



Trabajo Fin de Grado

Competencia fiscal en el modelo autonómico español

Un análisis comparativo de los principales impuestos a través de las
diferentes Comunidades Autónomas

Autor/es

M^a Pilar Lafuente Adiego

Director/es

Julio López Laborda

Facultad de Economía y Empresa
2014

Competencia fiscal en el modelo autonómico español

M^a Pilar Lafuente Adiego

Resumen: El trabajo comienza analizando brevemente la descentralización y sus ventajas e inconvenientes. Después, dentro de este marco teórico se centra en la competencia fiscal como consecuencia más relevante de la descentralización y sus efectos positivos y negativos. En la segunda parte del trabajo se explica el modelo de autonomías y se aplica esta teoría al modelo autonómico español. También se realiza un análisis comparativo de los principales impuestos cedidos. Este análisis tiene como objetivo analizar la presencia o no de competencia fiscal en el modelo de comunidades autónomas en los impuestos sobre la renta, patrimonio, sucesiones, hidrocarburos, juego y sociedades. Por último, se estudia el efecto de la competencia fiscal sobre los individuos en España y los posibles métodos correctivos por parte del gobierno central para terminar con esta sin necesidad de un cambio de modelo.

Abstract: This paper begins by briefly reviewing the decentralization process: its advantages and disadvantages. Then, it is focused on the main consequence of decentralization - fiscal competence - and its positive and negative effects. In the second part of the paper the autonomous Spanish model is explained and the previous theory is applied to it. A comparative analysis is carried out for the most important decentralized taxes along the different communities. The aim of this analysis is to find the presence of fiscal competence in the Spanish model in heritage, oil, gamble and income and corporation tax. Finally, the effect of fiscal competence on taxpayers in Spain is analyzed and the possible solutions are mentioned. These possible solutions are within the established model, and as such, a system change is not necessary.

ÍNDICE

1. Introducción	4
2. Descentralización	4
2.1. Ventajas y desventajas de la descentralización	6
2.2. Criterios para la asignación de impuestos	9
3. La competencia fiscal	10
3.1. Cómo se produce, actuación de los gobiernos subcentrales y consecuencias	12
3.1.1. <i>Ventajas y desventajas de la competencia fiscal</i>	13
4. El modelo español	14
4.1. El sistema fiscal español	15
4.1.1. <i>El modelo autonómico</i>	16
4.1.2. <i>La descentralización de impuestos</i>	18
5. Análisis de los impuestos	20
5.1. Criterios de asignación de impuestos aplicados al sistema fiscal español	20
5.2. Comparativa de los principales impuestos cedidos a través de las diferentes Comunidades Autónomas	23
5.2.1. <i>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</i>	23
5.2.2. <i>Impuesto sobre Patrimonio</i>	28
5.2.3. <i>Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones</i>	30
5.2.4. <i>Impuesto sobre Hidrocarburos</i>	32
5.2.5. <i>Impuesto sobre el Juego</i>	35
5.2.6. <i>Impuesto sobre Sociedades</i>	36
5.3. Cómo están afectando estos impuestos al comportamiento de empresas y particulares	38
5.4. Métodos para limitar la competencia fiscal	41
6. Conclusiones	43
7. Referencias	46
Anexos	48

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, sobre todo desde el inicio de la crisis, se han hecho más visibles las diferencias interregionales en España provocando que se cuestione la idoneidad del sistema actual. España cuenta con un sistema de descentralización autonómico a medio camino entre el federalismo y en centralismo. Esta ausencia de denominación exacta del modelo autonómico es lo que ha aumentado las voces a favor de los dos sistemas. A pesar de que España se encuentra más cerca de la descentralización completa que del centralismo, algunos sectores nacionalistas no se dan por conformes y exigen más autonomía al gobierno central. Otros, sin embargo, ven esta autonomía como la causante de las diferencias autonómicas, al acusar a algunas Comunidades Autónomas de realizar competencia fiscal en perjuicio de otras. En su opinión, esta competencia proviene tanto del lado de los ingresos, con la fijación de tipos más bajos, como del lado de los gastos, a través de una prestación de mayor calidad en determinados servicios (más acusada desde la descentralización de educación y sanidad).

Este trabajo se centrará en el lado de los ingresos de las autonomías. El objetivo de este estudio es el análisis de la normativa fijada por las diferentes Comunidades Autónomas en sus principales impuestos para analizar la presencia o no de una posible competencia fiscal y, en el caso de que la hubiera, sus posibles consecuencias en el comportamiento de individuos y empresas. Para ello empezaremos analizando en qué consiste la descentralización estatal y sus posibles ventajas y desventajas. Dentro de las consecuencias de la descentralización se halla la competencia fiscal. Siendo este el tema que nos ocupa, dedicaremos un apartado a su estudio y funcionamiento, analizando las actuaciones de los gobiernos subcentrales y sus consecuencias.

Después de este análisis teórico, en la segunda parte del trabajo, nos enfocaremos en el caso español. Primero explicaremos el modelo instaurado en España y cómo se ha llevado a cabo la descentralización. Tras esta visión general se analizarán los impuestos para comprobar su adecuación a la teoría pública. Por último, se realizará un análisis detallado de los principales impuestos autonómicos centrándonos en la posibilidad de competencia fiscal y su realización o no por parte de las autonomías.

En el caso de los impuestos en los que se hallara competencia fiscal se pasaría a estudiar su efecto en el comportamiento de los individuos y empresas. Concluyendo este estudio se verán los posibles métodos del gobierno central para corregir las ineficiencias del sistema autonómico sin incurrir en un cambio radical de modelo.

2. DESCENTRALIZACIÓN

La descentralización, se puede definir en términos generales como un proceso de transferencias de competencias y recursos desde la administración central hacia las administraciones subnacionales: estatales y municipales en los países federales, y regionales y locales en los países constitucionalmente unitarios. Para ello, la descentralización requiere que el país sea dividido territorialmente en unidades inferiores, cada una con sus correspondientes gobiernos regionales y/o locales y estrechamente relacionados con la unidad superior o gobierno central (ASIP, 2014). El tamaño óptimo de estas regiones puede variar dependiendo de los servicios que se quiere prestar, no

siendo, por lo tanto, igual para todas las naciones y habiendo diferentes grados de gobiernos subcentrales.

Esta descentralización puede ir acompañada o no de autoridad legislativa para fijar sus propias tarifas o modificar los impuestos otorgados. Los diferentes grados de descentralización, así como el tamaño de las regiones, varían a través de los países ya que el correcto grado depende de las características políticas, económicas e institucionales de la nación en la que se aplique. En la actualidad, la mayoría de los países europeos aplica cierto grado de descentralización. Este proceso de descentralización comenzó en Europa a finales de la década de los cuarenta tras la Segunda Guerra Mundial y se ha producido progresivamente en multitud de países. Los primeros en aplicarlos fueron Alemania e Italia al ser los más damnificados por la guerra, pero lo hicieron de dos formas diferentes. En Alemania se instauró un modelo federal basado en la división de la nación en Landers (estados), en Italia, sin embargo, se hizo con una tendencia más regional (Carrión, 2004). Esta tendencia de descentralización en Europa continuó durante los años setenta y ochenta con Francia, Inglaterra y España; en esta última se realiza a través de la división en comunidades autónomas con identidad histórica, cultural y lingüística. Cada país de los mencionados ha seguido un ritmo y forma diferente en este proceso. El único factor común a todos ellos es que el mayor peso de la descentralización es dado a un nivel intermedio de gobierno. Estos sistemas de gobierno no están totalmente consolidados en la mayoría de los casos, solo algunos países como Alemania (Landers) o Suiza (cantones) tienen totalmente instaurado su modelo.

A pesar de su implantación en la mayoría de los países, sigue existiendo un debate abierto sobre la conveniencia o no de la descentralización en los estados. Esta descentralización de responsabilidades y toma de decisiones en el sector privado es comúnmente aceptada y está demostrada como una de las mejores formas de gestión, pero las opiniones políticas y los *trade-off* que provoca *en* el sector público entre los objetivos de eficiencia y equidad han creado cierta controversia sobre su conveniencia y efectividad. Se considera un país equitativo aquel en el que todas las personas son tratadas por igual sin importar en qué parte de la nación residan (Principle of National Treatment) y eficiente cuando la intervención del estado es neutral, es decir, no distorsiona el comportamiento de los individuos o empresas.

Estos objetivos del estado deben conseguirse a través de las principales funciones asignadas a él. Musgrave resumía estas funciones en tres: distribución, asignación y estabilización. El objetivo de la función de *distribución* es compensar las desigualdades estructurales entre regiones. La *asignación* está relacionada con la característica espacial de los bienes públicos, por la cual existe una razón para que la provisión de estos se realice a distintos niveles de gobierno, tratando de establecer un patrón eficiente de los recursos. Por último, la función de *estabilización* trata de cubrir los objetivos de tipo macroeconómico como una tasa de crecimiento asociada a un alto nivel de empleo (Capó Parrilla, 2008). El grado de descentralización correcto, por lo tanto, dependerá del peso que el país quiera dar a sus principales objetivos de eficiencia y equidad (redistributiva), conseguidos a través de las tres funciones ahora mencionadas. El modelo y la forma de aplicar estas funciones variarán entre un sistema más federal o unitario.

Lo que caracteriza a un modelo federal, como por ejemplo el alemán, es la descentralización en la toma de decisiones, ya que su autoridad no se limita a la administración y los diferentes niveles de gobierno tienen autoridad legislativa sobre los gastos e impuestos que les han sido asignados. Uno de los mayores problemas sobre la descentralización es el llamado “assignment problem”, que hace referencia a cuánto poder debería ser transferido a las administraciones menores y sobre qué materias (Shah & Broadway, 2009).

Cuando se habla del “assignment problem” también se tienen en cuenta las funciones del estado nombradas por Musgrave, dado que para llevarlas a cabo no todas las competencias pueden ser descentralizadas o no deberían serlo. Por ejemplo, cumpliendo la función de asignación no se deberían descentralizar las materias que afectan a la nación en su conjunto como la defensa nacional o las relaciones internacionales. Las materias que están muy ligadas a shocks económicos y que pueden afectar a las finanzas del gobierno durante una crisis, deben de ser descentralizadas siguiendo la función de estabilización, y de acuerdo a esta, es preferible que se mantengan en el nivel central.

Por otro lado, siguiendo la función de asignación, también existen motivos para descentralizar los elementos con un claro matiz local, dada su dificultad de gestión por parte del gobierno central o los costes de supervisión relacionados con este nivel. En este escenario nos encontramos principalmente con los asuntos locales como la prestación de servicios de ámbito local (recogida de basuras, alumbrado) o el impuesto sobre la propiedad. Estos impuestos suelen coincidir además con los que menos ineficiencias crean.

2.1. Ventajas y desventajas de la descentralización

Como ya se ha mencionado en el apartado anterior el tema de la descentralización ha creado mucha controversia en algunos países, existiendo en algunos de ellos dos corrientes claramente opuestas. La principal razón de esta controversia es que un modelo de nación federal o descentralizada puede ocasionar diferencias en la equidad o eficiencia entre regiones. Los principales opositores de la descentralización se basan en estas diferencias para defender su punto de vista sin fijarse en los beneficios que conlleva. En esta sección vamos a analizar las principales ventajas y desventajas y cómo pueden ser corregidas estas en cierta medida. Para ello hay que hacer una diferenciación de las ventajas o desventajas que provienen por el lado del gasto y las que lo hacen por el lado de los ingresos.

El aspecto negativo más obvio de la descentralización cuando se analiza es que algunas regiones podrían disponer de una mayor capacidad que otras para proveer ciertos servicios. Ofreciendo mayor cantidad de ellos o una mejor calidad. Las diferencias en la prestación de servicios podrían afectar a la equidad del país, teniendo los habitantes de algunas regiones mayores beneficios fiscales netos derivados de su contribución. Las diferencias en las capacidades pueden ser originadas por dos causas diferentes. Por un lado se encuentran las diferencias en la recaudación mediante impuestos o una mayor eficiencia en la gestión de algunos servicios. La primera está relacionada con la parte de los ingresos del estado y sería causada por unos mayores tipos impositivos o una mayor

base sobre la que se aplican estos. Sobre esta causa se sustenta la llamada competencia fiscal, en la que nos centraremos luego, que se produce cuando las regiones fijan diferentes tipos impositivos para aumentar su recaudación o atraer una mayor base. La segunda causa, en cambio, viene por la parte del gasto y está relacionada con diferencias en la demografía de la población o la geografía de la región. La demografía afecta ya que en una región en la que el número de beneficiarios es muy elevado respecto al número de contribuyentes el coste por persona es muy elevado, la geografía aumentaría los gastos de forma directa ya que en regiones con una geografía complicada la prestación de algunos servicios y su ejecución elevaría los gastos en comparación con otras regiones.

Un posible método correctivo viene por el lado de los ingresos. Para corregir las ineficiencias en las diferencias en los Beneficios Fiscales Netos (NFB) el estado puede aplicar un modelo de transferencias. Las transferencias, diseñadas con el propósito de alcanzar la equidad pueden provenir de dos fuentes diferentes: del estado central o de las regiones con una mayor capacidad de recaudación, siendo en ambos casos receptoras las regiones más desfavorecidas (las de menor capacidad de recaudación). Las transferencias son realizadas de varias formas. Por un lado se encuentran las transferencias que tienen fijadas de antemano el propósito al que deben ser dirigidas y son repartidas en la cuantía necesaria para llevarlo a cabo. Y por el otro, existen las transferencias cuyo fin es igualar la cantidad monetaria recibida por cada habitante dentro del estado central.

Las transferencias en las que se impone el objetivo al que debe ser destinado el dinero y como usarlo, tienen como meta reducir los comportamientos de búsqueda de rentas o *rent-seeking*. Se entiende como búsqueda de rentas los comportamientos que están destinados a obtener ingresos mediante la manipulación política de aspectos económicos. Aplicado al escenario de descentralización en el que nos encontramos, podría decirse cuando los gobiernos subcentrales intentan atraer más recursos del gobierno central manipulando los elementos a su alcance. Una forma de manipulación sería el gasto indebido de recursos con el fin de atraer transferencias, sin compensación, de bienes y servicios por parte del gobierno central como resultado a una decisión política *favorable* a sus intereses (Johnson, 2005). Un ejemplo sería la bajada de tipos impositivos sabiendo que la falta de ingresos será suplida por el gobierno central mediante transferencias procedentes de otras regiones o niveles de gobiernos. Por ello el sistema correctivo de transferencias debe ser usado cautelosamente, a pesar de que, con un correcto comportamiento por parte de los implicados, sea uno de los más efectivos a la hora de corregir ineficiencias.

Otro problema que puede surgir cuando el gobierno central interviene para ayudar a los gobiernos subcentrales en sus problemas de financiación es el denominado “soft budget constraint”. Esto se produce cuando las jurisdicciones saben que si alcanzan presupuestos que afecten a su solvencia serán rescatadas con fondos centrales. El principal motivo de este rescate es que en caso de que una región fallara esta afectaría automáticamente al resto de regiones y a la credibilidad del estado central. El gobierno regional, al igual que el central, puede incurrir en un problema presupuestario por tres razones: un gasto excesivo, una falta de ingresos o ambos.

El problema presupuestario puede ocurrir de manera coyuntural en un momento determinado (una recesión) o por una mala gestión del gobierno (por motivos políticos,

por ejemplo). En el caso de los motivos políticos la mala gestión puede ser de manera intencionada, al igual que en la búsqueda de rentas antes mencionada. Los objetivos de equidad y eficiencia no son los únicos a los que hace frente un gobierno electo, también tienen un tercer objetivo relacionado con el ámbito político, la reelección. Este tercer objetivo hace que el gobierno pierda su carácter neutral para convertirse en un proceso donde imperan las ambiciones y deseos de los agentes implicados (Villamarín, 2003). Provocando fluctuaciones cíclicas en la economía que coinciden con los ciclos políticos en el gobierno. Estos ciclos son explicados mediante la Teoría de la Elección Pública (Public Choice Theory). Los agentes utilizan la economía para adquirir popularidad, por ejemplo, bajando impuestos o aumentando el gasto público. Como se puede apreciar, las variables relacionadas con el aumento de votantes son las mismas que ocasionan problemas presupuestarios. Estos problemas presupuestarios en un gobierno central podrían ser graves, pero en uno subcentral no les afectan directamente. Los gobernantes saben que en caso de que ocurrieran, el gobierno central intervendría prestándoles la ayuda necesaria para que no se extendieran al resto de la nación.

Una posible manera de reducir este problema en el caso coyuntural es fomentar los acuerdos entre diferentes gobiernos para compartir los gastos derivados de la prestación de algunos servicios. Un modelo federal en el que los diferentes estados comparten riesgos o gastos sirve para amortiguar el impacto de una recesión. Habitualmente en la división territorial de una nación no solo se atiende a razones económicas, también a razones culturales o idiosincrásicas, esto provoca que cada región esté enfocada a un sector diferente de la economía o que posea unas características diferentes de población. Esta diferencia en las características incrementa las posibilidades de que en caso de crisis unas regiones se vean mucho más afectadas que otras. Si nos fijamos en el caso de España durante la reciente crisis se puede apreciar como unas regiones han sido mucho más afectadas que otras debido a las diferencias económicas o socioculturales. Si atendemos a los datos de la Encuesta de Población Activa (EPA) se puede observar que la media nacional de la tasa de paro es del 24,47%¹. Analizando esta misma variable en las diferentes Comunidades Autónomas se observa que todas las que tienen tasas de paro más bajas como País Vasco (16,13), Navarra (15,88) o La Rioja (17,66) se encuentran al norte y en la misma zona, siendo el sur la parte más perjudicada con comunidades como Andalucía (34,74) o Extremadura (29,43) . Esta es una evidencia empírica de por qué el subsidio por desempleo debe ser un asunto controlado por el gobierno central, de otro modo en el caso de España esta variable ocasionaría unas graves diferencias entre regiones, suponiendo un serio problema para las zonas del sur. En cambio, estando centralizado, unas regiones son receptoras de fondos centrales e interregionales mientras que otras son las que lo financian.

