodaje de entrada al aeropuerto, de rodaje de salida del aeropuerto, de despegue y de aterrizaje, por el riesgo que provoca en el medio ambiente.

**27. Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria:** este impuesto grava la emisión a la atmósfera de óxidos de nitrógeno, de dióxido de azufre, de partículas y de carbono orgánico total con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas hacia el medio ambiente atmosférico y conseguir una mejor calidad del aire.

**28. Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica:** este impuesto grava las emisiones de dióxido de carbono que producen estos vehículos y que inciden en el incremento de las emisiones de gases de efecto invernadero.

**29. Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente:** este impuesto grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que ocasiona la realización de ciertas actividades mediante las instalaciones y otros elementos patrimoniales afectos a las mismas, con el fin de contribuir a compensar la sociedad del coste que soporta y frenar el deterioro del entorno natural.

**30. Gravamen de protección civil.**

**31. Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.**

**32. Impuesto sobre las viviendas vacías.**

**33. Impuesto sobre las bebidas azucaradas envasadas.**

**34. Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.**

## Comunidad Valenciana

En la Comunidad Valenciana se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

**35. Canon de saneamiento:** constituye el hecho imponible de este impuesto la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo de agua de cualquier procedencia.

**36. Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente:** este impuesto grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a aquéllas que se encuentren radicadas en el territorio de la Comunidad Valenciana, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural.

**37. Impuesto sobre la eliminación, incineración, co-incineración y valorización energética de residuos:** este impuesto tiene como fin fomentar, en el ámbito de la Comunidad Valenciana, el reciclado y la valorización de los residuos, así como la disminución del impacto sobre el medio ambiente derivado de su eliminación en



vertedero e incineración, coincineración sin valorización de energía y valorización energética.

## Extremadura

En Extremadura se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

- 38. Canon de saneamiento:** este impuesto grava la disponibilidad y la utilización del agua. Su finalidad es posibilitar la financiación de las infraestructuras hidráulicas soportadas por la Comunidad Autónoma de cualquier naturaleza correspondientes al ciclo integral del agua.
- 39. Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos:** constituye el hecho imponible de este impuesto el aprovechamiento cinegético de terrenos radicados en el territorio de Extremadura autorizado administrativamente a un determinado titular.
- 40. Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente:** este impuesto grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura ocasiona la realización de las actividades a que se refiere esta Ley, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural.
- 41. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos:** constituye el hecho imponible de este impuesto la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos de la Comunidad Autónoma Extremadura, tanto públicos como privados.

## Galicia

En Galicia se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

- 42. Canon de saneamiento:** este canon grava el uso y consumo del agua en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, a causa de la afección al medio que su utilización pudiera producir.
- 43. Impuesto sobre contaminación atmosférica:** este impuesto grava las emisiones cuyos focos se hallen ubicados dentro del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma.

### 44. Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada:

este impuesto tiene como finalidad, por una parte, compensar los efectos negativos a que se encuentra sometido el entorno natural de Galicia por la realización de actividades que afectan a su patrimonio fluvial natural y, por otra, reparar el daño medioambiental causado por dichas actividades.

- 45. Canon eólico:** constituye el hecho imponible del canon eólico la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia.

### 46. Impuesto compensatorio ambiental minero:

constituye el hecho imponible del impuesto a) La alteración de la superficie o suelo como consecuencia de la extracción a partir de las concesiones de explotación de la sección C) en los términos de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de minas, referidas a minerales metálicos industriales y metales preciosos y b) El depósito o almacenamiento en vertederos públicos o privados, situados en la Comunidad Autónoma de Galicia de residuos mineros procedentes de la extracción o derivados del proceso de beneficio, de los minerales metálicos industriales y metales preciosos de la sección C) en los términos de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de minas.

- 47. Canon de inmuebles en estado de abandono.**

## La Rioja

En La Rioja se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

- 48. Canon de saneamiento:** constituye el hecho imponible el vertido de aguas residuales al medio ambiente, puesto de manifiesto a través del consumo de aguas de cualquier procedencia y con independencia de que el vertido se realice directamente o a través de redes de alcantarillado.
- 49. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos:** la finalidad del impuesto es fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medioambiente derivados de su eliminación en vertedero.

**50. Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas:** la finalidad del impuesto es conseguir un comportamiento por parte de los operadores de los sectores energético y de las telecomunicaciones tendente a reducir el impacto visual que producen los elementos fijos de sus redes mediante su soterramiento o compartiendo infraestructuras, así como hacer efectivo el principio comunitario de “quien contamina paga”, contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y frenar el deterioro del entorno natural.

## Comunidad de Madrid

En la Comunidad de Madrid se prevé el siguiente impuesto medioambiental:

**51. Impuesto sobre depósito de residuos:** este impuesto grava el depósito de residuos con la finalidad de proteger el medio ambiente.

## Murcia

En Murcia se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

**52. Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales:** este impuesto grava la carga contaminante de los vertidos autorizados, con el fin de promover la calidad ambiental de las aguas litorales de la Región de Murcia.

**53. Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera:** este impuesto grava aquellas instalaciones industriales contaminantes, establecidas en la Directiva 96/61/CE, transpuesta por la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control integrados de la Contaminación, referidas a las que aparecen en el anexo I de dichas normas y que se transcriben en el anexo 1 de la presente Ley.

**54. Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia:** este impuesto está destinado a minorar los posibles impactos derivados de la eliminación de residuos en vertedero sobre el medio ambiente, a través del fomento de actividades de gestión de mayor compatibilidad con el medio ambiente como la reducción o la recuperación de materiales y energía.

**55. Canon de saneamiento:** constituye el hecho imponible de este impuesto la producción

de aguas residuales, generadas por el metabolismo humano, la actividad doméstica, pecuaria, comercial o industrial, que realicen su vertido final a una red municipal de saneamiento, o sistema general de colectores públicos, manifestada a través del consumo medido o estimado de agua de cualquier procedencia.

## Vizcaya

En Vizcaya se prevé, además de los concertados, el siguiente impuesto:

**56. Impuesto sobre la extracción del gas, petróleo y condensados:** este impuesto grava el valor de los productos de dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en el ámbito de aplicación del impuesto, una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación de los mismos.

## Navarra

En Navarra, además de los convenidos, se prevé el siguiente impuesto:

**57. Impuesto sobre la eliminación en vertedero y la incineración de residuos:** este impuesto grava la eliminación en vertedero y la incineración de los residuos en instalaciones situadas en el ámbito territorial de la Comunidad Foral de Navarra.

## Canarias

En Canarias se prevén los siguientes impuestos y cánones medioambientales:

**58. Canon eólico:** este canon está destinado a la protección y mejora del dominio público hidráulico.

**59. Canon de vertido:** canon destinado a la protección y mejora del dominio público hidráulico, de conformidad con lo previsto en la planificación hidrológica.

**60. Arbitrio sobre la importación y entrega de mercancías,** un impuesto que grava determinados productos que pudieran perjudicar la producción canaria.

61. No consideramos los impuestos sobre combustibles o el tabaco por ser similares, aunque inferiores, a los similares vigentes en todo el Estado.

## Ceuta y melilla

En **Ceuta** y **Melilla** no se prevén ningún impuesto o canon medioambiental.

**Asturias, La Rioja y Murcia** tienen establecidos recargos sobre el IAE.

## A modo de comparación

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 CCAA que se encuentran en situación 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 CCAA que han sumado más puntos y se han revelado como más favorables al contribuyente, tienen la mejor calificación, desde la A hasta la E.

## Competencia fiscal: calificación

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

Tabla 6. Principales Impuestos sobre el medioambiente y otros impuestos autonómicos		
Territorio	Impuestos sobre el Medioambiente	Otros impuestos
	Autonómicos	
Andalucía	5	1
Aragón	5	-
Asturias	3	1
Baleares	1	1
Cantabria	2	-
Castilla y León	2	-
Castilla-La Mancha	2	-
Comunidad Valenciana	3	-
Cataluña	9	5
Extremadura	4	-
Galicia	5	1
La Rioja	3	-
Madrid	1	-
Murcia	4	-
Álava	-	-
Guipúzcoa	-	-
Vizcaya	1	-
Navarra	1	-
Canarias	3	-
Ceuta	-	-
Melilla	-	-

# 4



## Consideraciones en torno a las diferencias en los impuestos en el actual sistema de financiación autonómica

Recordemos que el actual sistema de financiación fue objeto de revisión por la Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017, cumpliendo el compromiso alcanzado en una previa Conferencia de Presidentes Autonómicos, y dio lugar a un Informe que sirvió de base para la revisión del modelo.

Según dicho informe, el principal problema del sistema serían los fondos de nivelación, complejos y poco transparentes, lo que comprometía la equidad y eficiencia del modelo. Además, desde la óptica de la eficiencia, no incluía suficientes incentivos para que los gobiernos autonómicos actuaran

con responsabilidad fiscal, es decir, asumiendo con sus propias decisiones tributarias las opciones de gasto que adoptaran.

No obstante, los expertos consultados consideraron que el sistema de impuestos de recaudación compartida y la cesta de impuestos cedidos, componían un conjunto de funcionamiento razonable, sin pedir cambios relevantes, aunque sí una serie de mejoras (armonizar bases, homogeneizar reglas de valoración, fijar el valor normativo de los impuestos cedidos, visibilizar competencias autonómicas, etc.).