En el caso del subsidio de desempleo lo que comparten las regiones más que un gasto es un riesgo, al ser centralizado se aseguran que en caso de ser ellas las más afectadas no les faltarán recursos para pagar las prestaciones por desempleo. Los gastos suelen ser compartidos cuando el servicio que va a ser prestado produce externalidades positivas o *spillovers* también en las regiones colindantes. En el caso de una carretera que mejorara la comunicación entre ciudades de comunidades diferentes, por ejemplo, las regiones cercanas a la que produce la inversión se verían beneficiadas sin haber colaborado. En

¹ Datos correspondientes al segundo trimestre del 2014 (INE, 2014)

estos casos algunos gobiernos subcentrales no están dispuestos a ser los que financian el proyecto al ver que los habitantes de otros lugares se beneficiarían sin haberlo pagado actuando como *free riders*. Para que este tipo de infraestructuras se lleven a cabo muchas veces el gobierno ofrece subvenciones a los gobiernos involucrados para que realicen el proyecto mediante costes compartidos. Esta medida, sin embargo, es a veces criticada al ser considerada que altera la independencia en la toma de decisiones de los gobiernos estatales.

Cuando se habla de externalidades no todas son positivas como en el caso mencionado. Algunas decisiones pueden conllevar externalidades negativas para las regiones colindantes al producir una relocalización de factores o distorsiones en el consumo. Esto se produce en los casos que, como hemos mencionado antes, los gobiernos subcentrales modifican sus tipos impositivos o sus gastos para atraer riqueza de otros países, es decir, realizan competencia fiscal. La relocalización se produce cuando la base es móvil y se guía buscando unos mayores beneficios fiscales netos. La alteración en las pautas de consumo se produce cuando las regiones son pequeñas y es posible el traslado a otras para beneficiarse de unos menores precios. Además esta con el actual incremento de la venta por internet se ha visto muy afectada y es la causante de que los tipos sobre el consumo traten de ser armonizados entre regiones por el gobierno central.

Tras analizar las ventajas y desventajas de la descentralización el siguiente paso es buscar las condiciones que deben darse en los impuestos para ser descentralizados obteniendo el mayor beneficio posible.

2.2. Criterios para la asignación de impuestos

Las posibles ineficiencias del estado nombradas en el apartado anterior dependen en gran medida de los impuestos que se descentralizan y de la forma en la que se hace, por ello esta decisión es vital a la hora del proceso de descentralización de un país. Broadway and Shah (2009) plantean varios criterios para la asignación de impuestos basados en las funciones del estado de Musgrave. Ya se ha visto que una base imponible móvil puede causar una relocalización de factores al trasladarse esta de una región a otra para obtener unas mayores ventajas fiscales. Por esa razón los impuestos con bases inmóviles son los más propensos a ser descentralizados. Un claro ejemplo de ello son los impuestos sobre la propiedad. Los impuestos son transferidos a diferentes niveles dependiendo de su facilidad de gestión o supervisión. Los impuestos difíciles de administrar y fáciles de evadir deberían conservarse en el nivel central al disponer este de más medios para controlarlos. Sin embargo, en algunos impuestos se dan las características contrarias, haciendo muy costosa para el gobierno central su supervisión.

En el caso de los impuestos directamente relacionados con un gasto ambas partes (recaudación y gasto) deberían estar asignadas al mismo nivel. De esta manera es más sencillo para el órgano gestor del impuesto adaptarlo a las exigencias del gasto y controlarlo, abaratando costes burocráticos y mejorando la eficiencia de la administración.

Los impuestos más importantes para la redistribución deberían ser centrales, ya que están enfocados a conseguir el otro objetivo del estado, la equidad. En este grupo se incluyen

impuestos como el de Sociedades, los impuestos directos al consumo o el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Además estos impuestos son los que son más proclives a provocar una relocalización de factores produciendo una fuerte competencia fiscal en la nación en caso de ser descentralizados.

La localización de los factores no solo afecta después de la organización territorial, algunos de estos factores están, desde un principio, distribuidos de manera desigual a lo largo del país. Una descentralización de impuestos en la que la base estuviera desigualmente distribuida fomentaría que las regiones donde estuviera ubicada obtuvieran unos ingresos mucho más elevados que las demás creando inequidades entre ellas. Un ejemplo de este tipo de impuestos son los que gravan un recurso natural o sector económico en concreto. En estos casos por lo tanto es preferible mantenerlos a nivel central porque, al igual que en tiempos de crecimiento pueden beneficiar a algunas regiones, en tiempos de recesión estas regiones podrían verse fuertemente perjudicadas.

Un tipo de impuesto que afecta poco a las distorsiones interregionales son los impuestos que sirven para prestaciones sociales. Este tipo de impuestos son buenos candidatos para la descentralización ya que las diferencias en los Beneficios Netos Fiscales no surgen en los casos de los impuestos que gravan las prestaciones sociales (Shah & Broadway, 2009). Estos no afectan ya que las prestaciones recibidas por los contribuyentes están relacionadas directamente con las aportaciones que estos hacen, por lo que se podría resumir en que *reciben lo que dan*.

Hasta aquí todos los criterios mencionados estaban relacionados con las funciones del estado de asignación y redistribución, pero queda un último criterio para la asignación de impuestos de gran relevancia relacionado con la función de estabilización. Algunos impuestos tienen la habilidad de distribuir los riesgos entre regiones y absorber los shocks económicos, estos impuestos deben de ser asignados al nivel central del gobierno, dado que este es capaz de controlar estos riesgos a nivel nacional cumpliendo así con sus funciones a nivel macroeconómico.

En estos criterios de asignación de impuestos se ven, sin embargo, contradicciones. Por ejemplo, cuando se nombra que un ingreso debe estar asignado al mismo nivel de gobierno que el gasto con el que está relacionado no se tiene en cuenta que este gasto puede venir de un recurso natural específico y su conservación o tratamiento en la región. Y como se ha mencionado, los impuestos sobre recursos específicos no son recomendables para la descentralización. Por ello una solución tomada por la mayoría de naciones es la de retener en el gobierno central cierto control sobre la estructura de los impuestos. Este control está destinado por un lado para favorecer la armonización entre regiones y por otro para contribuir a la eficiencia y redistribución mediante transferencias.

3. LA COMPETENCIA FISCAL

La competencia fiscal ha sido presentada antes como uno de los inconvenientes derivados de la descentralización. En esta sección se analizan las consecuencias directas de ella y las diferentes maneras en las que se lleva a cabo por los gobiernos para ver sus posibles perjuicios o beneficios a las regiones. Se entiende como competencia fiscal a las estrategias de interacción de políticas fiscales (en particular fijación de tipos) entre

gobiernos subcentrales con el objetivo de atraer y retener bases imponibles procedentes de otras regiones. Esta se produce debido a la movilidad de algunas bases imponibles entre estados. El principal objetivo de esta competencia es promover el desarrollo económico de la zona o incrementar los beneficios generados por los impuestos para el estado. La competencia fiscal no siempre tiene un componente económico, en ocasiones se produce por motivos políticos recibiendo entonces el nombre de “yardstick competition” o competencia comparativa.

En el caso de una competencia fiscal realizada por motivos políticos o “yardstick competition” los gobiernos subcentrales cambian sus políticas fiscales para adaptarse a la presión de los votantes que comparan los resultados con las jurisdicciones vecinas. Este tipo de competencia suele impulsar la convergencia en tipos entre regiones y es una de las principales causantes de que la competencia en impuestos pase a ser competencia fiscal, ya que los votantes no solo valoran lo que pagan al estado, también los servicios que están recibiendo por parte de este.

Como ya se ha visto, algunos impuestos son más propensos a la competencia fiscal que otros al sustentarse sobre bases más móviles. Las bases pueden ser consideradas móviles dependiendo del nivel gubernamental. Los capitales pueden ser considerados móviles a nivel nacional e internacional, el mercado laboral a nivel regional, el consumo a nivel local y la propiedad es considerada como inmóvil. De estas diferencias en la movilidad depende que los impuestos sean otorgados a un nivel de gobierno u otro.

La movilidad además no solo depende el tipo de base que se está gravando con el impuesto, también del colectivo al que afecta. La movilidad afecta más a las empresas que a las economías domésticas ya que estas últimas tienen diferentes maneras de reaccionar a los cambios de tipos aparte de la movilidad espacial. Ante una subida de impuestos los individuos tienen varias formas de respuesta, 1) mover la base a otra jurisdicción; 2) reducir su *work input*; 3) la evasión fiscal (Blöchliger, 2014). En el caso de la migración, es una comparación en el beneficio después de impuestos entre ambas jurisdicciones la que da razones para optar por esta vía. Si la migración es por parte de un individuo, la movilidad depende también de su nivel de ingresos y cualificación, siendo los de más alto nivel y mayor cualificación los más propensos a la migración. El papel del nivel de ingresos afecta ya que el ahorro potencial del traslado es mayor. Si la movilidad conlleva cambio residencial este se ve afectado más por la movilidad laboral y el mercado inmobiliario que por los impuestos.

Los impuestos sobre la propiedad, al recaer sobre una base considerada como inmóvil, son los más apropiados para los gobiernos subcentrales. Al estar relacionados con los servicios prestados principalmente por el nivel local, este es el nivel de gobierno más indicado al que ser otorgados. A pesar de la inmovilidad de la base también crean pequeñas distorsiones, sobre todo si están relacionados con los negocios, ya que al instalarse una empresa tiene en cuenta los tipos y servicios en comparación con los de otras localidades, mientras que las familias se centran más en el mercado laboral e inmobiliario a la hora de tomar la misma decisión. Por ellos la modificación de tipos suele tener un componente más político que de atracción de residentes. Los gobiernos suelen usar este tipo de impuestos para captar votantes.

3.1. Cómo se produce, actuación de los gobiernos subcentrales y consecuencias.

La competencia fiscal ha ganado importancia en los últimos años principalmente por dos motivos. El primero es el incremento en la movilidad de la base en los últimos años. Una bajada de los costes de movilidad ha permitido que los contribuyentes migren con una mayor facilidad entre las diferentes jurisdicciones. Además por el lado de las empresas, los elementos más propensos a la migración, se ha facilitado su traslado ya que ahora su capital se basa principalmente en bienes no físicos. El incremento de la importancia de las licencias y patentes ha reducido la inmovilidad de su sistema de producción. Por otro lado, con las mejoras en las infraestructuras y el comercio electrónico la ubicación principal de la compañía pierde importancia ya que es más fácil vender y/o transportar su producción a cualquier lugar. El segundo motivo del aumento de la competencia en los últimos años es que la mayoría de países ha llevado a cabo un proceso de descentralización, concediendo más autonomía a las diferentes regiones. Como se ha visto antes sin autonomía no es posible la competencia, siendo los países con una mayor libertad legislativa en los gobiernos subcentrales como Suiza los más propensos a competir fiscalmente entre regiones.

Esta autonomía les da la libertad para fijar los tipos que quieran los diferentes gobiernos, pero habitualmente los tipos están muy relacionados entre ellos. Al existir la competencia fiscal, cuando un gobierno fija los tipos tiene en cuenta lo que hacen los gobiernos de las regiones a su alrededor. En la mayoría de los casos hay un líder que fija el camino, es decir, la actuación de un gobierno en particular condiciona la del resto. Este líder es el primero en hacer una modificación en algún aspecto de su política fiscal que “obliga” o incita al resto de jurisdicciones a modificar las suyas. Este proceso es denominado *tax mimicking*. Si una jurisdicción bajara drásticamente los impuestos manteniendo los servicios prestados, los habitantes de las regiones continuas se verían atraídos por ella. Aunque hemos comentado antes que los impuestos son una decisión de segundo nivel a la hora de decidir la migración, una diferencia muy abultada siempre es considerada. Para evitar esta migración los gobiernos de las demás regiones se verían forzados a bajar los impuestos. Estos cambios llevan a la convergencia de tipos entre gobiernos. Aunque en el ejemplo se muestra una convergencia a la baja, los resultados empíricos en la realidad muestran la tendencia contraria (Pinero & Blöchliger, 2011). En países como Suiza, Dinamarca y Alemania (Figura 3.1) la tendencia de los impuestos es claramente positiva durante el periodo 1997-2007. Una de las razones por las que se produce el camino contrario es que unos tipos altos permiten ofrecer unos servicios públicos superiores, y es la combinación entre impuestos y servicios lo que tienen en cuenta los contribuyentes a la hora de decidir su movilidad.

Esta combinación de gasto e impuesto es la que permite que dentro del mismo país coexistan estados con impuestos bajos y servicios bajos, y estados con impuestos altos y servicios altos. Las prioridades de los individuos o empresas no son siempre las mismas, eligiendo algunos un menor nivel de servicios a costa de una menor presión fiscal. Estas diferencias en las prioridades provocan inequidades o ineficiencias entre los estados. Estas inequidades se tratan de corregir por el gobierno central mediante transferencias de nivelación. Estas subvenciones son uno de los factores más influyentes a la hora de que la convergencia entre tipos sea al alza. La causa es que sin ellas la competencia entre estados sería más férrea provocando una bajada de impuestos. La bajada de impuestos no

es la única manera de competencia entre estados, también puede modificar la leyes impositivas tratando de gravar otras variables menos móviles para evitar la migración. Un ejemplo de los impuestos a las empresas es tratando de evitar de gravar los ingresos al ser una base más móvil. Para ello los estados tratan de imponer impuestos en relación a otros criterios como el número de empleados, las nóminas, el valor de sus propiedades o las ventas que realiza. En el caso del valor de sus propiedades destacan principalmente los impuestos que gravan el valor de las tierras, al ser estas totalmente inmóviles. Este tipo de impuesto sobre la propiedad es el único que excluye la competencia por completo.

La existencia de diferencias en tipos y servicios entre regiones, sin embargo, no es únicamente debida a las prioridades de los individuos. Algunas regiones por su tamaño o situación dentro del país cuentan con poder de mercado. Las jurisdicciones más grandes cuentan con unos tipos más altos al igual que las que se encuentran en el centro. Esto sucede al estar más concentradas en ellas la base y notar menos una posible pérdida de individuos. Por otro lado, los tipos más altos en las jurisdicciones grandes también son consecuencia de que las pequeñas jurisdicciones fijan tipos más bajos para atraer y retener más individuos. Esta corriente no ocurre solo en la competencia fiscal nacional, a nivel internacional los países más pequeños como Andorra o Luxemburgo también fijan tipos más bajos.

3.1.1. Ventajas y desventajas de la competencia fiscal

Estas actuaciones gubernamentales que acabamos de nombrar son las principales causantes de las ventajas y desventajas de la competencia fiscal. La principal desventaja es la deslocalización de empresas e individuos hacia regiones más favorables fiscalmente. Se trasladan hacia las jurisdicciones con impuestos más bajos tratando de buscar unos mayores beneficios fiscales, creando así distorsiones e inequidades. Estas distorsiones en primer lugar afectan a la recaudación de la región de partida, al reducir los ingresos del gobierno en esta. Además, al tratarse en ocasiones de un traslado ficticio se altera la relación ingreso-gasto de esa región, teniendo que mantener el gobierno subcentral un gasto en servicios superior a la recaudación que obtiene.

La deslocalización se produce principalmente debido a la diferencia de tipos, por lo que para tratar de evitarla los gobiernos subcentrales tienen que alterar sus impuestos lo que provoca una convergencia en tipos entre regiones. Como se ha mencionado antes, esta convergencia es habitualmente al alza por lo que acaba siendo sufragada por el contribuyente. En los casos en que la convergencia se produce bajando los tipos era debido a una menor prestación de servicios, dando lugar a los dos tipos de jurisdicciones antes mencionados, los de impuestos altos y servicios altos y los de impuestos y servicios bajos.

Una reducción de tipos no siempre tiene que estar ligada a una bajada de servicios. En ocasiones esta se produce por una mejora de eficiencia o productividad en el sector público. Estas mejoras son la principal ventaja de la competencia fiscal. Los gobiernos se ven incentivados a mejorar sus sistemas para poder bajar los impuestos y atraer más bases a sus regiones. Esto sucede sobre todo en las pequeñas jurisdicciones que ven en este sistema una manera de crear riqueza en sus territorios.

Las grandes jurisdicciones no se preocupan por la eficiencia o productividad al contar con un poder de mercado que les permite subir los tipos impositivos sin ver dañada su recaudación. Al igual que ocurre en el sector privado cuando una empresa cuenta con poder de mercado, este suele generar ineficiencias y reduce el bienestar social.