Advierte expresamente el informe de los expertos que *“En un Estado descentralizado como el nuestro, por tanto, los principios de igualdad y de equidad han de interpretarse adecuadamente. En particular, a la hora de valorar la equidad del reparto territorial de los costes y beneficios del Estado autonómico, no hay que fijarse en lo que sucede con un determinado impuesto o prestación de manera aislada sino que, puesto que unas cosas pueden compensarse con otras, ha de adoptarse una visión de conjunto que contemple en su integridad el paquete de servicios, prestaciones y tributos que se establece en cada territorio y los costes de prestación de los servicios relevantes. En términos operativos, esto nos lleva a trabajar con la financiación por habitante ajustado a igual esfuerzo fiscal...”*

Por fin, señala que *“El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común ha de partir de nuevo de un acuerdo entre la AGE y las CCAA sobre cómo distribuir los recursos públicos existentes para el desarrollo de las competencias que las distintas administraciones tienen encomendadas que permita dar una respuesta satisfactoria a la cuestión de la suficiencia de cada una de ellas. Ese acuerdo debe ser parte de otro, más amplio,*

*sobre el tamaño del sector público deseado a medio plazo y las dimensiones básicas de las funciones de gasto en las que se fundamenta el Estado de Bienestar y la prioridad otorgada a las mismas, que abarque a los distintos niveles de gobierno y a una amplia mayoría parlamentaria.”*

En efecto, aunque pueda discutirse sobre los criterios de reparto y los puntos de conexión a un territorio de uno u otro tributo, cualquier acuerdo ha de partir de uno previo y fundamental sobre la identificación y nivel de los servicios públicos fundamentales a financiar. Sin un acuerdo en relación con las pensiones, la educación o la sanidad o los gastos en defensa o justicia, no puede llegarse a una definición de cuál es el nivel adecuado de un sistema fiscal.

Señala por este motivo el informe de los expertos que la aplicación práctica del principio de suficiencia *“resulta conflictiva porque no existe un criterio objetivo que permita determinar los recursos que cada administración necesitaría para prestar los servicios que tiene encomendados a un nivel considerado satisfactorio. La fijación de dicho nivel de servicios y de recursos es de carácter fundamentalmente político...”*

Ahora bien, cuando se refieren a los tributos más relevantes del sistema para alcanzar cualquier grado de suficiencia, sólo se dispone del IRPF, IVA e IIEE, y dado que la capacidad normativa en la imposición indirecta está claramente limitada por la armonización europea, el único ámbito realmente posible para un ejercicio de corresponsabilidad y autonomía queda para el IRPF.

Ciertamente, el informe de los expertos formula alguna propuesta que califica como “ejercicio de una capacidad normativa colegiada de las CCAA” en el ámbito de la fiscalidad indirecta (IVA e IIEE), pero ha de reconocerse su escaso recorrido en el actual marco normativo europeo.

Aunque este informe no recomienda realizar cambios significativos en la composición de la cesta de tributos cedidos, sí propone otros cambios, en particular en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), que resulta de interés analizar.

Este informe reconoce la amplia crítica que desde el punto de vista técnico se ha hecho de este tributo y que la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014) volvió a recomendar su supresión. Además, el IP no existe en la práctica totalidad de los países de nuestro entorno<sup>31</sup>. Con todo, advierte que no existe unanimidad en relación con su derogación. En tal caso recomienda *“la determinación por parte del Estado de una base imponible homogénea y un mínimo exento amplio igual en todo el territorio nacional. La capacidad normativa de las CCAA afectaría exclusivamente al establecimiento de la tarifa del impuesto, así como a la aprobación de posibles deducciones o bonificaciones de la cuota vinculadas a circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, sin que ello pueda suponer una desfiscalización de hechos imposables. Por otra parte, debería actualizarse y clarificarse la regulación existente sobre el límite máximo de tributación efectiva referido a la cuota conjunta por IRPF y por IP que pretende evitar la posible confiscatoriedad del tributo.”*

En cualquier caso, no hubo acuerdo en la conveniencia de establecer un nivel mínimo de tributación aplicable a todas las CCAA, ya que hay opiniones extensas y fundadas en relación con su supresión.

Al respecto conviene referirse al trabajo realizado por un elevado número de expertos en el seno de la Fundación Impuestos y Competitividad<sup>32</sup>, que volvían a recomendar expresamente en sus conclusiones *“suprimir formal y definitivamente el IP en el Estado Español, en consonancia con la recomendación realizada por el Comité de Expertos en 2014, evitando que el espacio dejado pueda ser ocupado por otras figuras similares a cualquier nivel de la Administración financiera española.”* Para el caso de no lograrse tal acuerdo, proponía una solución similar a la del informe de los expertos antes señalado, incluyendo limitaciones adicionales que evitaran que pudiera alcanzar un carácter confiscatorio.

En cuanto a la otra figura igualmente controvertida sobre la riqueza, la imposición sobre sucesiones y donaciones (ISD), ambos trabajos tienen una coincidencia mayor. Los dos informes abogan por su mantenimiento y la aceptación de un mínimo exento único y una tarifa proporcional y muy reducida entre familiares cercanos y algo mayor en otros

<sup>31</sup> De los 34 países de la OCDE sólo 4 (España, Francia, Noruega y Suiza) lo mantienen.

<sup>32</sup> *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 para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones. Conclusiones redactadas por Luis Briones Fernández y Antonio Zurera Hernández, a partir de ponencias de diversos autores. Madrid. 2015.*



herederos, aceptando una capacidad normativa limitada de las CCAA en este punto.

La realidad es que las CCAA vienen exigiendo el IRPF con distintas escalas no armonizadas, exigen mayoritariamente el IP, pero no todas, y existen notables diferencias con relación al ISD. En todos los casos son impuestos directos cuyo punto de conexión principal para el hecho imponible con el territorio de una u otra comunidad autónoma es el domicilio del contribuyente.

Ya hemos indicado que el análisis de los citados “criterios de reparto” o, en términos tributarios, puntos de conexión, resulta básico y fundamental, ya que los mismos determinan la financiación por los impuestos de cada CCAA, bien por asignación del hecho imponible en los cedidos y gestionados por ellas mismas, bien por el reparto de la recaudación en los gestionados por la AEAT.

Como hemos visto, en efecto, los tributos directos, de carácter personal, se atienen a la sede o domicilio del contribuyente, mientras que los indirectos, que recaen sobre el consumo de bienes y servicios, siguen la regla del lugar donde este tenga lugar, normalmente la sede o domicilio del cliente (con la salvedad ya señalada de los Territorios Forales que,

sorprendentemente, recaudan por consumos externos y no solo los propios).

Atendiendo a las características de cada tributo, incluso más allá del citado punto de conexión, no siempre resulta aconsejable, o factible, su descentralización. Para Lago Peñas y Vaquero García, de forma resumida, “la descentralización de un impuesto pasa a ser una opción más inteligente cuando se verifican las siguientes siete condiciones:

1. *Un alto potencial recaudatorio. (...)*
2. *Bajo efecto potencial sobre la movilidad de las bases imponibles. Cuando se trata de bases imponibles muy móviles, los diferenciales tributarios que se derivan de forma natural a la cesión de autonomía pueden acabar generando desplazamientos ineficientes para la economía en su conjunto, pero racionales para el sujeto pasivo. (...)*
3. *Una sensibilidad baja o moderada a la coyuntura económica. Porque la función de estabilización de la economía debe ser una competencia fundamentalmente del gobierno central o federal. (...)*
4. *Vigencia del principio del beneficio, (...) casar disfrute y financiación de los servicios públicos tiene evidentes ventajas para que los ciudadanos sean conscientes del coste de los servicios que disfrutan, (...)*
5. *La distribución homogénea de las bases imponibles en el espacio. Si las bases se distribuyen de una forma muy asimétrica, se van a producir divergencias sustanciales en la recaudación per cápita en las diferentes jurisdicciones, que luego deberán ser corregidas por transferencias de nivelación que tratan de hacer que los gobiernos de los territorios menos ricos converjan en recursos per cápita con los territorios con mayor capacidad fiscal. (...)*
6. *Bajo sobre coste de una administración tributaria descentralizada del impuesto; o visto desde otra perspectiva, reducido alcance de las economías de escala y de información de una administración centralizada. (...)*
7. *Imposibilidad de exportación fiscal. Idealmente, los impuestos descentralizados deberían ser soportados por los residentes en la jurisdicción que disfruta de los bienes y servicios públicos. Hay que evitar descentralizar figuras en las que los canales de incidencia impositiva hacen que sean los contribuyentes de otras jurisdicciones los que finalmente acaben pagando el impuesto. (...)*<sup>33</sup>

<sup>33</sup> Lago Peñas, Santiago y Vaquero García, Alberto (2016), *Descentralización y Sistema Tributario: Lecciones de la experiencia comparada*. Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid, 2016.





En consecuencia, descentralizar tasas o precios públicos por la utilización de servicios concretos o aprovechamiento especial de determinados bienes públicos, o el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), no ofrece dudas en cuanto a sus ventajas y utilidad. Lo mismo ocurre si nos referimos a recargos sobre el IBI, una técnica que no ha sido seguida pese a sus claras ventajas, tanto por su simplicidad de gestión, como por su clara territorialidad y difícil deslocalización.