La competencia fiscal basada en motivos políticos o *yardstick competition* también tiene consecuencias positivas y negativas. Por el lado de las negativas la principal consecuencia son los ciclos políticos en la economía resultado de políticas fiscales expansivas en el periodo previo a unas elecciones. Como consecuencia positiva se encuentra una mayor atención a los problemas y deseos de los ciudadanos mejorando los servicios públicos y la eficiencia de estos al buscar que sus contribuyentes reciban la mayor calidad posible con el nivel impositivo establecido.

La consecuencia final de la competencia fiscal, y que abarca todas las anteriores, es un problema de redistribución y equidad a nivel nacional, al no recibir los individuos los mismos beneficios por parte del estado en todo el territorio nacional. A pesar de que en ocasiones estas diferencias son debidas a las preferencias individuales, uno de los objetivos del estado es buscar la equidad nacional, y con la competencia fiscal no siempre se consigue esta.

En los siguientes apartados se analizará si estas características teóricas de la competencia fiscal aparecen en el modelo autonómico español y como están actuando los gobiernos subcentrales en el caso particular de España. Para ello primero analizaremos como se ha llevado a cabo la descentralización del estado español y después entraremos en un análisis más detallado de los diferentes impuestos descentralizados y como están siendo regulados. Por último, se estudiará el comportamiento de los individuos y empresas y las posibles medidas para evitar las distorsiones creadas por la competencia fiscal.

4. EL MODELO ESPAÑOL

El proceso de descentralización español comienza en el año 1978 con la promulgación de la Constitución española en la que en el Art. 137 se reconoce la división del Estado español en tres tipos de gobiernos subcentrales: municipios, provincias y Comunidades Autónomas². En base a este artículo se crean en 1979 las primeras Comunidades Autónomas, Cataluña y País Vasco. Entre 1979 y 1983 se aprobaron el resto de Estatutos de Autonomía que crearon las 17 comunidades existentes actualmente. Esta organización del estado español siempre ha contado con problemas para su clasificación dentro de los tipos de descentralización conocidos en el mundo. Es considerado tanto como una variante del estado federal, como integrable en un tipo de estado regional (López Guerra, 2007). El problema para su clasificación surge de que la Constitución no establece un sistema para el Estado español, en su lugar, lo que hace es crear un proceso de descentralización política. Este proceso sería llevado a cabo en diferentes fases: creación de autonomías, aprobación de estatutos, transferencia de funciones y servicios y adopción de transferencias *complementarias*. Cada estatuto de autonomía debía incluir la lista de

² Art. 137: El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. (Constitución española de 1978)

competencias asumidas que no debía de ser la misma en todos los casos dando lugar a desigualdades competenciales. La idea era que estas competencias asumidas fueran aumentando progresivamente a lo largo de los años. En la actualidad se ha superado la situación de desigualdad competencial propia de la primera fase de desarrollo del Estado de las Autonomías (López Guerra, 2007) aunque el modelo español continúa siendo asimétrico. Estas asimetrías pueden ser consideradas como definitivas, solo pudiendo ser corregidas con una reforma de la constitución. Parte de esas asimetrías proviene de la creación de las autonomías en base a tradiciones y derechos históricos o culturales.

Además de las grandes protagonistas de la descentralización española, las Comunidades Autónomas, el Estado español también cuenta con otros niveles de gobiernos como las entidades locales. Las entidades locales están compuestas por 50 provincias y 8.109 municipios distribuidos por todo el territorio español. En el proceso de descentralización se les otorgó más importancia a los municipios que a las provincias atribuyéndoles ciertos impuestos y competencias. Sin embargo, su importancia no es equiparable a la de las Comunidades Autónomas contando estos con una porción muy pequeña del gasto público español (13,2 por 100), muy lejos de la media de la Unión Europea de descentralización local (Grijalba, 2013).

4.1. El sistema fiscal español

El Estado español por lo tanto está dividido en tres niveles de gobiernos. Cada nivel cuenta con una financiación específica que se obtiene de distintas fuentes y que se dedica a diferentes materias.

-Nivel central. Es el Estado de la nación española. Tiene competencia en determinadas materias que las ejerce a nivel nacional (ej. Justicia). Aproximadamente el 50% de los gastos son administrados por este nivel. De este porcentaje la mayor parte se dedica a la Seguridad Social. La principal fuente de financiación del estado es mediante impuestos.

-Nivel autonómico. Tiene competencias dentro del territorio de cada región (ej. Sanidad, educación, industria...). Es el más importante y cuenta con un 37% de los gastos del sector público. En él se diferencian dos tipos de comunidades autónomas, diferenciadas en su forma de obtener los ingresos: las comunidades de régimen foral (País Vasco y Navarra) y las de régimen común (todas las demás).

-Nivel local. Tiene competencias en determinadas materias pero solo a nivel local (ej. Recogida de basuras, policía). Está constituido por las provincias, comarcas y municipios. Tiene aproximadamente un 13% del gasto público. Se financia a través de impuestos propios y de tasas aunque necesitan transferencias para cubrir sus gastos ya que solo con sus impuestos cubren un 50% del gasto que administran. La mayoría de estas transferencias provienen del nivel central.

Vista la gran importancia del nivel autonómico dentro del modelo de descentralización español, centraremos el estudio de la competencia fiscal en este nivel de gobierno. Primero analizaremos el modelo de financiación con el que cuentan las diferentes comunidades autónomas para ver de dónde obtienen los ingresos y para qué los requieren

y como pueden llevar a cabo la competencia fiscal. Seguidamente se analizarán los principales impuestos descentralizados por el gobierno español y como han modificado las autonomías su normativa dentro de su capacidad para atraer riqueza a sus regiones.

4.1.1. El modelo autonómico

Como ya se ha mencionado antes, durante el proceso de descentralización español cada Comunidad Autónoma podía incluir la lista de competencias asumidas en cada caso, la cual no tenía por qué coincidir con las asumidas por las demás comunidades. Esta lista debía ir en concordancia a dos requisitos todavía vigentes. El primero es que los usuarios de los servicios públicos no deben sufrir cambios en el nivel de provisión debido a la trasmisión de la competencia del gobierno central al regional. Esto requiere la transferencia de todos los recursos humanos y materiales usados y requeridos para ese servicio del gobierno central al regional. El segundo, es que la suficiencia financiera para ambos niveles debe estar asegurada y los incrementos en el gasto público deben ser evitados. Se debe, por lo tanto, eliminar del presupuesto del gobierno central la misma cantidad recibida por la comunidad autónoma para el desarrollo de la misma (Lopez Laborda & Monasterio Escudero, 2006).

Esta libertad a la hora de asumir responsabilidades por parte de las comunidades ha hecho que a pesar de que todas tienen las mismas instituciones varíen en sus competencias. Por otro lado el cumplimiento de estos requisitos y la importancia de algunas transferencias ha hecho que haya diferentes tipos de transmisiones de competencias. Por un lado existen las competencias exclusivas del gobierno central o autonómico y por otro, las competencias en las que ambos niveles de gobierno participan en su gestión (Cuadro 4.1).

-Competencias exclusivas: Son las que facultan al Estado Nacional o a las Comunidades Autónomas a ejercer todos los poderes sobre la materia que caiga bajo su órbita: dictar leyes y reglamentos, establecer los regímenes de sus empleados y funcionarios, dirigir y aprobar sus gestiones, etc.

-Competencias compartidas o concurrentes: La competencia será *concurrente* cuando el Estado puede aprobar una ley básica o de líneas generales y las Comunidades Autónomas pueden dictar legislaciones de desarrollo y tienen, además, la facultad de dictar los reglamentos y efectuar la ejecución de la función pública respectiva. En cambio, en el caso de las competencias *compartidas*, toda la legislación, reglamentación y normativa en general sobre el tema corresponde al Estado, mientras que la tarea de las Comunidades Autónomas se limita a todo lo relativo a la ejecución.

Para la correcta ejecución de estas competencias las comunidades autónomas constan de un sistema de financiación propio. Este sistema de financiación no es igual en todas las comunidades sino que coexisten dos modelos de financiación diferentes: el régimen común y el régimen foral.

Cuadro 4.1. Competencias de las CCAA y su forma de descentralización.

Competencias exclusivas de las CC.AA	Competencias concurrentes	Competencias compartidas	Competencias exclusivas del nivel central
Instituciones autonómicas	Ordenación general de la economía	Legislación laboral	Defensa y fuerzas armadas
Agricultura y ganadería	Educación	Legislación mercantil y penitenciaria	Relaciones internacionales
Turismo	Régimen local	Propiedad intelectual e industrial	Nacionalidad
Asistencia y servicios sociales	Sanidad	Legislación sobre productos farmacéuticos	Comercio exterior y régimen aduanero
Caza y pesca	Crédito y Cajas de ahorro		Sistema monetario
Comercio y consumo	Administraciones públicas y funcionarios		Ordenación del crédito, banca y seguros
Industria	Medio ambiente		Hacienda general
Urbanismo y vivienda	Medios de comunicación		Infraestructuras de ámbito estatal
Infraestructuras de ámbito regional			

Fuente: Aja, 1999

El diseño del sistema común fue originalmente establecido por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas en 1980 (LOFCA) que fue más tarde reformada en 2001. En esta ley se establecen los principios básicos del régimen común. En el régimen común las comunidades tienen sus propios impuestos o impuestos cedidos (ej. Impuesto de sucesiones). Con estos impuestos llevan a cabo las competencias asignadas en sus estatutos. Sin embargo estos ingresos son insuficientes, cubriendo solo un 60 por ciento de sus gastos, el otro 40 por ciento lo obtienen mediante transferencias realizadas por el estado central.

El régimen foral aplicado a Navarra y País Vasco difiere del anterior. Está regido por la Ley del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por ello los impuestos allí recaudados son llamados convenidos y concertados respectivamente. Estas leyes conceden mucha mayor autonomía fiscal que la del régimen común. Las regiones forales recaudan todos los impuestos realizando después una transferencia al estado central. Esta transferencia recibe el nombre de aportación en Navarra y cupo en Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. Este tipo de financiación autonómica conlleva ciertas ventajas para los habitantes de estas regiones, que reciben del gobierno más recursos por habitante que las demás comunidades autónomas.

A su vez, dentro del régimen común, Canarias posee un régimen económico y fiscal especial por razones históricas y geográficas, que se ha regulado teniendo en cuenta las disposiciones de la Unión Europea sobre regiones ultraperiféricas (MinHAP, 2014).

Ceuta y Melilla son dos ciudades que participan de la financiación autonómica, de conformidad con sus Estatutos de Autonomía y también del régimen de financiación de las Haciendas Locales. Asimismo, disponen de un régimen de fiscalidad indirecta especial, caracterizado entre otros aspectos porque en su territorio se aplica el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, en lugar del IVA.

Esta financiación y competencias están distribuidas de esta manera en orden a unos principios básicos sobre los que se sustenta el sistema fiscal español recogidos en los artículos 156-158 de la Constitución. El primero de ellos, el de *autonomía financiera*, supone la libertad de las comunidades para decidir sobre sus gastos e ingresos, aunque no de forma absoluta sino en relación con los demás principios. El segundo hace referencia al principio de *solidaridad*, se debe intentar conseguir el equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio. Los estatutos no deben fomentar sino impedir los privilegios económicos o sociales con el fin de conseguir el principio de *igualdad*. Por último todas las comunidades deben tener *coordinación con la Hacienda Estatal* para garantizar la eficacia del funcionamiento del conjunto autonómico español.

Tras ver en líneas general el funcionamiento del modelo autonómico español, y las competencias a las que hacen frente las diferentes autonomías, ahora veremos cómo se ha llevado a cabo la descentralización de los impuestos.

4.1.2. La descentralización de impuestos

Se han mencionado en el apartado anterior las diversas competencias a las que hacen frente las comunidades autónomas, explicando brevemente su método de financiación, en este apartado nos centraremos más específicamente en la manera en la que el estado español ha descentralizado sus ingresos, los impuestos.

Para llevar a cabo los servicios públicos relacionados con las competencias transferidas, las comunidades autónomas tienen su propia financiación. Esta financiación está adaptada de forma que los gastos concuerden con los ingresos, pero al no ser posible en muchas ocasiones, los gobiernos autonómicos deben recibir transferencias desde el estado central. En la actualidad solo dos comunidades autónomas financian íntegramente sus gastos, Madrid y Baleares (López Laborda & Zabalza, 2014) y una lo hace mayoritariamente, Cataluña. El resto de autonomías lo hacen a través de tres sistemas diferentes: transferencias, tributos cedidos y tasas y otros impuestos e ingresos propios.

En el año 2011 los ingresos no financieros de las comunidades autónomas estaban repartidos tal que los tributos cedidos suponían un 72,6% (cifra que ha ido aumentando en los últimos años) y las transferencias (tanto de capital como corrientes, condicionadas o incondicionadas) suponían un 22,6% (López Laborda & Zabalza, 2014). Esta repartición de ingresos dejaba en claro segundo plano a las tasas autonómicas y otros ingresos suponiendo solo un 4,8% del total.

El incremento de los ingresos por parte de los impuestos se ha debido al aumento del porcentaje de participación de las comunidades autónomas (de régimen común) en los tributos cedidos. En la actualidad las Comunidades Autónomas participan en casi todos los impuestos del sistema fiscal español aunque no siempre de igual forma. Los impuestos

en España han sido descentralizados hacia las comunidades autónomas de régimen común de distintas formas. En algunos de ellos se han transferido competencias de gestión y normativas, en otros solo normativas y en otros los gobiernos autonómicos no tienen ningún tipo de competencias pero son receptores de una parte de la recaudación.

Si nos fijamos en el Cuadro 4.2³ se puede ver un breve resumen de la descentralización de los principales impuestos a las autonomías de régimen común. Algunos impuestos han sido totalmente transferidos a las comunidades como el de Patrimonio y Sucesiones y Donaciones. Aunque en ambos casos las comunidades tienen competencias de gestión y normativa, se puede apreciar en el cuadro como en un caso el gobierno subcentral tiene mayor autonomía que en el otro para modificar los principales elementos del impuesto. De cualquier forma, las modificaciones por parte de las comunidades autónomas se limitan a la cuota tributaria.

En el cuadro también aparecen algunos de los impuestos más importantes como el IRPF o el IVA. La gestión de ambos ha sido conservada en el nivel central compartiendo, sin embargo, una parte de la recaudación con las autonomías. En el caso del IRPF estas pueden aplicar un tipo específico de gravamen y ciertas deducciones para su parte de la recaudación, teniendo por lo tanto cierto poder normativo sobre el impuesto. Este límite en el poder normativo del impuesto se debe a que el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas es el principal instrumento de redistribución nacional de la renta por el lado de los ingresos. El IVA, como se verá más adelante, al ser muy difícil de gestionar y afectar a la movilidad de bienes entre regiones ha mantenido centralizada la gestión y normativa.

Uno de los impuestos más importantes tanto por su poder de distorsión como por su poder de recaudación como es el impuesto de Sociedades no aparece en el Cuadro 4.2 al ser totalmente un impuesto central, recibiendo el estado central el 100 por cien de sus ingresos y siendo el único nivel de gobierno competente para su gestión y normativa.

En el caso de las comunidades autónomas de régimen foral, sin embargo, esto no ocurre así. La principal diferencia con el régimen común es la gestión de los impuestos. Mientras que en el caso anterior las comunidades no tenían competencias de gestión en algunos casos, en el régimen foral las regiones forales se hacen cargo de la gestión de todos los impuestos recaudados en su territorio.

También hay diferencias en la descentralización de las normativas. Las comunidades forales tienen plena competencia para fijar la normativa de algunos impuestos que el resto de las comunidades no poseen (Cuadro 4.3). Esta normativa puede afectar a impuestos clave en la distribución como el IRPF permitiendo una mayor competencia fiscal por parte de estas comunidades que, como luego se verá, están llevando a cabo. Otro impuesto clave a la hora de la competencia fiscal, por su gran movilidad es el de Sociedades, que en el caso de las comunidades forales también está descentralizado completamente, teniendo estas plena autonomía para la fijación de la normativa. En ambos casos, al ser impuestos claves, una competencia fiscal en estos influye en la recaudación del resto de impuestos. Esta influencia hace que incluso en impuestos sobre los que no tienen competencia normativa como el IVA se vea alterada, como consecuencia, su recaudación

³ Adjunto en los anexos de este trabajo

total. Para tratar de evitar una mayor diferencia entre los dos tipos de comunidades, el estado ha impuesto como impedimento la fijación de impuestos a las comunidades que afecten a las libertades de circulación.

Las diferencias entre ambos sistemas autonómicos se han ido acortando en los últimos años con el incremento de atribución de competencias normativas a las comunidades de régimen común. En ambos sistemas existen además una serie de impuestos autonómicos propios que las comunidades pueden implementar o no. La importancia de estos impuestos no es muy grande, representando solo un 1 por 100 de los ingresos no financieros de las comunidades pese a haber más de 70 impuestos autonómicos propios diferentes (López Laborda & Zabalza, 2014).

5. ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS

5.1. Criterios de asignación de impuestos aplicados al sistema fiscal español

En el apartado anterior se han visto las competencias a las que hacen frente las Comunidades autónomas y de qué manera están repartidas entre los dos niveles principales y las principales formas de financiación de los gobiernos subcentrales. Ahora en este punto se analizarán más profundamente estos impuestos y los criterios seguidos a la hora de la asignación de un impuesto a un nivel de gobierno u otro. En la primera parte de este trabajo se mencionan unos criterios a seguir por un país a la hora de descentralizar los impuestos para intentar que sean los más eficientes posibles causando las mínimas alteraciones y buscando la equidad en todo el territorio. Por ello primero se analizará si el gobierno español ha descentralizado sus impuestos basados en estos criterios a los niveles de gobierno adecuados.

El primero de los criterios era el de que los impuestos con bases más móviles eran más difíciles de descentralizar por lo que se deducía que los impuestos sobre bases más inmóviles eran los más recomendados para su cesión a niveles más bajos de gobierno. Este criterio surgía ya que en caso de descentralizar un impuesto con una base móvil lo que se hacía era incentivar a la competencia fiscal, donde los diferentes gobiernos subcentrales variarían sus tipos intentando atraer las bases de otras partes del territorio. En el apartado anterior también se hacía mención de que los impuestos sobre la propiedad eran los menos móviles. En el caso de España se puede apreciar que este criterio se ha tenido en cuenta a la hora de distribuir los impuestos con varios ejemplos.

En España todos los impuestos que gravan como capacidad económica el patrimonio han sido transferidos a niveles inferiores de gobierno (autonómico o local). Aunque se ha mencionado que los impuestos sobre la propiedad son menos móviles, esto como se analizará en apartados siguientes no siempre ocurre, se debe diferenciar si el impuesto se paga dónde radica el bien o donde reside el individuo que lo posee. Si atendemos a esta diferencia un mismo bien puede ser una base móvil o inmóvil. Algunos impuestos como el de Sucesiones y Donaciones o el de Patrimonio pertenecen al segundo grupo, es decir, se pagan en el territorio que reside el propietario, y otros impuestos como el de Bienes Inmuebles donde está ubicado el bien. Esta característica del lugar de tributación

convierte a los impuestos de Sucesiones y Patrimonio en extremadamente móviles. Un cambio de residencia, efectiva o ficticiamente, bastaría para tributar menos impuestos. El gobierno ha cedido estos impuestos a las Comunidades Autónomas en lugar de a los municipios con el pretexto de controlar estos cambios de residencia, pero de igual forma siguen sucediendo. Por ello, como se verá más adelante, este caso está incumpliendo los criterios de asignación de impuestos. En el caso del IBI, al ser un impuesto totalmente inmóvil y de los que menos competencia fiscal genera, sí que está bien descentralizado. Atendiendo a la movilidad, el nivel central sí que se ha reservado para sí mismo los ingresos y gestión de uno de los impuestos más móviles, el de Sociedades, ya que las empresas son los elementos más móviles a nivel nacional.

El siguiente criterio a tener en cuenta por un gobierno a la hora de descentralizar impuestos era que los más importantes para la distribución deberían ser centrales. Las cotizaciones sociales en este caso son las que forman parte de este grupo. Pero también otros impuestos antes mencionados como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con este criterio el gobierno central no ha sido totalmente estricto. En el caso del IRPF, el impuesto ha sido cedido en un 50% de sus ingresos a las comunidades autónomas manteniendo su gestión el gobierno central excepto en el caso de las comunidades forales.

El gobierno español también conserva bajo su mando otros impuestos como el Impuesto sobre el Carbón. Esto lo hace atendiendo al siguiente criterio de asignación de impuestos como el de que los impuestos cuyas bases están distribuidas de manera desigual entre jurisdicciones son menos atractivas para descentralizar. Este criterio como se explicó podría suponer una ventaja para aquellas zonas donde estuvieran localizadas las fuentes de carbón en comparación con otras. En este caso particular del impuesto sobre el carbón estas comunidades serían Castilla y León, Asturias y Aragón⁴. Y si ocurriera una crisis del carbón como la que se avecina por la eliminación de algunas ayudas a este sector podría suponer un problema para las finanzas de esas comunidades lo que lleva a otro de los criterios de asignación de impuestos. Los impuestos que gravan recursos específicos deben mantenerse en el nivel central al poder controlar mejor los shocks producidos por una crisis. Se podrían mencionar también los impuestos sobre otro tipo de recursos específicos como las accisas. Estos impuestos gravan la fabricación de determinados productos como el tabaco, el alcohol o los hidrocarburos. Son controlados a nivel central como el carbón, pero en este caso un 58 por ciento de los ingresos son dirigidos después a las comunidades autónomas, ya que el principal objetivo de estos impuestos es la recaudación.

Uno de los criterios más importantes a tener en cuenta es la facilidad de supervisión y gestión de un impuesto. Los impuestos más difíciles de gestionar y controlar deben de estar bajo control del estado central al disponer este de más medios para su correcta gestión o control. El IVA por ejemplo sería muy difícil de gestionar para las comunidades ya que muchas empresas compran sus materias primas en otras regiones. Si este impuesto estuviera descentralizado cada comunidad fijaría un tipo diferente haciendo muy difícil por lo tanto para las empresas liquidar correctamente el impuesto y perjudicaría la libre movilidad de bienes en el territorio español. Esta dificultad a la hora controlar por las comunidades y a la hora de liquidar por las empresas fomentaría la evasión fiscal, por lo

⁴ De acuerdo a datos del Ministerio de Industria, Energía y Turismo (Minetur, 2012)

que el estado central, como ya se ha mencionado, se hace cargo de la gestión y normativa el Impuesto al Valor Añadido. Este impuesto, sin embargo, es uno de los más importantes en cuanto a recaudación, y siendo las comunidades el nivel más importante, una parte de los ingresos se dirigen hacia ellas.

Otro impuesto difícil de gestionar es el IRPF, por lo que su gestión también se lleva a cabo por el nivel central. Las comunidades ya se ha mencionado que tienen capacidad normativa sobre una parte del tipo con el que se grava para evitar en la medida de lo posible la competencia fiscal y aun así dar más autonomía a las comunidades. Esta capacidad normativa sobre los tipos de gravamen será analizada en mayor profundidad más adelante.

Se ha visto por lo tanto que el nivel central tiene más medios para la supervisión y gestión de algunos impuestos, pero no ocurre así con todos. Algunos impuestos de ámbito más pequeño son más fáciles de gestionar por las entidades locales y deben de ser transferidos a estas. Se puede mencionar el Impuesto sobre Incrementos de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o el de Construcciones. Ambos impuestos son optativos, es decir, los municipios tienen libertad para decidir si los imponen en sus territorios o no. Ambos gravan bases inmóviles por lo que su imposición o no, no afecta grandemente a la competencia fiscal y pueden ser por lo tanto opcionales.

Las entidades locales también se hacen cargo muchas veces de los impuestos dirigidos a un gasto particular. Esta decisión nace del criterio de que los impuestos relacionados con un gasto deben de estar destinados al mismo nivel. A nivel municipal se pueden mencionar dos impuestos que cumplen este criterio, uno obligatorio y otro opcional. El caso del obligatorio puede ser el IBI, ya que los bienes inmuebles conllevan a los ayuntamientos una serie de gastos específicos que son compensados con este impuesto y una serie de tasas que impone el ayuntamiento para determinados servicios. El impuesto opcional es el Impuesto sobre Gastos Suntuarios. Este impuesto grava consumos de lujo como el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca. Está relacionado con los gastos específicos de la puesta en práctica de estas actividades como podría ser el mantenimiento de los montes o ríos. Es un impuesto opcional ya que algunos municipios no cuentan con estas actividades por lo que sería innecesario fijar la regulación para esos casos de un impuesto que no fuera a llevarse a cabo.

Otro impuesto relacionado con un gasto específico es el de Actos Jurídicos Documentados. El gasto sería la tramitación y modificación en los archivos estatales de los derechos atribuidos al acto realizado en cuestión. Este impuesto también ha sido descentralizado atribuyéndoselo en este caso al nivel autonómico cediéndole tanto su gestión como su normativa.

Se puede apreciar por lo tanto que el gobierno español ha tenido en cuenta los criterios para la asignación de impuestos a la hora de desarrollar su sistema de descentralización, aunque en algunos casos puntuales, tratando de otorgar autonomía a las comunidades, ha incumplido algunos. Por lo general son los impuestos que generan menos ineficiencias, o los más difíciles de competir, los que han sido transferidos; manteniendo bajo su control los que más distorsionan. En este apartado también se ha visto que hay impuestos destinados a los tres niveles de gobierno: central, autonómico y local. En el local, sin embargo, solo se han visto impuestos destinado a los municipios. Las provincias no tienen

impuestos propios, pueden añadir un recargo opcional a algunos impuestos como el Impuesto sobre Actividades Económicas y además en caso de provincias de más de 750.000 habitantes también reciben una pequeña porción de los impuestos de IRPF e IVA. Esto, por lo tanto, deja a las provincias relegadas a un segundo plano en cuanto a recaudación de impuestos.

5.2. Comparativa de los principales impuestos cedidos a través de las diferentes Comunidades Autónomas

Tras el análisis de teórico de la descentralización y la competencia fiscal ahora nuestro estudio se centrará en el análisis específico de ciertos impuestos en el estado autonómico español. Como ya se ha visto existen diferentes tipos de descentralización en España a la hora de la concesión de impuestos a las comunidades autónomas, siendo algunos compartidos entre el estado y estas y otros exclusivos. En ambos casos puede existir cierto tipo de competencia siempre y cuando las autonomías tengan cierta libertad normativa. En este apartado analizaremos tanto impuestos exclusivos como los impuestos compartidos entre Comunidades Autónomas y estado central. El primero de ellos en ser analizado, por su importancia a nivel de ingresos y relevancia social, es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Despues analizaremos por su controversia los impuestos de Patrimonio y Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. También se analizará el impuesto de Sucesiones al ser uno sobre los que más varía la regulación a través de las diferentes jurisdicciones. Para finalizar el análisis de los principales impuestos cedidos se estudiará el impuesto sobre el juego. Por último se ha incluido en el trabajo el impuesto de Sociedades aunque este solo esté descentralizado en las regiones forales.

5.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) grava la renta obtenida en un año natural por las personas físicas residentes en España. Es un impuesto personal (grava toda la renta de un individuo) y directo (grava un indicador de capacidad económica directo). La recaudación de este impuesto está dividida entre el estado central y el autonómico. Aunque ambos tienen capacidad normativa sobre el impuesto, como se verá más tarde, solo el estado central se encarga de su gestión.

El IRPF es un impuesto progresivo por tramos. Desde 1998, con la entrada en vigor de la Ley 40/1998 donde se recoge la misma escala de gravamen para la tributación individual y conjunta, aparecen únicamente dos escalas de gravamen: la estatal y la autonómica (INE, 2014). Estas escalas también se mencionan en el Art. 74 de la L.IRPF en la que se explica que la Base Liquidable es gravada mediante dos tarifas diferentes, correspondiendo cada una al 50% de la renta.

Por un lado se encuentra el tipo impositivo estatal, regulado y fijado por el estado español. Este tipo es igual para todo el territorio español, y la cuota íntegra procedente de este tipo es la parte de la recaudación que va a parar a las arcas del estado central. El tipo mínimo es del 12% y se aplica hasta una base liquidable de 17.707,2€. Este tipo tiene un gravamen complementario del 0,75%. El tipo más elevado se aplica a las rentas por encima del

175.000, o 300.000 si tenemos en cuenta el gravamen complementario, y es del 23,5%, más la parte variable. Este tipo al ser un impuesto progresivo no es verdaderamente el que pagan los contribuyentes, siendo el tipo medio menor (como se verá detenidamente más adelante).

Pero la parte que nos interesa es como han actuado las autonomías a la hora de fijar su normativa. La mayoría de las autonomías han optado por fijar sus propios tipos, teniendo siempre como referencia las pautas del gobierno central. A pesar de que los tipos fijados por las autonomías son similares a los de la parte estatal del impuesto estas han recaudado históricamente siempre menos que el estado central. Esta diferencia se debe no solo a los tipos impuestos, también a que las autonomías han fijado numerosas deducciones a los contribuyentes, reduciendo por lo tanto, su contribución a las autonomías. Esta diferencia se ha ido reduciendo con los años. Como se puede observar en la Tabla 5.1⁵ la recaudación autonómica ha ido ganando peso hasta casi alcanzar en el año 2010 a la recaudación estatal. Este peso se ha ido incrementado conforme las autonomías han ido ganando competencias al necesitar mayores ingresos para llevar a cabo la prestación de servicios asignada. Y es que como se ha mencionado antes, la relación ingresos-gastos es muy importante para el correcto funcionamiento de los gobiernos subcentrales.

A pesar de la importancia de las deducciones, debido a su complicación a la hora de la comparación entre comunidades, el estudio de la competencia fiscal llevada a cabo entre ellas se realizará teniendo en cuenta solo los tipos impositivos fijados. Para ellos primero se analizarán los tipos medios que pagaría un contribuyente en tres situaciones diferentes.

El primer escenario a analizar sobre la competencia fiscal entre comunidades autónomas es como han instaurado su normativa sobre tipos para las personas de rentas más bajas. Para ello vamos a comparar el tipo medio que pagaría un ciudadano que ganara por ejemplo 13.000€ al año. Tomamos como ejemplo esta cifra de ingresos ya que es la considerada por el estado central como renta baja, al tributar en su tarifa dentro del primer tramo. Por el lado del estado central este individuo de renta baja tributaría a un tipo del 12% siendo este incrementado en un 0.75% por el tipo de gravamen complementario (Tabla 5.2). La cuota íntegra que debería pagar este contribuyente al estado central sería por lo tanto, como se puede ver en la Tabla 5.3 de 1.657,50€. Esta parte no está afectada por la competencia fiscal al ser la misma para todo el territorio español. La parte autonómica es la que puede variar entre jurisdicciones. El tipo impuesto por las autonomías para las bases más pequeñas es muy igual en todo el territorio español salvo unas pequeñas excepciones. Las regiones forales se caracterizan en este tramo por imponer unos tipos más bajos para sus contribuyentes, siendo el menor el de Navarra con un 20,39%⁶. La única comunidad de régimen común que se diferencia del resto es La Rioja (Tabla 5.4), optando también por imponer unos tipos más bajos.

La característica a destacar de esto es, primero, que las comunidades autónomas no están compitiendo en sus tipos en lo referente a rentas bajas. Esta característica podría ser explicada por el supuesto de que las personas de renta baja son menos propensas a la emigración por causas fiscales por lo que no les interesaría a las comunidades instaurar tipos más bajos. No estarían interesadas ya que esto no atraería a la suficiente base como

⁵ Tablas presentes en los anexos

⁶ Tipo total teniendo en cuenta el estatal y el autonómico al ser ambos recaudados por la CCAA.

para compensar la bajada en la recaudación por tipos menores. Sin embargo, sí hay regiones que lo han hecho, y estas regiones se encuentran todas cerca dentro del territorio español, por lo que entre ellas igual sí que se podría hablar en un principio de competencia fiscal en el IRPF, aunque para un mejor análisis hay que tener en cuenta también los siguientes escenarios.

El siguiente escenario hace referencia a los tipos instaurados por las diferentes comunidades autónomas para las personas de renta media. Para el cálculo de la cuota íntegra y el tipo medio de las comunidades a estos individuos se tendrá en cuenta el PIB per cápita español, entendiéndose este como la media española de ingresos por parte de los contribuyentes. De acuerdo con el Instituto Nacional de Estadística el PIB per cápita español es de 22.819,13€. Aunque hay diferencias entre el PIB per cápita en las diferentes comunidades, para ecualizar los cálculos, se tendrá en cuenta este dato. En la Tabla 5.2 se puede apreciar que este individuo por el lado estatal del IRPF tributaría de acuerdo al segundo tramo a partir de una base de 17.707,2€. Al realizar el cálculo de la cuota íntegra a pagar por este contribuyente se obtiene un tipo medio de 13,48% por la parte del estado. Este tipo, tal y como ocurre con el de las rentas bajas, es igual para todo el territorio español al ser la parte estatal del impuesto. La competencia fiscal, si la hay, ocurriría por tanto en el tipo autonómico. El cálculo de la cuota íntegra y el tipo medio para una persona de renta media puede verse en la Tabla 5.5 adjunta en los anexos de este trabajo. En esta puede apreciarse, al igual que en el caso de las rentas bajas, que los tipos impositivos de las diferentes comunidades autónomas son muy similares. Solo dos de las comunidades de régimen común y las regiones forales tienen tasas diferentes para el contribuyente medio. Al igual que en el caso anterior, estas tasas son con tipos más bajos de la media española. Navarra sigue siendo la comunidad con los tipos más bajos, seguida por el resto de las regiones forales. Antes se hacía mención a una posible competencia fiscal entre ellas al estar todas situadas en la misma zona de la península ibérica y ser más factible la emigración entre ellas de los contribuyentes. Ahora, ampliando los datos, y teniendo en cuenta la entrada de Madrid como comunidad con impuestos bajos para las rentas medias, se puede relacionar el PIB per cápita con los impuestos. Todas las comunidades mencionadas son las de mayor PIB per cápita de España⁷, por lo que tienen menos contribuyentes en este tramo, o están menos afectadas, por las rentas medias y bajas. Solo Cataluña con un PIB per cápita de 26.674,52€ no está incluida en esta lista.