La situación no es tan clara cuando los impuestos se atribuyen a un determinado territorio en función del domicilio del contribuyente. La movilidad de la base imponible se hace entonces evidente y aumenta más que proporcionalmente con la renta o riqueza en manos del contribuyente, haciendo aún más discutible su descentralización. Tanto el IRPF como el IP o el ISD se hacen depender del domicilio del contribuyente, tanto cuando nos referimos a situaciones internacionales como entre CCAA. Sin duda, su carácter personal y progresivo les hace muy atractivos para las distintas Haciendas, en particular por la potencia recaudatoria del primero. Son elementos primordiales de una financiación propiamente autónoma, con la estructura precisa para hacer una verdadera política tributaria autonómica.

Sin embargo, ha de reconocerse que su dependencia del domicilio también es una limitación cuya relevancia es más patente cada día. Como hemos visto al principio, negarse en redondo a esta posibilidad es estrictamente inútil. Las libertades de circulación y establecimiento no afectan sólo al interior de una estructura federal, sino que es exactamente igual si consideramos el ámbito internacional.

La consecuencia evidente de estas características será que surgirán diferencias entre territorios que, si son limítrofes y además de la UE, habrán de consentirse, y en general generarán una cierta competitividad para atraer renta y riqueza. 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 otros, nos encontraremos con cambios de domicilio.

Al final, hemos de considerar que, en la descentralización o cesión de tributos, con la intensidad o grados que expresaba el anterior cuadro resumen de FEDEA, juegan tanto factores jurídicos como económicos o hacendísticos.

Ya hemos explicado la prevalencia del derecho de la UE y los poderosos límites que impone en la toma de decisiones con relación a los impuestos. A ello se añade una compleja red de tratados y convenios internacionales, los compromisos asumidos en la OCDE y otros organismos. Adicionalmente, ya en nuestro propio territorio, la Constitución también establece reglas que todos han de respetar, en particular los distintos niveles de haciendas autónomas, y cada impuesto tiene establecidos unos puntos de conexión concretos que podrían cambiarse, pero responden a cuestiones técnicas, muy pensadas, a menudo no sencillas de reformar.

Si, en el caso de España, existiendo el mandato constitucional claro y taxativo de dotar de un ámbito propio a las CCAA para hacer política tributaria, el Estado Central deseara imponer su propia concepción de 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, sólo 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 decide recentralizar un tributo para elevarlo, un simple mecanismo de deducción en otro cedido, por el mismo o similar importe, puede compensarlo y anular el efecto que pretendía esa reforma.

Según ha publicado FEDEA, como conclusión o resumen de su estudio relativo a la movilidad de 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.”*<sup>34</sup> Los autores concluyen no obstante que esto se refiere al 1% de los contribuyentes y que los patrones de migración de los más ricos son muy diferentes a los de los restantes contribuyentes.

Además, señalan, como ya habíamos advertido, pero ahora con evidencia empírica, que *“la competencia fiscal es un subproducto, seguramente inevitable, de un modelo de asignación de tributos entre niveles de gobierno genuinamente federal. Pero, como es sabido, las decisiones tributarias tomadas por gobiernos descoordinados pueden implicar la aplicación de tipos impositivos ineficientemente bajos, así como afectar a la distribución de la renta, entre otras externalidades. En España, esos problemas están amortiguados en el IRPF, ya que las comunidades autónomas solo pueden ejercer sus competencias sobre el impuesto autonómico, de tal manera que está garantizada una tributación mínima común en el IRPF estatal y, en consecuencia, también un mínimo de redistribución nacional de la renta con ese impuesto.”*

El citado estudio tiene, no obstante, algunas limitaciones relevantes, pues no incluye al País Vasco ni a Navarra en su ámbito y se limita a lo ocurrido desde 1997. Por otro lado, admite que deben incluirse en el mismo otras variables socioeconómicas (PIB per cápita, precio de la vivienda, gasto público en educación, sanidad y servicios sociales y peso del sector servicios) y demográficas (edad, descendientes y estado civil).

De esta forma, se pone de manifiesto que pese a adoptar decisiones similares, otras CCAA no han obtenido el mismo resultado. Sí destaca, en cualquier caso, el resultado positivo para Madrid y, en menor medida, los de Valencia, Baleares, Canarias y Cantabria.

<sup>34</sup>Julio López Laborda y Fernando Rodrigo Sauco, *Estudios sobre la Economía Española - 2017/28, Movilidad de los contribuyentes de rentas altas en respuesta a las diferencias regionales en los impuestos personales*. Noviembre 2017. FEDEA.



El porcentaje de migrantes disminuye a la mitad si nos referimos al resto de la población (en el 99% de la población, el porcentaje apenas supera el 2% de migrantes en el periodo analizado), y Madrid sigue destacando como la CCAA más atractiva, además de Andalucía y Castilla-La Mancha (que recibe fundamentalmente a personas procedentes de Madrid). Sin embargo, en términos netos refiriéndonos a los movimientos en este 99%, Madrid perdió población.

Los resultados ofrecen por tanto una relativa ambigüedad, como es el caso de estudios similares realizados en otros países y que se citan en el mismo informe (Suiza, Canadá y EEUU) ya que, probablemente, el número de factores que inciden en una decisión de este tipo son muchos y de peso variado, según las circunstancias personales y familiares de cada individuo.

Si este trío de impuestos constituidos por el IRPF (tarifa autonómica), IP e ISD, ha planteado los problemas vistos, la regionalización del IVA e IIEE se plantea jurídicamente inviable, con las excepciones vistas en relación con los regímenes especiales de los Territorios Forales y Canarias, y el IS se enfrenta ya a graves retos en el ámbito internacional.

Resulta difícil entender, al menos desde el punto de vista técnico-tributario, la falta de interés por un recargo autonómico sobre el IBI, donde la capacidad de desplazamiento no existe y la facilidad de gestión es conocida. Son muchos los expertos que han recomendado explotar esta vía de ingresos en el ámbito autonómico, aunque no han tenido ningún éxito hasta ahora.

El recurso a recargos autonómicos sobre otros tributos municipales sería mucho más conflictivo. Baste recordar la extensa controversia en torno al que grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía municipal), por la crítica situación vivida en el mercado inmobiliario, o ya antiguas discusiones en relación con el IAE, que gravaría el desarrollo de una actividad económica local poniendo en competencia unos municipios con otros, unos negocios con otros.

Permanece en cambio pendiente de reflexión la fiscalidad de los medios de transporte, que tributan en su adquisición por el Impuesto especial (comúnmente “matriculación”), cuya recaudación está al 100% cedida a las CCAA, además de por el IVA, de cesión parcial a las CCAA. Luego, anualmente, se devenga el Impuesto sobre Circulación, municipal, y por el consumo resultan gravados por el Impuesto





especial sobre hidrocarburos. Además, operan sobre ellos tasas que gravan la retirada o reciclaje de sus componentes (aceites, neumáticos, etc.).

De difícil comprensión resulta la actual tributación medioambiental, de utilidad más que discutible en su actual configuración, sujetando un conjunto de bienes, emisiones o actividades, a multitud de figuras impositivas estatales y regionales, sin ningún tipo de armonización y con escaso éxito recaudatorio, con la excepción en este último punto de la acumulación de impuestos sobre la producción de electricidad. Resulta cuando menos paradójico que dos consumos básicos, el agua y la electricidad, la primera sujeta además al tipo reducido del IVA, acaben tributando luego por una cadena de distintos tributos según su forma de obtención, su distribución o la necesidad de su reciclado.



# 5



## El domicilio fiscal y su control por las Administraciones tributarias. La prevención y lucha contra el fraude fiscal

La tributación en función del domicilio, que, como hemos visto, es la regla general en la imposición directa, supone que el contribuyente conoce y declara tal domicilio y que la Administración podrá comprobarlo y bien confirmarlo, bien modificarlo, sujeto a la decisión última de los Tribunales.

Al respecto, la Ley General Tributaria ha previsto lo siguiente:

**“Artículo 11. Criterios de sujeción a las normas tributarias.**

*Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán*

*conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.”*

El mismo principio, pero desarrollado como punto de conexión para la fiscalidad autonómica, se recoge ampliamente en el artículo 28 de la Ley 22/2009 de financiación autonómica ya citada. La relevancia de este precepto y su elevado detalle, aconsejan citarlo expresamente:

**“Artículo 28. Residencia habitual de las personas físicas.**

*1. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas*





residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1º. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

- a) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2º. Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde

tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

- a) Rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
- c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3º. Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. En el Impuesto sobre el Patrimonio, la residencia de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha de devengarse aquél.

3. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el apartado 4 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

El plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias finalizará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurren las circunstancias que, según lo previsto en el apartado 4 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.

4. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento, a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

5. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

6. Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas.”

Resulta por tanto imprescindible la existencia de reglas de determinación del domicilio y mecanismos de control y procedimientos de comprobación de un elemento determinante de la tributación en uno u otro territorio.

Si este asunto es un clásico en la fiscalidad internacional<sup>35</sup>, que afecta ante todo a empresas y profesionales, en relación con la percepción de rentas propias de una actividad económica en la esfera internacional, también ha pasado a constituir una cuestión relevante en España cuando se trata de vincular hechos imposables de impuestos personales con un concreto territorio autonómico. Lo mismo ocurre, desde luego, en cualquier país de estructura federal con imposición personal subcentral.

<sup>35</sup> Vid. por ejemplo, Aznar Azcárate, Pablo. La fiscalidad de las herencias en Reino Unido: la figura del «deemed domicile o domicilio presunto». Problemática de las herencias en España con vínculos en Reino Unido. Diario La Ley, N° 9791, Sección Tribuna, 15 de Febrero de 2021, Wolters Kluwer.