Si seguimos esta teoría del PIB per cápita en relación con los tipos impositivos de las diferentes regiones pueden esperarse mayores diferencias en los tipos que gravan las rentas más altas en las diferentes regiones del estado español. Para analizar los tipos a las personas con rentas más altas se tendrá en cuenta una base de 400.000€, ya que esta base estaría situada en el último tramo tanto en la tarifa estatal como autonómica de todas las autonomías. Este individuo contribuiría a las arcas del estado central con una cuota íntegra de 108.572,14€ lo que le supondría un tipo medio estatal del 27,14% (Tabla 5.3).

Atendiendo a los datos de la Tabla 5.6 se pueden apreciar mayores diferencias en los tipos a las rentas altas. Una persona con una base de 400.000€ en España podría variar su contribución entre un tipo mínimo de 42,10% de Navarra y un tipo máximo de 50,88%

⁷ PIB per cápita: Navarra (29.197,20), País Vasco (30.152,42), La Rioja (25.327,79), Madrid (29.350,91). Fuente :INE

en Andalucía. Pero estos tipos no son los únicos que varían, en los tipos autonómicos se pueden apreciar tres grandes grupos con varias comunidades en cada uno: los de tipos altos, medios y bajos. Sobre estos tres grupos se pueden observar varias pautas.

Como en los escenarios anteriores, las regiones forales son las que tienen unos tipos menores. Al igual que antes Navarra continúa siendo la comunidad autónoma con un impuesto sobre el IRPF más bajo. Dentro del régimen común La Rioja y Madrid siguen siendo las autonomías que han implementado unos tipos más bajos, del 47,66 y 47,67 por ciento. Se puede por lo tanto continuar con la teoría de las regiones con PIB per cápita más elevado. Estas comunidades pueden permitirse unos impuestos menores ya que al tener unos contribuyentes con rentas más altas pueden obtener una recaudación igual o mayor que las demás comunidades con unos tipos más bajos. Esta recaudación es importante ya que la competencia fiscal no solo se basa en los impuestos, también en los servicios prestados y estas comunidades pueden mantener el mismo nivel de servicios con unos impuestos más bajos.

La renta también había sido mencionada en los apartados anteriores con el supuesto de la movilidad. Se manifestaba antes, una relación positiva entre el nivel de ingresos de una persona y su predisposición a la emigración por temas fiscales. Esta mayor movilidad de las personas de renta alta estaba relacionada con el ahorro potencial de su traslado, siendo mayor para este tipo de individuos. Esta mayor movilidad puede ser otra de las causas relacionadas con unos menores tipos en las comunidades con una mayor riqueza.

Por otro lado, si analizamos las comunidades con tipos más altos, se puede apreciar que las dos comunidades con menor PIB per cápita (Andalucía y Extremadura⁸) se encuentran en este grupo. Corroblando el supuesto de que el PIB per cápita está relacionado con los tipos impositivos. Sin embargo, fuera de esta pauta se encuentra la comunidad autónoma de Cataluña, que tiene uno de los tipos impositivos más altos pese a ser una de las comunidades más ricas de España en términos de PIB per cápita. Esta excepción podría deberse a razones políticas o sociales relacionadas con la fuerte presencia del nacionalismo catalán, y es que debido a este nacionalismo esta comunidad está incurriendo en unos gastos extras que no tienen el resto de regiones. En el Figura 5.1 adjunta en los anexos se puede apreciar la relación negativa entre PIB per cápita y tipos del IRPF, solo alterada por las comunidades que no han variado sus tipos respecto a los establecidos por el gobierno central para la tarifa autonómica.

Cuando se hablaba de la competencia fiscal también se hacían supuestos relacionados con otras variables que en el ejemplo empírico del IRPF pueden apreciarse. Algunos de estos supuestos estaban relacionados con el tamaño y situación de las regiones autónomas. El primero de los supuestos sobre la competencia fiscal que se cumple para este impuesto es el del tamaño de las regiones. Este supuesto decía que las regiones más grandes pueden permitirse tipos más altos, lo cual si nos fijamos en el caso español sí que se cumple. Andalucía y Cataluña⁹ son las comunidades más grandes en términos de población, y en ambos casos han fijado tipos más altos. En el lado contrario del supuesto se encuentra La Rioja¹⁰ como comunidad pequeña con tipos bajos para atraer más bases. En el caso de

⁸ PIB per cápita: Andalucía (17.428,18) y Extremadura (16.014,47). Fuente: INE

⁹ Población Andalucía: 8.440.300 hab. Población Cataluña: 7.553.650 hab. Fuente: INE, 2013

¹⁰ Población La Rioja: 322.027 hab. Fuente: INE, 2013

Andalucía y La Rioja estos datos también se explicaban con el supuesto de la renta, por la que ambos factores pueden haber contribuido a esta fijación de tipos.

El siguiente criterio relacionado con los tipos fijados es el del gasto. Una comunidad autónoma con mayores necesidades de gasto se vería obligada a subir sus impuestos respecto a una con gastos bajos. Si analizamos algunas de las variables relacionadas con el gasto en educación y sanidad se puede ver relación entre impuestos altos y gastos en estas competencias. Para el análisis de los gastos en educación la variable elegida es el gasto en becas por CCAA. Este gasto puede estar relacionado con la población como en el caso de Andalucía que tiene un gasto de 143.023 miles de € (INE, 2012). Pero en otras comunidades como en Extremadura se ven datos que fuera de la relación población/gasto. Así Extremadura dedica 5.487 miles de € a becas mientras que Cataluña con una población mucho mayor solo 5.061 miles de €. Este exceso de gasto implica una necesidad de tipos más altos en el caso de Andalucía y Extremadura.

Si analizamos los gastos en sanidad tomando como variable de estudio el número de quirófanos públicos por 100.000 habitantes también se ve esta relación directa. Las comunidades de Extremadura (6,58) y Cataluña (6,59) son las que cuentan con un mayor número de quirófanos por habitante (y su consiguiente gasto) y ambas coinciden como comunidades con impuestos altos. En el otro lado, se encuentran Madrid y Navarra, ambas con impuestos bajos y solo 5,97 y 5,90 quirófanos por cada cien mil habitantes respectivamente (INE 2010).

Además de estos gastos en servicios básicos, algunas comunidades han llevado a cabo políticas fiscales expansivas, incrementando el gasto público en enormes cantidades en los últimos años. Esto además de haber creado un problema de déficit en muchas de ellas las ha obligado a una subida de tipos. Cataluña, también destaca como comunidad con grandes gastos por las ideas independentistas que le han llevado a crear nuevos organismos.

Otro de los supuestos que puede apreciarse, es que los tipos de una comunidad afectan a la de sus vecinos. Este ejemplo puede verse en diferentes pares de comunidades que están próximas por cercanía y ambas han fijado tipos similares. En algunos casos esta proximidad ha llevado a la convergencia hacia tipos más bajos, como se ha visto antes. Dentro de esta convergencia a la baja se encuentra el caso de las regiones forales con La Rioja. En otros casos, sin embargo, esta proximidad ha podido dar lugar a una tendencia a instaurar tipos más altos. Asturias y Cantabria o Extremadura y Andalucía son dos ejemplos. Este supuesto hay que aceptarlo, sin embargo, con cuidado. En un país con unas tradiciones y culturas sociales tan diferenciadas por regiones como es España estas similitudes por zonas pueden ser debidas a motivos idiosincrásicos. Estos motivos darían lugar a otro de los supuestos mencionados, razones políticas. Se puede apreciar que en regiones con ideologías tradicionalmente progresistas aplican tipos más altos a las rentas más elevadas.

El componente político de la competencia fiscal está también presente si se analizan las comunidades gobernadas por partidos situados en el otro lado del espectro ideológico. Las comunidades con ideologías tradicionalmente más liberales son las que tienen unos tipos más bajos en el impuesto sobre la renta a las personas físicas. Con estas medidas los

gobiernos en el poder tratan de mantener su posición en el gobierno y captar más votantes con ideologías similares.

Se puede concluir por lo tanto que las comunidades autónomas han tratado de competir fiscalmente entre ellas fijando tipos diferentes. Por un lado se encuentran las comunidades con una renta más elevada, que tratan de retener a sus individuos fijando tipos más bajos, ya que estos son los más proclives a la migración fiscal. Además estas suelen coincidir con ideologías liberales y estos tipos *ayudan* a los gobiernos electos a mantener sus escaños autonómicos. También se puede mencionar el carácter político de las decisiones de los gobiernos más progresistas fijando tipos más altos a las rentas elevadas tratando con ello de conseguir una mayor redistribución social vertical. Como peculiaridad se encuentra el caso de Cataluña que debido a sus proyectos nacionalistas y buscando una mayor autonomía fiscal ha fijado tipos más elevados de los que cabría esperar debido a su gobierno liberal y su renta.

5.2.2. Impuesto sobre el Patrimonio

El impuesto de patrimonio es uno de los más controvertidos. Solo en algunos países como Francia o India tienen un impuesto similar a nivel estatal y en otro como EEUU donde se aplica en algunos estados y municipios (REAF, 2013). En España fue recuperado por el gobierno en el año 2011 como un carácter excepcional y transitorio, es decir, que solo sería recaudado temporalmente y debido a los problemas creados por la crisis. Se estableció como medida redistributiva ya que solo las personas con un patrimonio superior a 2 millones de euros o cuya cuota tributaria salga a ingresar tienen obligación de presentar declaración. Fue cedido a las comunidades autónomas para tratar de paliar los problemas de déficit a los que hacían frente desde la llegada de la crisis. Esta cesión fue del 100 por cien de los ingresos recaudados y capacidad normativa para variar algunos de los elementos referentes al impuesto. En particular las comunidades autónomas pueden variar las exenciones por discapacidad, el mínimo exento del impuesto, el tipo de gravamen y aplicar deducciones y bonificaciones complementarias a las del Estado. Dado su carácter temporal y polémico son muchas las comunidades que no han decidido usar su capacidad normativa dejando tal y como están las condiciones estatales del estado¹¹.

El impuesto de patrimonio es un impuesto estrictamente individual sobre las personas físicas cuyo hecho imponible es la titularidad de bienes y derechos presentes en todo el territorio español. La valoración de los distintos elementos patrimoniales se realiza a precios de mercado. El individuo tributa en la comunidad en la que es residente por los bienes que posee en todo el territorio español.

Este impuesto además de ser controvertido por su propia naturaleza, lo es por las diferencias establecidas entre comunidades autónomas. El ejemplo más claro es la comunidad autónoma de Madrid, en la que los contribuyentes no pagan este impuesto al

¹¹ Comunidades que no han usado su capacidad normativa: Aragón, Castilla y León, Castilla- La Mancha y La Rioja. Comunidades que no han variado las condiciones estatales: Cantabria, Canarias y Comunidad Valenciana.

haber sido establecida una bonificación del 100 por cien de la cuota tributaria. A continuación estudiaremos más en profundidad estas diferencias entre autonomías.

En los casos en los que las comunidades no han regulado este impuesto se aplica el mínimo exento estatal que fue fijado en 700.000€ y la exención por vivienda habitual de 300.000€. Para el cálculo de la cuota se usa la tarifa de ocho tramos creada por el estado central que puede verse en la Tabla 5.7 presente en los anexos de este trabajo. En esta tabla se aprecia un tipo mínimo del 0,2% y un máximo del 2,5%. La comparativa entre comunidades autónomas será llevada a cabo con un individuo hipotético que dispone de un patrimonio valorado en 2.000.000€ al ser el mínimo exigido para presentar declaración. El objeto del estudio es comparar el tipo medio aplicado en cada comunidad, atendiendo a que la base liquidable en todas ellas dependerá del mínimo exento fijado autonómicamente.

Como se ha mencionado, muchas de las comunidades no han hecho uso de su capacidad normativa o han decidido dejar el impuesto tal como lo aplica el estado central, otras, sin embargo, sí que han variado algunas de las condiciones del impuesto. La mayoría basa estas variaciones en aplicar diferentes tipos de gravamen a los tramos creados por el gobierno, solo Baleares ha establecido sus propios tramos. En lo referente al mínimo exento solo Extremadura y Cataluña lo han modificado estableciendo esta última un mínimo exento de 500.000€, lo que dará lugar, tal como se verá ahora, a una mayor base liquidable. En el caso de Extremadura el mínimo solo varía para las personas discapacitadas. Si nos fijamos en las bonificaciones la más llamativa es la de Madrid que elimina completamente el impuesto en esa comunidad. Esta bonificación también estaba implantada antes en las comunidades autónomas de Islas Baleares y Comunidad Valenciana, pero fueron obligadas a eliminarla debido a sus malos datos de déficit.

Las comunidades forales también se diferencian del resto de comunidades en este impuesto. Algunas regiones forales como Álava y Vizcaya no lo aplican, y otras como Navarra y Guipúzcoa lo hacen pero de manera particular. En el caso de Guipúzcoa este impuesto ha sido sustituido por otro de igual carácter denominado Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas que fija el mismo mínimo exento que el Impuesto de Patrimonio pero aplica una tarifa menor que va desde el 0,25 al 1 por ciento. Navarra sí que lo aplica pero con un mínimo exento y una exención por vivienda menores a los del resto de España¹². Una vez vistos los detalles generales del impuesto pasamos al análisis diferencial entre autonomías.

Se puede apreciar claramente en la Tabla 5.8 que el tipo medio más alto en el impuesto de patrimonio para una persona de 2.000.000€ de patrimonio es el aplicado por la comunidad autónoma de Extremadura con un tipo medio de 0,945%. Seguida por las autonomías de Andalucía y Galicia. Destaca particularmente el caso de Navarra en comparación con el impuesto anterior donde tenía los tipos más bajos españoles, ya que en este caso se sitúa por encima del tipo medio establecido estatalmente. Se ve también en esta tabla que todas las comunidades, a excepción de Islas Baleares, que han establecido su propia tarifa lo han hecho para subir los tipos. Los tipos más bajos, sin contar las comunidades en las que no se paga, son los de Guipúzcoa con un 0,404%. Se

¹² Mínimo exento en la Comunidad Foral de Navarra en el impuesto de patrimonio: 311.023,76€.
Exención de vivienda en el mismo impuesto: 250.000€.

puede ver por lo tanto una relación con el IRPF a unos impuestos más bajos, relación que también se aprecia en el caso de Madrid y las regiones de Álava y Vizcaya.

Si hiciéramos la comparativa del impuesto de patrimonio con unos patrimonios mucho más elevados, el resultado obtenido de diferencias entre comunidades sería mucho mayor, pero dado que esos niveles de patrimonio son casos muy excepcionales es preferible realizar el estudio con un patrimonio no tan elevado.

En lo referente a la competencia fiscal se puede apreciar un carácter territorial, siendo en el sur donde más altos son los impuestos (Andalucía, Extremadura y Murcia). Este carácter territorial puede estar causado por motivos políticos o redistributivos, tal como se mencionó en el impuesto anterior. Los motivos redistributivos pueden aparecer sobretodo en el caso de Extremadura, al ser esta la comunidad autónoma con un PIB per cápita menor¹³.

En general las autonomías han subido impuestos, no haciendo uso por lo tanto del impuesto de patrimonio para la competencia fiscal o produciéndose una convergencia al alza en esta. Solo el caso de las regiones forales y Madrid podrían ser considerados dentro de la competencia fiscal, estableciendo tipos más bajos para IRPF y Patrimonio. Esta ausencia de competencia en este impuesto en el resto de comunidades puede ser debida a su carácter excepcional y transitorio o a la obligación por parte del estado central de fijar tipos mínimos (caso de C. Valenciana y Baleares).

5.2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está regido por la Ley 29/1987 que lo implanta como un impuesto complementario al IRPF puesto que ambos gravan aumentos patrimoniales. Este impuesto grava específicamente las adquisiciones gratuitas de bienes y derechos por parte de las personas físicas en las que se incluyen aparte de las propias adquisiciones *mortis causa* las que se produzcan por actos *inter vivos*. Tienen obligación de tributar en este impuesto los individuos residentes en todo el territorio español con la independencia de la situación de los bienes adquiridos. La fecha de sucesión en el caso de *mortis causa* será la fecha del fallecimiento, teniendo que declarar los herederos en la Comunidad Autónoma donde residía el individuo a fin de intentar eliminar la doble imposición. Es considerado un impuesto con carácter redistributivo puesto que los incrementos de patrimonio aumentan la capacidad de pago de los individuos (al igual que en el IRPF) y tratando de evitar la perpetuación del patrimonio en propiedad de unos pocos ciudadanos consiguiendo así una sociedad más igualitaria. Sin embargo, es poco efectivo para este objetivo.

Este impuesto o uno similar se aplica en la mayor parte de los países de la Unión Europea y en EEUU. Los tipos fijados por estos países son, sin embargo, muy diferentes, van desde el 4% de Italia al 40% de Reino Unido o Francia. En España este impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas recibiendo estas además autonomía para fijar algunos de los principales elementos que afectan a la cuota. Las autonomías españolas tienen capacidad normativa sobre las reducciones en la base imponible, la tarifa aplicable, la

¹³ PIB per cápita extremeño: 16.014,47. Fuente: INE

cuantía y coeficientes multiplicativos del patrimonio preexistente o las deducciones y bonificaciones de la cuota. Esta capacidad normativa y la gran movilidad de bases del impuesto es lo que ha llevado a una férrea competencia fiscal entre comunidades, siendo este impuesto uno de los que más varia a través de las diferentes regiones españolas.