Recordemos que la importancia de este dato no sólo resulta del artículo 11 de la Ley General Tributaria y del 28 de la Ley 22/2009, ya citado. El domicilio fiscal debe constar en el Censo de Obligados Tributarios que deben mantener las distintas Administraciones tributarias, de conformidad con el artículo 2 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Debe también comunicarse el cambio de domicilio, según prevé el artículo 17 y, además, se ha conformado un procedimiento especial de comprobación del mismo en los artículos 148 y ss., del mismo Reglamento.

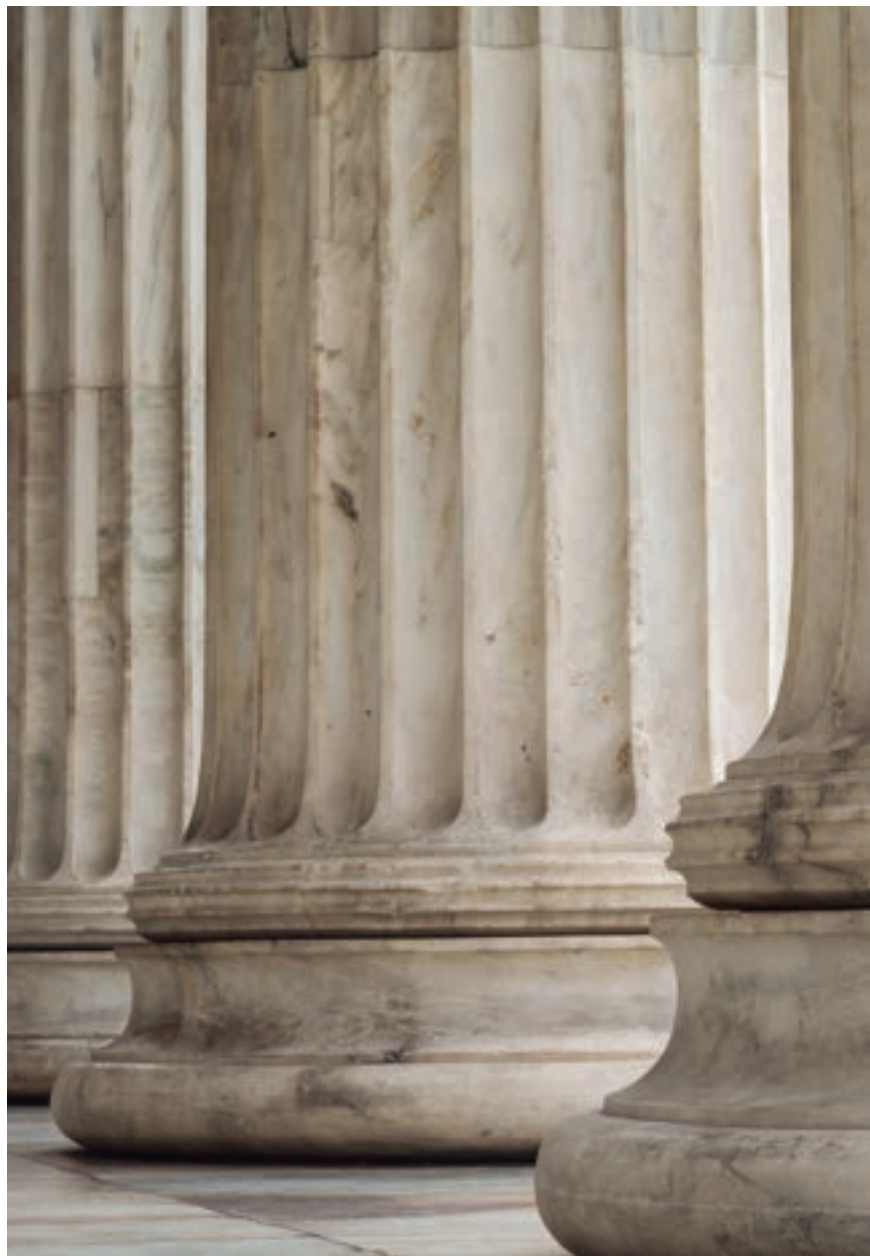
Advierte el apartado 3 del artículo 149 que *“la comprobación del domicilio fiscal se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, con los datos y justificantes que se requieran al propio obligado tributario o a terceros, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario.”*

Desde luego no será un control sencillo, necesariamente basado en datos indiciarios de vivienda, trabajo, consumos, atención de servicios públicos (sanidad, educación, etc.) y, desplazamientos, entre otros, con resultado no siempre unívoco, dadas las facilidades para el desplazamiento existentes en el interior del país y, aún, en la UE. Baste pensar en la limitada validez a estos efectos del domicilio incluido en el DNI, que puede estar desactualizado, o los sencillos mecanismos previstos para obtener el empadronamiento en muchos municipios. Para la realización de dicho control se prevé un sistema singular de manera que cuando la Administración tributaria de una comunidad autónoma considere que, en relación con los tributos cedidos, el domicilio fiscal que figura en el Censo de Obligados Tributarios no es el que corresponde, solicite a la AEAT que se inicie el procedimiento de comprobación del mismo (para lo que la norma le concede un mes).