Para realizar el análisis a través de las diferentes jurisdicciones, debido a la gran dificultad provocada por las enormes diferencias en la regulación de cada comunidad se han tomado algunas regiones representativas de lo que podría ser el impuesto. Para seleccionar las diferentes comunidades nos fijamos en el impuesto sobre las personas físicas, al ser este su complementario, para ver si han decidido seguir la misma tendencia en ambos. Por ello analizaremos Madrid y La Rioja como comunidades de régimen común con impuestos bajos y Andalucía y Cataluña con impuestos altos. Aragón es seleccionado por ser la comunidad donde se realiza este trabajo, además nos ayuda como una región en la media de los impuestos. Navarra entra en el análisis en representación de las regiones forales y al ser la que imponía un IRPF menor.

Primero basaremos el análisis en la parte del impuesto referente a sucesiones. Para ello, dado que este impuesto tiene en cuenta muchas variables en el cálculo de la cuota líquida crearemos un individuo hipotético. Este individuo está situado en una franja de edad entre 21 y 30 años, es descendiente directo de la persona fallecida y cuenta con un patrimonio aproximado de 100.000€. Para ver la progresividad del impuesto este individuo será analizado en dos escenarios diferentes, uno en el que hereda una base imponible de medio millón de euros y otro en el que la base imponible se limita a cien mil euros.

En el caso de las comunidades que no han aplicado una normativa específica para este impuesto, la base imponible del individuo se reduciría en 15.956,87€. A esta base liquidable se le aplicaría el tipo correspondiente a la tarifa presente en la Tabla 5.9. Después esta cuota es regulada dependiendo del grado de parentesco de los individuos relacionados en el impuesto y el patrimonio preexistente del contribuyente tratando de ser así un impuesto más redistributivo. Esto se consigue multiplicando la cuota íntegra obtenida en el paso anterior por el coeficiente multiplicativo que corresponda (Tabla 5.10).

La mayoría de las autonomías han hecho uso de su capacidad normativa en este impuesto en alguno de los elementos que lo afectan. Esto es lo que ha creado grandes diferencias en la cuota líquida y tipo medio a los que hace frente un contribuyente con las mismas condiciones a través del territorio español provocando así la movilidad de bases como consecuencia de la competencia fiscal. Algunas autonomías han usado su capacidad normativa para gravar el impuesto simplemente con un importe simbólico como Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla La Mancha, Cataluña, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana. Este importe simbólico se puede apreciar en la Tabla 5.11 en el caso del primer escenario simulado para nuestro hipotético contribuyente. Este individuo si tuviera que tributar en Madrid o La Rioja solo pagaría 10,60€ de una base imponible de 500.000 lo que representa un tipo medio del 0,0021%. En cambio si tributara en Navarra pagaría 4.000€ o en Andalucía 1.077,27 lo que corresponde a un tipo medio de 0,8 y 0,21 por ciento respectivamente. Aragón se sitúa en un punto medio en este caso tributando a un tipo medio de 0,0914 por cien y una cuota de 457,05€.

En el caso de una base imponible menor aproximadamente de 100.000€ estas diferencias no son tan notables o solo aparecen en algunas regiones. En tres de las comunidades de nuestro estudio (Andalucía, Aragón y Cataluña) el impuesto desaparece en este nivel. En Madrid y La Rioja vuelven a tributar con una cuota simbólica de 0,98€. Navarra destaca al mantener un tipo fijo de 0,8% para cualquier base imponible referente a un descendiente directo (Tabla 5.11).

Para el caso de las donaciones *inter vivos*, al estar estas reguladas dependiendo del objeto transmitido y como en el caso anterior de las condiciones del individuo también crearemos un caso hipotético para realizar el estudio que nos atañe. Supondremos en este caso la donación por parte de padres a hijos de un dinero destinado a la compra de su primera vivienda. El receptor de este dinero es un joven de 30 años, con un patrimonio de 100.000 y cuya futura vivienda tiene un valor de 120.000€. Se supondrá además que ambos individuos residen en la misma comunidad autónoma y la vivienda en cuestión se sitúa en la comunidad correspondiente.

En los casos donde las comunidades no han hecho uso de su capacidad normativa para variar la tarifa y los coeficientes multiplicadores se aplicaran los presentes en las Tablas 9 y 10¹⁴. Para este caso particular la mayoría de las comunidades han aplicado una regulación específica tratando de reducir la cuota a pagar al ser un caso muy común en la sociedad española. En algunas comunidades como La Rioja o Aragón incluso llegan a eliminar el impuesto, y los individuos no tributan nada. Andalucía y Madrid no lo eliminan pero establecen unos tipos medios muy bajos: 0,08 y 0,13 por ciento respectivamente que dan a lugar a una cuota líquida de 918 y 156,52 euros (Tabla 5.12). En cambio, Cataluña y Navarra tienen unas cuotas significativas para este escenario. En Cataluña el contribuyente tendría que pagar 3.000€ o lo que es lo mismo un 2,5 por ciento de la base imponible. En Navarra continúan con su tipo constante del 0,8% para cualquier base referente a un descendiente directo lo que da lugar a una cuota de 960 euros.

Se pueden apreciar, por lo tanto, grandes diferencias interregionales dentro del territorio español tanto para el caso de una sucesión como de una donación consecuencia de la competencia fiscal. El impuesto de Sucesiones y Donaciones no sigue la misma tendencia que el IRPF en cada comunidad autónoma pese a ser impuestos complementarios. A la hora de fijar su residencia los contribuyentes deberán tener en cuenta ambos impuestos ya que en algunas comunidades como Navarra se encuentran en posiciones totalmente opuestas en la escala de tipos medios.

5.2.4. Impuesto sobre Hidrocarburos

Continuando con el análisis de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas nos encontramos con uno que no había sido aplicado en todas las regiones y que creó una gran controversia a nivel estatal al generar grandes diferencias en el precio de algunos productos. Este es el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) que fue implantado en el año 2002 y que era regulado por el Art.9 de la Ley 24/2001. Este impuesto desapareció al ser declarado contrario al Derecho europeo y con la entrada en vigor de la Ley 22/2009 se estableció la devolución de la parte autonómica

¹⁴ Misma tarifa y coeficientes que en el caso de una sucesión

del Impuesto. Esta devolución se realiza sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos (IH), que ha pasado a ocupar el lugar del anterior impuesto al aplicar un tipo estatal especial y uno autonómico especial.

El IVMDH era un impuesto de naturaleza indirecta que recaía sobre el consumo de determinados hidrocarburos, gravando en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo (Agencia Tributaria, 2011). Recibió el sobrenombrado de “céntimo sanitario” ya que el total de la recaudación obtenida se dirigía a sufragar gastos de naturaleza sanitaria o medioambiental.

En la actualidad, con el Impuesto de Hidrocarburos, las comunidades autónomas reciben dinero de tres maneras diferentes. Primero, con el tipo de gravamen general, obtienen un 58 por ciento de la recaudación total. Segundo reciben el 100 por cien de la tarifa estatal especial. Por último, reciben el 100 por cien del tipo autonómico especial, el cual pueden optar por establecer o no. Si se comparan los tipos especiales y su forma de establecerlos con el antiguo Impuesto sobre Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos se puede ver que coinciden. La única diferencia es que con esta nueva forma de gestionarlo (a través de otro impuesto) no se incumple el Derecho europeo. Además, siguiendo la comparativa con Europa, se puede ver que España se sitúa por debajo de la media en cuanto a impuestos sobre carburantes.

La base imponible del impuesto que analizamos es el volumen de producto en miles de litros. Algunos de estos productos son las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno. A esta base imponible se le aplica un tipo de gravamen al que se le suma un tipo especial que es el resultante de la suma del tipo estatal y autonómico. Es en este tipo autonómico donde se producen las diferencias entre comunidades autónomas ya que algunas no han ejercido su capacidad normativa para establecerlo. Madrid fue la primera comunidad autónoma que estableció el IVMDH que entró en vigor en el año 2002. Después le siguieron algunas otras comunidades como Asturias, Galicia, Cataluña, Castilla La Mancha, Comunidad Valenciana o Andalucía, fijando cada una de ellas sus propios tipos. En la actualidad, sobre el impuesto de hidrocarburos, las únicas comunidades que no han implantado el tipo autonómico especial son: Aragón, La Rioja, Navarra y País Vasco.

Una de las principales consecuencias de este impuesto son las diferencias creadas en los precios de los hidrocarburos entre regiones. Mientras que estas diferencias antes de impuestos son muy pequeñas y se deben mayoritariamente a las diferencias en costes de transporte, las diferencias después de impuestos son notables y debidas principalmente al tipo autonómico ya que el resto de impuestos sobre estas ventas son de nivel estatal, y por lo tanto iguales para todas las comunidades (Leal, López-Laborda, & Rodrigo, Prices, taxes and automotive fuel cross-border shopping, 2009).

Si analizamos la Tabla 5.13¹⁵ del antiguo impuesto sobre venta minoristas de hidrocarburos¹⁶ se pueden apreciar las variaciones que sufren estos precios como consecuencia de los impuestos. En algunos casos como el de Asturias, se pasa de ser una de las comunidades autónomas con precios más bajos (o la más baja) a la tercera más cara

¹⁵ No incluye los datos de Andalucía, Murcia y Extremadura a ser datos de años anteriores a su entrada en vigor en estas CCAA.

¹⁶ El análisis se realizará sobre este impuesto al ser similar a los tipos establecidos en la nueva legislación.

tras la aplicación de estos. Las Islas Baleares sufren el efecto contrario. Antes de impuestos, debido a su condición insular, tenían uno de los precios más altos quedando después de la aplicación del IVMDH en la parte baja de la tabla de precios.

Una de las preguntas más importantes sobre este impuesto es por qué algunas comunidades han decidido implantarlo y otras no y como ha afectado esto a la venta de hidrocarburos en cada región. La segunda es la consecuencia de la primera pero puede ser también uno de los motivos si las regiones que no lo han aplicado esperaban atraer a los consumidores de las regiones colindantes, es decir, una estrategia de competencia fiscal.

Atendiendo a los datos de los precios, se puede ver la capacidad para hacer competencia fiscal con este impuesto, ya que podrían atraer bases de otras regiones no implementándolo. Esto también debería influenciar a las comunidades que lo han implementado a la hora de establecer sus tipos autonómicos. Una de las principales características para la competencia fiscal por lo tanto en este impuesto es la situación geográfica, dado que el bien que se grava es el principal producto utilizado para el traslado de personas entre regiones. Por lo tanto, los principales destinos u orígenes de los trayectos interregionales son uno de los factores a tener en cuenta.

Las CCAA con regiones colindantes que hayan aplicado este impuesto pueden seguir dos *estrategias* a la hora de intentar incrementar su recaudación, ambas muy influenciadas por su situación geográfica.

- Estrategia 1: No aplicar el impuesto para atraer las bases de otras CCAA y aumentar su recaudación mediante otros impuestos como el IH general o el IVA. Si atendemos a la Figura 5.2 es la teoría aplicada por Aragón, cuyos trayectos principales son Madrid o Barcelona y ambos han implementado el impuesto. Esta teoría se analizará más en profundidad en el siguiente apartado.
- Estrategia 2: Una comunidad *rodeada* de regiones con el IVMDH y cuyos principales trayectos sean a estas regiones puede sumarse al grupo de comunidades que lo aplican y tratar de aumentar su recaudación mediante este impuesto. Esta estrategia procede de la idea de que las demás regiones no pueden *robar* sus consumidores. Si analizamos la Figura 5.2 y los años de entrada en vigor del impuesto en las diferentes autonomías se puede considerar como cierta esta teoría. Por ejemplo, los principales trayectos de la Comunidad Valenciana son a Cataluña y Madrid, ambos con IVMDH, y lo implanta después de estas o el caso de Andalucía, cuyo principal destino es Madrid a través de Castilla La Mancha y también lo aplica después de estas. Por último, aunque esté también influenciado por los problemas de déficit, el caso de Murcia y Extremadura, cuya situación geográfica las avalaba como posibles comunidades que podían implementarlo sin sufrir una gran pérdida de bases.

Por lo tanto, en este impuesto se puede concluir que las comunidades sí que están haciendo competencia fiscal, ya que sus tipos impositivos dependen de la implementación o no del impuesto en otras regiones.

Este impuesto se encuentra suprimido actualmente al haber sido declarado contrario al Derecho comunitario europeo y los contribuyentes que lo han sufrido pueden pedir su

devolución presentando las facturas correspondientes (Sicre, 2014). Aun así, este análisis sigue siendo válido para la parte autonómica del Impuesto sobre Hidrocarburos en las que las comunidades cuentan con capacidad normativa sobre el tipo autonómico estatal.

5.2.5. Impuesto sobre el juego

En la actualidad existen diversos tipos de juegos que van desde las rifas y casinos tradicionales a las apuestas online. Todos estos tipos de juego se encuentran gravados en el Impuesto sobre Actividades de Juego. Este impuesto entró en vigor en mayo del 2011 tras la aprobación de la Ley 13/2011. Esta Ley regula todos los tipos de juego excepto las Loterías que se rigen por el organismo independiente de Loterías y Apuestas del Estado.

Aunque la gestión del impuesto se encuentra en el gobierno central a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las Comunidades Autónomas reciben una porción de los ingresos y tienen cierto poder para la regulación normativa de este. Antes de la entrada en vigor del impuesto ya existían dos que gravaban este tipo de actividades aunque no recogía la modalidad online de estas. Uno era sobre las rifas, tómbolas y apuestas y el otro sobre juegos de azar, bingos y casinos. En estos impuestos anteriores las comunidades también tenían cierta capacidad normativa, aunque solamente a partir de 1997. En los años anteriores, las autonomías imponían impuestos propios y tasas a algunas actividades de juego particulares.

La actual Ley grava tanto las modalidades online como físicas de juego. Siendo su hecho imponible la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos o apuestas. La base imponible se calcula como los ingresos brutos obtenidos en estas actividades. Los tipos de gravamen están fijados en dos partes, por un lado se encuentran los tipos de gravamen estatales que son iguales para todo el territorio nacional. Por otro se abre la posibilidad a que las comunidades incrementen estos tipos hasta un máximo del 20%. Dependiendo de la modalidad de juego el gobierno central ha implantado unos tipos u otros estableciendo hasta 12 diferentes. En la Tabla 5.14 se recogen algunos de los más importantes. Las comunidades recibirían la parte correspondiente a su parte.

Aparte de este impuesto las actividades de juego son gravadas con diferentes tasas en las diferentes comunidades autónomas. Estas tasas varían en sus tipos máximos y mínimos en las diferentes regiones y son específicas para cada tipo de juego. Dado que una competencia fiscal en los tipos de estas tasas afectaría de igual forma a las bases que sobre el impuesto sobre el juego y que al gravar lo *mismo* los tipos estarán relacionados, realizaremos el estudio sobre los tipos aplicados en las tasas a los casinos.

En la Tabla 5.15 se pueden ver las tasas fiscales aplicadas a los ingresos de los casinos. En ella aparecen todas las comunidades autónomas excepto Castilla La Mancha y Navarra al no disponer estas de ningún casino en sus territorios. En el resto de España hay 39 casinos distribuidos en todas las regiones. Aunque el porcentaje de juego en casinos es solo del 11% del juego total, los ingresos relacionados con estos establecimientos son de gran importancia.

Para realizar el análisis a través de las diferentes comunidades se tomará como referencia un casino con unos ingresos anuales de 7 millones de euros. En la Tabla 5.15 se puede

apreciar que la comunidad con unos tipos más altos es Islas Baleares que alcanzan el 61% seguida por otras como Cantabria, Galicia o La Rioja. Sin embargo si analizamos el tipo medio para nuestro casino de referencia, los tipos medios más altos varían. Esto es debido a las diferencias en los tramos y en los tipos aplicados a cada tramo. Teniendo en cuenta estas diferencias si nos fijamos en la Tabla 5.16 el tipo medio más alto para unos ingresos de siete millones sería el de Cantabria con un 46,41% seguido por Galicia (43,11%) y Cataluña (42,86%). Estas regiones con tipos más altos coinciden con las de tipos más altos en otros impuestos.

En el lado opuesto se encuentran País Vasco y Madrid como las comunidades con unos tipos máximos más altos pero al igual que con los tipos más altos estos no coinciden con los que tienen un tipo medio menor. La razón es también la diferencia en los tramos y en los tipos aplicados a estos. Un casino con unos ingresos de siete millones pagaría los impuestos más bajos si se instalara en Extremadura o en la Comunidad Valenciana con un 31,43% de tipo medio en cada una. La siguiente región más barata sería Aragón con un tipo medio de 34,43%¹⁷.

Se puede apreciar por lo tanto una diferencia entre las comunidades con tipos medios menores en este impuesto y en los anteriores. Aunque si atendemos solo al tipo máximo aplicado sí que hay coincidencias. Las regiones forales del País Vasco y Madrid continúan realizando competencia fiscal en este impuesto aplicando los tipos máximos menores de todo el territorio español. Cataluña sigue siendo una de las comunidades autónomas donde más se paga también en este impuesto.

En el análisis que se verá luego de López Laborda, Rodrigo y Leal se observará mejor cómo afecta este impuesto a los individuos, pero de este estudio se pueden extraer otras conclusiones que afectan a la manera en que las comunidades fijan sus tipos. En el estudio se puede ver que algunas características demográficas como el PIB per cápita y el turismo afectan al juego. Teniendo en cuenta estas características que puede apreciar como en las regiones como Baleares que cuentan con mucho turismo se aplican unos tipos más altos al contar con *poder de mercado*. Por otro lado, las comunidades con un PIB per cápita más alto como Madrid y País Vasco han decidido incentivar el juego aplicando unos tipos más bajos a las tasas sobre los casinos dentro de sus jurisdicciones.

Se puede ver por lo tanto una competencia fiscal dentro de las tasas aplicadas al juego, competencia fiscal que se espera vaya en la misma tendencia dentro del reciente impuesto sobre actividades del juego y que en caso de ser así afectaría de la misma forma al comportamiento de los individuos.

5.2.6. Impuesto sobre Sociedades

El impuesto de sociedades es un impuesto controlado y gestionado por el estado central, en el que las comunidades autónomas de régimen común no tienen capacidad normativa y por lo tanto se aplica igual en la mayor parte del territorio español. Sin embargo, las regiones forales sí que disponen de esa capacidad y han hecho uso de ella alterando los tipos impositivos y aplicando unos diferentes a los del resto del territorio español. Por lo

¹⁷ País vasco no incluido en esta comparativa

tanto nuestro análisis se centrará en la competencia fiscal que se produce entre estas regiones del norte de España y el resto de comunidades.

El impuesto de sociedades es un impuesto de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. Grava la renta de las personas jurídicas que se hayan constituido bajo las leyes españolas, tengan su domicilio social en territorio español o su sede de dirección esté situada en el territorio español. La movilidad de estas empresas es, por lo tanto, posible, trasladando su domicilio fiscal y sede de dirección a otra comunidad para tributar de acuerdo a los tipos impuestos en ella. Como se ha visto en apartados anteriores de este mismo trabajo la movilidad de empresas es mucho mayor que la de personas físicas. Esa gran movilidad es la razón de que el estado central mantenga bajo su gestión este impuesto, pero no le es posible hacerlo para todas las comunidades por los estatutos forales.

Al ser un impuesto de carácter general este tiene en cuenta las condiciones del sujeto pasivo a la hora de fijar un tipo u otro. El impuesto de sociedades hace diferencia en el tipo aplicado a cada tipo de persona jurídica y dentro de algunas como las sociedades también a su tamaño. Como se puede ver en la Tabla 5.17 el gobierno español tiene implantado un tipo general del 30% pero para algunas sociedades se aplican tipos menores. Estos tipos menores aplicados a las empresas de reducida dimensión o de nueva creación no son fijos para toda su base imponible, sino que se aplica en dos tramos.

Si comparamos los tipos impositivos estatales con los del Gobierno de Navarra no difieren mucho. En la Tabla 5.18 se puede ver que ambos mantienen el mismo tipo general y solo se producen variaciones en los tipos a las pequeñas empresas estableciéndolos un poco más bajos la comunidad foral, excepto en el caso de las empresas de nueva creación que el gobierno central les implanta un tipo máximo del 20% empezando a tributar al 15%.

Por otro lado, el gobierno vasco sí que ha decidido hacer competencia fiscal a través de este impuesto estableciendo unos tipos más bajos que los del resto de España. Establece un tipo general del 28% pero que no se aplica en todas las ocasiones. Si las empresas mantienen o incrementan su plantilla laboral con carácter indefinido respecto al ejercicio anterior pasan a tributar al tipo reducido de tributación mínima que para una empresa de tipo general se situaría en el 11% (Tabla 5.19). Si comparamos este 11 por ciento con el 30 que pagaría esa misma empresa si se situara en otro lugar de España se puede apreciar una clara ventaja fiscal por establecer su domicilio fiscal en el País Vasco. Estas ventajas fiscales no solo aparecen en las empresas de tipo general, también las pequeñas tienen unos tipos generales y reducido por debajo de la media española, llegando a ser en el caso de los reducidos menos de la mitad. Una empresa pequeña que mantuviera su plantilla tributaria al 9% en cualquiera de las provincias vascas, mientras que en el resto de España empezaría a tributar al 20% pudiendo alcanzar el 30% bajo determinadas condiciones.

Este privilegio a las empresas vascas es una de las principales ventajas que obtienen los residentes de estas regiones debido a su régimen foral. Además es una de las principales críticas y que haya sido llevado a los tribunales europeos por otras regiones de España como La Rioja y Castilla y León al ser las más afectadas¹⁸.

¹⁸ Esta denuncia concluyó con una sentencia a favor del País Vasco al disponer este de suficiente autonomía en el ejercicio de sus competencias legislativas en materia tributaria (El Mundo, 2008).

5.3. Cómo están afectando estos impuestos al comportamiento de empresas y particulares

Tan importante como saber si los gobiernos realizan competencia fiscal es saber si esta es aprovechada por los contribuyentes para pagar menos impuestos. En el análisis detallado de los principales impuestos cedidos a las comunidades autónomas podían apreciarse numerosas diferencias en las cuotas a pagar y los tipos medios soportados por los contribuyentes en las diferentes regiones. En este apartado analizaremos si los individuos son conscientes de estas diferencias y hacen uso de ellas para intentar incrementar su bienestar. Es difícil calcular los motivos reales de las migraciones dentro del territorio puesto que los individuos cuentan con otros criterios aparte del fiscal a la hora de moverse de jurisdicción. Para ello primero cuantificaremos las principales diferencias entre las regiones donde se pagan más impuestos y las de tipos más bajos para analizar si los contribuyentes realmente obtendrían beneficios con el cambio y si estos son suficientemente elevados como para que sean conscientes de ellos.

Si observamos los datos anteriores podemos apreciar que Madrid se sitúa como la comunidad autónoma de régimen común con impuestos más bajos de todo el territorio español. Si en esta comparativa incluyéramos a las comunidades forales estas también figurarían como unos *pequeños paraísos fiscales* dentro del estado español. En el otro lado de la tabla se situarían Cataluña y Andalucía como las comunidades con mayores tipos, destaca en primer lugar el relacionado con el IRPF. Con esta primera visión se esperaría un traslado de bases de las regiones con impuestos más altos a Madrid y las regiones forales. Como se menciona en el apartado tres de este trabajo son las personas con unas rentas más altas las más proclives a la movilidad por motivos fiscales. Esto se debe a que el ahorro potencial de estas personas es mayor si se produce el cambio de residencia y a que cuentan con más medios para trasladarse.

Si nos fijamos en la Tabla 5.6 en la que se muestran las cuotas pagadas por una persona con ingresos de 400.000€ en las diferentes comunidades en el IRPF se puede ver claramente este ahorro potencial. Un contribuyente catalán, por ejemplo, pagaría en Cataluña una cuota total de 201.231,14€ mientras que si fijara su residencia en Madrid la cuota sería de 190.697,84€. Entre estas dos cuotas hay una diferencia de 10.533,3€, es decir, que si el contribuyente se trasladara tendría un ahorro potencial de esa cantidad. Este ahorro sería solo teniendo en cuenta un impuesto, pero si vamos más allá e incluimos otros, su ahorro potencial sería mayor. Imaginemos ahora que este individuo dispone de un patrimonio valorado en 2 millones de euros, en Cataluña tendría que pagar el impuesto de patrimonio y le saldría una cuota de 10.489,88€ mientras que en Madrid existe una bonificación que elimina este impuesto. Solo analizando dos impuestos ya llevamos un ahorro potencial de más de 21 mil euros o un 0,099 en términos porcentuales, ahorro que se incrementaría si incluyéramos el resto de impuestos. Si los individuos solo se movieran por motivos fiscales estos datos supondrían un traslado de contribuyentes hacia la capital de España, pero no solo desde Cataluña, si este individuo procediera de Andalucía el ahorro sería incluso mayor (21.023,66€ o 0,099%¹⁹). E incluso si procediera de una comunidad con los tipos en la media española como Aragón obtendría mejoras fiscales

¹⁹ Ahorro potencial incluyendo IRPF (12.833,29€) y Patrimonio (8.190,37€)

(8.623,66€ o un 0,043 por ciento²⁰). Con estos datos se podría decir que el ahorro potencial es suficientemente elevado como para que los contribuyentes de rentas altas sean conscientes de él, y estas diferencias desencadenarían una deslocalización de personas físicas hacia la comunidad de Madrid.

Si analizamos los datos referentes al número de declaraciones en los últimos años tras esta política fiscal de la comunidad de Madrid, se puede observar que efectivamente esta se ha convertido en un refugio para rentas altas. Si observamos la Figura 5.3, de las 5.612 declaraciones del IRPF consideradas como rentas altas (más de 600.000€) en el 2011 un 48,6% tributó como residente en Madrid pese a que contando el total de declaraciones esta comunidad solo representa el 16% (Viñas, 2013)²¹. Si contáramos las rentas desde 150.000€ el porcentaje sigue siendo del 40% para Madrid. Los impuestos bajos de Madrid afectan principalmente a sus regiones más cercanas como Castilla La Mancha, que desde el inicio de la crisis ha perdido un 70% de sus rentas más altas mientras que en el resto de España esta bajada se limita a un 30%.

Es cierto que estas diferencias en tipos solo afectan a las rentas realmente altas y que un ciudadano con una renta media no podría sacar realmente beneficios de un posible traslado, como se vio en el apartado anterior los tipos para rentas bajas y medias eran similares entre regiones. Sin embargo, cuando se comparan los datos, lo primero que ve un ciudadano es el tipo máximo que aplica cada comunidad, siendo en Cataluña del 56% y en Madrid del 51.9%. Estos datos a simple vista podrían producir también un movimiento en las rentas medias y bajas. Las diferencias tan elevadas en impuestos entre regiones también pueden afectar al malestar o no de los ciudadanos, por lo que los contribuyentes en lugar de buscar otras regiones para pagar menos pueden optar por un cambio de gobierno en las siguientes elecciones. Estas opciones fueron desarrolladas por Albert Hirschman en su libro “*Exit, Voice and Loyalty*”. En ese trabajo se explica que ante una percepción de bajada de la calidad o beneficios (descontento con los tipos fijados en este caso), los individuos pueden optar por marcharse (*exit*) o reclamar un cambio (*voice*). En el otro lado de la balanza, se pueden encontrar los gobiernos que buscan la atracción de votantes y para ello fijan impuestos bajos (Hirschman, 1970).

Si analizamos las migraciones internas en el territorio español para ver si los individuos se están trasladando a Madrid vemos que esta es la comunidad que más personas recibe al año procedentes de otros puntos de España, 75.917 personas en 2012 (INE, 2014). Pero si lo analizamos desde el punto de vista del origen, Tabla 5.20, se puede ver que aunque la mayoría de las migraciones tiene como destino Madrid, estas están muy influenciadas por la proximidad y los motivos culturales y laborales. Si tomamos el ejemplo de Islas Baleares, el principal destino es Cataluña, al compartir con esta una lengua similar y ser una de las regiones más cercanas. Por lo que la gran afluencia de personas a Madrid puede ser debida a su importancia como capital de España o a su localización dentro del estado en lugar de por sus bajos impuestos.

En lo referente a otros impuestos como el *céntimo sanitario* (actualmente Impuesto sobre Hidrocarburos), nos basaremos en el trabajo de Leal, López-Laborda y Rodrigo (2009) y su estudio de los ingresos y distribución de este impuesto entre regiones con y sin *céntimo*

²⁰ Ahorro potencial incluyendo IRPF (433,29€) y Patrimonio (8.190,37€)

²¹ Sin tener en cuenta los datos de País Vasco y Navarra

sanitario. Existen otros estudios en lo referente a venta de hidrocarburos que avalan la teoría del desplazamiento de los consumidores aplicados a otros casos, como por ejemplo, el caso de Suiza con Italia, Alemania y Francia. En el estudio que tomamos como referencia se analiza el caso particular de la comunidad autónoma de Aragón pudiéndose aplicar sus conclusiones a otras regiones de España. En él se tiene en cuenta la cantidad y precio adquiridos por el consumidor así como la distancia y precios en las regiones colindantes en el caso particular del diésel.

Las conclusiones obtenidas en el trabajo mencionado, tal y como ocurre en el caso de Suiza, confirman la teoría del desplazamiento de bases. Se muestra primero una relación inversa entre la subida de precios en Aragón y sus ventas. Exactamente ante una bajada de un 1% del precio del carburante en Aragón sus ventas suben un 2,45%. Por otro lado se muestra una relación positiva entre la subida de precios en otras regiones como Madrid y Cataluña y las ventas en Aragón. Una subida de precios en Madrid o Cataluña de un 1% sube las ventas en Aragón un 1,6 y un 0,59 respectivamente (Leal, López-Laborda, & Rodrigo, Prices, taxes and automotive fuel cross-border shopping, 2009).

Para el estudio del impuesto sobre el juego en el *epígrafe 5.2.5* se analizaron las tasas fiscales sobre casinos, por lo que el análisis del comportamiento de los individuos se realizará también sobre estas. Para ello nos basaremos en el estudio de López Laborda, Rodrigo y Leal en el que se analiza cómo afectan estas tasas a la movilidad entre comunidades. Aunque se realiza para el tipo de juego específico de los casinos, los resultados se pueden extrapolar a otros tipos de juego. La literatura ha estudiado la relevancia del juego entre regiones pero este es el primer estudio que se centra en el efecto de los impuestos sobre el juego en sus vecinos. De él se pueden extraer varias conclusiones.

La primera de estas conclusiones es que los impuestos en una región afectan al nivel de ingresos de los casinos en esa comunidad. Esta relación es negativa, es decir, una subida de impuestos en una comunidad reduce los ingresos de los casinos instalados en ella. Sin embargo, este estudio muestra que los impuestos de una comunidad no afectan a los ingresos de los casinos de las comunidades vecinas. Es decir, una subida o bajada de impuestos por parte de un gobierno autonómico no afecta a la recaudación de los gobiernos vecinos. Esta conclusión es de vital importancia porque muestra que los gobiernos regionales no pueden hacer competencia fiscal a través de este impuesto, y que si realizan una bajada de tipos intentando atraer bases lo único que consiguen es una reducción de su propia recaudación. Los jugadores no son por lo tanto móviles cuando se trata del tipo de juego realizado en los casinos. Este estudio va más allá, analizando también si la apertura de un casino en una comunidad afecta a los casinos de sus vecinos obteniendo para esta hipótesis también un resultado negativo. Por lo que se puede concluir que el juego en casinos en una región no tiene relación con el juego en casinos en las comunidades vecinas.

Los gobiernos autonómicos deben de ser muy cuidadosos además a la hora de fijar las tasas fiscales sobre los casinos ya que afectan al volumen de negocio de estos. Esta consecuencia en el volumen de negocios no solo afectaría a la recaudación autonómica por parte de estas tasas, también afectaría a otros impuestos como el IVA.

Además deben de tener en cuenta la reciente modalidad de juego, el juego online. Este está relacionado negativamente con los casinos; a mayor juego online en una comunidad, menores ingresos en los casinos instalados en ella. Este tipo de juego, sin embargo, está ahora también gravado bajo el impuesto sobre actividades de juego. Esta nueva Ley ha conseguido por un lado incrementar la recaudación de las diferentes comunidades, pero por el otro ha afectado al volumen de juego online. Las empresas de este sector han perdido 72,5 millones desde la entrada en vigor del impuesto. Además al haber implantado unos tipos más altos que en otros países como Reino Unido (15%) las mayores empresas no tributan en España (EFE, 2013).

Con esto se puede ver que el juego online sí que es una base móvil al ser más fácil para las empresas tributar en otro lugar. Sin embargo, a pesar de ser una base móvil las comunidades autónomas no pueden realizar una verdadera competencia fiscal entre ellas ya que el tipo estatal es demasiado alto y la competencia fiscal se está produciendo a nivel internacional.

Por el lado de las empresas el principal impuesto que les afecta es el de Sociedades. Este impuesto se ha visto que está controlado por el gobierno central excepto en el caso de las regiones forales que sí que tienen competencia para fijar una normativa diferente. Estas regiones han fijado tipos por debajo del estatal para tratar de atraer empresas a su jurisdicción. Esta normativa diferente creó mucha polémica en los años 1993 y 1994 con lo que se conoció como *vacaciones fiscales vascas* donde el gobierno vasco llevó a cabo unas medidas económicas donde premiaba a las empresas que fijaran su domicilio en el País Vasco. Estas medidas fueron condenadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Hoy en día esta diferencia en tipos entre el País Vasco y el resto de España no crea deslocalización de empresas de todas las partes de España a esta región, solo las grandes empresas o las nuevas empresas tienen incentivos a instalarse en País Vasco. Sin embargo sí que afecta sus regiones colindantes como La Rioja y Castilla y León y por ello estas interpusieron en 2006 otra denuncia al Tribunal Europeo para intentar acabar con estas diferencias fiscales. Esta vez el tribunal sí que le dio la razón al País Vasco.

En resumen, se puede ver que los gobiernos hacen uso de la competencia fiscal buscando atraer bases, como en el caso de Madrid (IRPF) o Aragón (céntimo sanitario). Por otro lado los individuos son conscientes de estas diferencias y buscan beneficios fiscales con un traslado de residencia o consumo. Esta búsqueda de tipos más bajos, en el IRPF solo se hace patente en las rentas muy altas dado que un cambio de residencia conlleva unas dificultades que muchas personas con rentas más bajas no pueden hacer frente, o no les sale rentable dado que el ahorro potencial en estos niveles es menor. Además el tipo de sociedades establecido por las regiones forales sí que altera la fijación de empresas en las zonas colindantes a estas, creando problemas con los gobiernos de las jurisdicciones vecinas.