Todo este conjunto de normas, materiales y de procedimiento, es consecuencia de los importantes efectos que, en cuanto a la recaudación de los tributos cedidos, total o

parcialmente, tiene el dato formal del domicilio de las personas. La comunicación incorrecta o la falta de una comprobación del mismo puede originar graves distorsiones en el funcionamiento del sistema de financiación de las CCAA, del mismo modo que ha venido afectando al Estado Central en relación con la tributación de rentas en el entorno internacional.

En definitiva, el control del domicilio y sus cambios, formales o reales, es parte sustancial del sistema vigente de financiación de las CCAA, y hemos de ser conscientes de las limitaciones y problemas que esto supone para el mismo.





# 6



## Conclusiones sobre el funcionamiento del sistema español actual y reformas posibles

Como hemos visto, existe una gran variedad de opciones de organización y composición de un sistema tributario, hay muchos ejemplos 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.

Hemos explicado que 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 juzgar 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.

Es posible localizar ya un gran número de reflexiones sobre la reforma del sistema tributario actualmente existente en España, tanto del estatal como del modelo de financiación de sus diversos entes territoriales. Algunas parten de presupuestos más hacendísticos, otras son más cercanas a cuestiones jurídicas y otras con claros matices políticos.





Así, varias comisiones de expertos y fundaciones han opinado sobre posibles reformas tributarias, por citar las últimas en España en los años 2014 y 2017, con destacado papel del profesor Lagares, o en el ámbito internacional, donde podemos destacar el *Informe Mirrlees*, entre otros muchos.

Entre las opiniones referidas al sistema financiero autonómico, podemos destacar las de Giménez-Reyna y la de Ángel de la Fuente, pues parten de visiones diferentes de la misma cuestión. Ninguno de ellos es especialmente crítico con el actual sistema, siendo indudables expertos en la materia, pero ambos aconsejan cambios.

Para Enrique Giménez-Reyna<sup>36</sup>, si ha de buscarse una alternativa al sistema actual que, (1) ha de referirse a toda España, igualando competencias normativas, (2) ha de adoptarse por acuerdo, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, (3) ha de dejar un margen suficiente para que haya verdadera diversidad, con mínimos u horquillas pero dejando un espacio a la autonomía de cada agente, y (4) ha de excluirse el ejercicio de las potestades normativas de cualquier vinculación con el sistema de financiación. En definitiva, considera saludable una moderada competencia fiscal.

Para de la Fuente<sup>37</sup>, el sistema es excesivamente complicado y poco transparente, no responde a un criterio claro de reparto y nivelación y sufre de un déficit de autonomía de ingreso y de responsabilidad fiscal, que limita innecesariamente la capacidad de actuación de los gobiernos regionales y tiende a generar un exceso de gasto. Estas características determinan un sistema en el que *“la distribución de la financiación regional es excesivamente desigual y esencialmente arbitraria”*.

En el orden de conclusiones en relación con el sistema tributario en vigor en España, desde el punto de vista interno, podemos destacar lo siguiente:

- **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 armonización, 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, la diferencia.

<sup>36</sup> Giménez-Reyna, Enrique (2018) *La financiación de las Comunidades Autónomas: reflexiones para su revisión*. Editorial Reus.

<sup>37</sup> Ángel De La Fuente, *Estudios sobre la Economía Española - 2019/07. Financiación autonómica: una breve introducción*. FEDEA e Instituto de Análisis Económico (CSIC).

- **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 sólo las reglas de un único impuesto.
- **Otros factores inciden** directamente, tales como la seguridad jurídica, un eficaz sistema de resolución de conflictos o una Administración tributaria más cercana y eficiente.
- 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 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, 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.
- Indicábamos al principio los factores que 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, por costumbre o por cuestiones de orden moral o político, decidan mantenerse.
- Ahora bien, siempre será imprescindible que los gobiernos tengan en consideración esta cuestión en la definición de sus políticas tributarias, pues 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 CCAA 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.







El propósito de PwC es generar confianza en la sociedad y resolver problemas importantes. Somos una red de firmas presente en 155 países con más de 284.000 profesionales comprometidos en ofrecer servicios de calidad en auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y transacciones. Cuéntanos qué te preocupa y descubre cómo podemos ayudarte en [www.pwc.es](http://www.pwc.es)

© 2021 PricewaterhouseCoopers, S.L. Todos los derechos reservados. "PwC" se refiere a PricewaterhouseCoopers, S.L., firma miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited; cada una de las cuales es una entidad legal separada e independiente.