5.4. Métodos para limitar la competencia fiscal

La descentralización de los impuestos y competencias en el modelo autonómico español ha dado a lugar a numerosas diferencias tanto por el lado de los servicios prestados como por el de los impuestos pagados por los contribuyentes en las diferentes regiones. Estas

diferencias como se ha visto han dado lugar a una deslocalización de personas hacia regiones con mayores ventajas fiscales, pero no ha sido esa la consecuencia más grave. Las enormes diferencias interregionales en el gobierno español han llevado a que se cuestione la idoneidad o no de la descentralización con el modelo actual español apareciendo voces a favor y en contra de dos modelos totalmente opuestos como un modelo centralizado y uno federal. Tras el análisis del modelo autonómico y la manera en la que las autonomías lo aplican es obvio que es necesaria una reforma, pero esta no tiene por qué venir de la mano de un cambio de modelo. Por el contrario se pueden modificar algunos aspectos del actual para conseguir una mayor limitación de la competencia fiscal y eliminar de esa manera sus efectos negativos.

La primera medida a llevar a cabo sería terminar con la desigualdad creada a consecuencia de la competencia fiscal en algunos impuestos como el de Sucesiones o Patrimonio. Estos impuestos no aparecen o aparecen simbólicamente en algunas comunidades autónomas mientras que en otras son gravados con unos tipos relativamente altos. El gobierno central podría acabar con estas diferencias aplicando limitaciones a las capacidades normativas de las comunidades autónomas. Estas limitaciones podrían ser por ejemplo la fijación de tipos de gravamen máximos y mínimos con lo que se dejaría cierta autonomía pero sin crear grandes diferencias. Además se deberían regular la posibilidad de establecer bonificaciones o reducciones que limiten la cuota a algo meramente simbólico o la hagan desaparecer.

Otra manera de controlar la competencia fiscal entre comunidades es la de la cesión de impuestos pero solo los ingresos derivados de estos. Un ejemplo de esto es lo que ocurre con el IVA, donde las autonomías reciben un porcentaje del impuesto pero no tienen capacidad normativa sobre él. Esta medida de regulación podría ser implantada en las bases de los impuestos muy móviles como el de Sucesiones, donde las comunidades obtendrían los ingresos del impuesto pero este sería el mismo en todas las regiones. Esta medida haría desaparecer la competencia fiscal completamente en este impuesto, y les dejaría autonomía sobre gastos a las comunidades.

Otra medida que eliminaría la competencia fiscal por completo es la de la centralización de los impuestos con bases móviles. La teoría sobre la descentralización se basa en que para eliminar las ineficiencias, los impuestos con bases móviles deben de conservarse en el estado central. Esta medida, sin embargo, no es recomendable para el caso español ya que limitaría la autonomía de las diferentes comunidades creando un conflicto político y sería una tendencia hacia un modelo centralista.

Una de las mayores críticas al modelo autonómico español proviene de la existencia de ciertos privilegios a las regiones forales con los que no cuentan el resto de autonomías. Estos privilegios están basados en ciertos derechos históricos pero en la actualidad estos derechos no son bien vistos por la mayoría de los ciudadanos fuera de estas comunidades. Otra posible medida correctiva del modelo autonómico sería la de igualar los derechos de todas las regiones eliminando los privilegios forales y las ventajas fiscales de los residentes en País Vasco y Navarra.

Otro de los puntos críticos del sistema es el cálculo de transferencias a las regiones. Con este cálculo también salen beneficiadas las comunidades forales al ser estas las que calculan las cantidades a transferir al gobierno central mientras que el resto de

comunidades es el gobierno el que calcula la transferencia a las autonomías. Estas transferencias del gobierno central al autonómico son calculadas mediante el *Método de coste efectivo*, el cual contiene varios fallos. Este método busca establecer el valor monetario de cada competencia identificando todos los costes en los que incurre la comunidad autónoma para llevarla a cabo. El problema surge debido a que los criterios para este cálculo están obsoletos al no tener en cuenta las condiciones cambiantes a lo largo de los años como la población, la tecnología... Por lo tanto otra de las medidas a llevar a cabo por el gobierno central para mejorar la eficiencia del sistema sería la de adecuar el cálculo de las transferencias a las condiciones presentes cada año en las comunidades evitando así sobrevalorar o infravalorar el valor monetario de las competencias en un año.

Un intento que ya se lleva a cabo en el modelo autonómico actual para acabar con las diferencias son las transferencias de nivelación, que intentan acabar con las diferencias existentes en la prestación de servicios entre comunidades. Este intento de redistribución de la renta también ha dado lugar a algunas quejas por parte de los gobiernos de las regiones que las transmiten hacia los gobiernos receptores.

Por último, también se podría modificar el hecho imponible de algunos impuestos para conseguir unas bases menos móviles. Por ejemplo, en el caso del impuesto de sociedades en el que se está aplicando competencia fiscal por parte de las regiones forales se podría variar el lugar de tributación. Una posible variante sería que el impuesto se pagara en el lugar de realización de las operaciones, que se aproximaría al lugar de obtención de los beneficios societarios. Esto limitaría la competencia fiscal presente ahora mismo consecuencia de que se tributa en el lugar del domicilio fiscal.

Para llevar a cabo estas medidas sería necesario un pacto conjunto de todas las autonomías con el estado central, evitando así que unas dispongan de más autonomía que otras en su capacidad normativa y de prestación de servicios. Además para corregir las diferencias entre regiones sería necesaria la convergencia económica entre regiones, dado que de estas diferencias en los modelos productivos y problemas socio-culturales se originan algunos de los problemas de presupuesto en ciertas regiones.

6. CONCLUSIONES

El objetivo de este trabajo era el análisis de la posible existencia de competencia fiscal en el modelo autonómico español y su efecto en el comportamiento de individuos y empresas. Esta competencia provendría de la capacidad normativa de los gobiernos autonómicos sobre algunos impuestos cedidos por el gobierno central.

Para este análisis el trabajo comienza con un estudio teórico de las principales consecuencias de la descentralización fiscal centrándose principalmente en la competencia fiscal. Después para el correcto entendimiento del estudio empírico realizado sobre los impuestos, se explicaba primero el modelo autonómico español y sus diferentes características, que hacen de este un modelo único en el mundo. En la última parte del trabajo es donde se aborda el objetivo del trabajo, realizando un estudio

comparativo a través de las diferentes Comunidades Autónomas de las contribuciones de un individuo hipotético. Este estudio se realiza sobre los principales impuestos cedidos al nivel autonómico como son el IRPF, Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Hidrocarburos y el juego. Así como el impuesto de Sociedades en el sistema foral que hay establecido en algunas regiones de España. De este estudio se pueden extraer numerosas conclusiones.

La primera de ellas hace referencia a la existencia de margen para la competencia fiscal en el modelo autonómico. A través del análisis del sistema de descentralización, se puede observar que los gobiernos subcentrales cuentan con capacidad para la realización de competencia fiscal al tener poder normativo sobre los tipos relacionados con algunos de los impuestos más móviles y contar con libertad para la fijación de estos. En todos los impuestos analizados en el estudio se pueden observar diferencias en los tipos fijados por cada comunidad y no se ve una pauta general sobre estos.

Se puede concluir, por lo tanto, que los gobiernos están aprovechando la capacidad que les otorga el gobierno central sobre la fijación de tipos para realizar competencia fiscal entre regiones. Esta competencia se aprecia claramente en las regiones forales y la comunidad autónoma de Madrid que generalmente fijan tipos por debajo de la media española para la atracción de bases desde otras regiones de España. Otras comunidades, también compiten sobre algunos impuestos aunque su pauta general no sea la de tipos bajos. En el impuesto sobre Hidrocarburos, por ejemplo, se ve competencia por parte de Aragón con sus regiones vecinas al decidir no implantarlo en su territorio.

La fijación de unos tipos u otros está por lo tanto muy relacionada con el comportamiento de las comunidades vecinas. Así se puede ver que entre regiones colindantes se está produciendo un proceso de convergencia. En impuestos como el IRPF las regiones con tipos más bajos (País Vasco, Navarra y La Rioja) se encuentran todas cerca geográficamente al ser la movilidad más sencilla entre ellas. Esta convergencia también se aprecia en la pauta de implantación del antiguo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Sin embargo, a nivel nacional no se puede apreciar una convergencia de tipos. Esta ausencia de convergencia está creando grandes diferencias interregionales en cuanto a presión fiscal, siendo mucho más *barato* en términos fiscales vivir en una región como Madrid que en Cataluña.

Las diferencias entre regiones en los tipos son conocidas por los individuos que están alterando su comportamiento en su búsqueda de mayores beneficios fiscales. En el epígrafe sobre el comportamiento de los individuos se pueden ver estas alteraciones. En los últimos años se ha visto una deslocalización de individuos con rentas altas hacia la comunidad autónoma de Madrid al ser la región con unos menores tipos sobre impuestos como IRPF o no aplicar otros como el impuesto de Patrimonio. También se pueden ver modificaciones en las pautas de consumo de algunos individuos sobre determinados productos como los hidrocarburos. Así en el estudio sobre este impuesto se puede ver cómo una subida de precios en Cataluña y Madrid afecta positivamente a las ventas de hidrocarburos en la comunidad de Aragón.

Sin embargo, no todos los impuestos son viables para la competencia fiscal. En las tasas sobre los casinos no se aprecian atracción de bases con la fijación de tipos menores y es desaconsejable para los gobiernos la realización de competencia fiscal a través de este impuesto.

Todas estas diferencias entre impuestos y la presencia de una grave competencia fiscal en el modelo autonómico español son las que han llevado a que se cuestione este sistema de descentralización. A pesar de las numerosas críticas que recibe, el gobierno central tiene capacidad para terminar con estas sin tener que realizarse un cambio radical de modelo en España. El problema es que para corregir estas ineficiencias algunas medidas pasan por limitar la autonomía o capacidad normativa de los gobiernos subcentrales sobre algunos impuestos, lo cual lo convierte en un proceso difícil.

En este trabajo se ha demostrado por lo tanto la existencia de una competencia fiscal en el modelo autonómico español y su alteración en las pautas de comportamiento de algunos individuos. Se ha visto que la competencia fiscal en España está provocando ineficiencias en el modelo autonómico pero que este cuenta con margen para una solución sin pasar por un cambio de modelo de descentralización.

7. REFERENCIAS

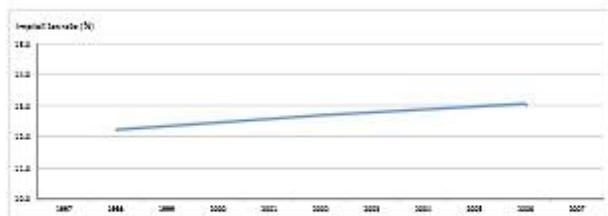
- Agencia Tributaria. (2011). *Agencia Tributaria*. Obtenido de www.agenciatributaria.es
- Aja, E. (1999). *El estado autonomico*. Madrid: Alianza Editorial.
- ASIP. (2014). Obtenido de Asociación Internacional de Presupuesto Público:
<http://www.asip.org.ar/>
- Blöchliger, H. (2014). *Fiscal Federalism 2014: Making Decentralisation Work*. OECD.
- Capó Parrilla, J. (2008). Redistribucion y estabilizacion de la renta a traves de la politica fiscal.
Revista de Economia Pública, 9-34.
- Carrión, F. (2004). La descentralización: una perspectiva comparada entre América Latina y Europa.
- Constitucion española de 1978*. (s.f.). Madrid.
- Diputacion Foral de Gipuzkoa. (5 de febrero de 2013). Boletin oficial del Pais Vasco. (25).
- EEF. (25 de 09 de 2013). El juego online pierde 72 millones por el pago de impuestos. *Cinco días*.
- El Mundo. (11 de 09 de 2008). La UE cree que el País Vasco puede fijar un impuesto de sociedades diferente al de España. *elmundo.es*.
- Garrigues. (Diciembre 2013). *NUEVA NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LOS EJERCICIOS INDICADOS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014 EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA*. Bizkaia: Fiscal Foral.
- Grijalba, M. A. (2013). El papel de las Entidades Locales en la descentralización en España. En *The Economy journal*. Obtenido de www.theconomyjournal.com
- Hirschman, A. (1970). *Exit, voice and loyalty: Responses to Decline in Firms, Organizations and States*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- INE. (Agosto de 2014). Obtenido de Instituto Nacional de Estadistica: <http://www.ine.es/>
- Johnson, P. M. (2005). *A Glossary of Political Economy Terms*. Auburn University.
- Leal, A., Lopez Laborda, J., & Rodrigo, F. (Marzo de 2014). The inside and outside revenue impact of regional gambling taxes in Spain. *Growth and Change*, 45(1), 79-97.
- Leal, A., López-Laborda, J., & Rodrigo, F. (2009). Prices, taxes and automotive fuel cross-border shopping. *Energy economics*, 225-234. ELSEVIER.
- López Guerra, L. (2007). *El modelo autonómico*. Universidad Carlos III de Madrid.
- Lopez Laborda, J., & Monasterio Escudero, C. (2006). Regional Governments in Spain: Vertical Imbalances and Revenue Assignments. *International Studies Program - Georgia State University*.
- López Laborda, J., & Zabalza, A. (2014). A vueltas con la autonomía tributaria. *Papeles de Economía Española*, Nº 142.

- Minetur.* (2012). Obtenido de Ministerio de industria, energía y turismo: www.minetur.gob.es
- MinHAP.* (2014). Obtenido de Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas: www.minhap.gob.es
- Pinero, J., & Blöchliger, H. (2011). Tax Competition Between Sub-Central Governments. *OECD Working Papers on Fiscal Federalism Nº 13.*
- REAF, E. (2013). *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral.*
<http://www.economistas.org/Contenido/REAF/Informes/PanoramaCCAA2013.pdf>.
- Serraller, M. (26 de 02 de 2014). Donde se pagan más y menos impuestos por comunidades autónomas. *Expansion - www.expansion.com.*
- Shah, & Broadway. (2009). The decentralization of Government Authority. En *Designing Fiscal Constitutions* (págs. 61-118).
- Sicre, L. (03 de 09 de 2014). Céntimo sanitario: los tribunales apoyan su devolución sin limitaciones. *El Economista.*
- Villamarín, P. d. (2003). *Ciclos económicos de origen político: la visión heterodoxa de Kalecki.* Universidad de Vigo.
- Viñas, J. (28 de 08 de 2013). La mitad de las rentas altas de España paga el IRPF en Madrid.

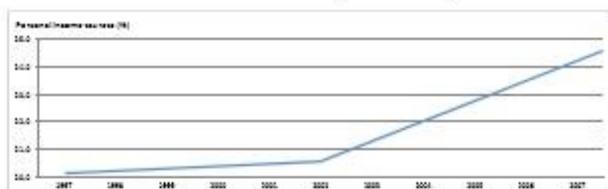
ANEXOS

Figura 3.1: Evolución de impuestos en diferentes países

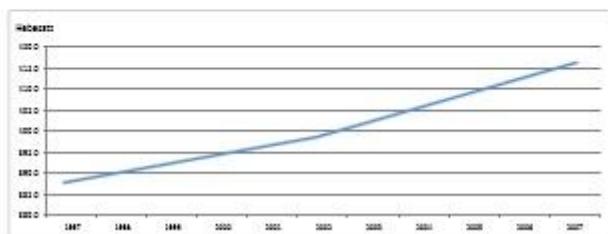
Switzerland (state level)



Denmark (local level)



Germany (municipal business surcharge or "Hebesatz")



Fuente: Pinero & Blöchliger, 2011

Cuadro 4.2. Tributos cedidos a las CCAA de régimen común

TRIBUTO	RENDIMIENTO [porcentaje inicial de cesión]	APLICACIÓN Y REVISIÓN	REGULACIÓN
IRPF	[50%]	NO	Tarifa y deducciones
Impuesto sobre el Patrimonio	100%	SI	Mínimo exento, tarifa, deducciones, bonificaciones
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	100%	SI	Reducciones, tarifa, patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, gestión y liquidación
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	100%	SI	Tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones (salvo en el Impuesto sobre Operaciones Societarias), gestión y liquidación
Tasas sobre el Juego	100%	SI	Exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones, devengo, aplicación
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	100%	SI	Tipos de gravamen
IVA	[50%]	NO	NO
Impuestos Especiales de Fabricación: Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos, Labores del Tabaco	[58%] (100% del tipo estatal especial y el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos)	NO	NO (tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos)
Impuesto sobre la Electricidad	100%	NO	NO
Impuesto sobre Actividades de Juego	100% juegos electrónicos, informáticos o telemáticos 100% ingresos por incremento tipo	NO	Incremento hasta un máximo del 20% de los tipos de gravamen, cuando los organizadores residan en la Comunidad, aplicable solo a los jugadores residentes en la misma
Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito	100%	NO	NO

Fuente: "A vueltas con la autonomía tributaria" (López Laborda & Zabalza, 2014)

Cuadro 4.3. Impuesto concertados o convenidos con las CCAA de régimen foral

TRIBUTO	RENDE-MIENTO	APLICACIÓN Y REVISIÓN	REGULACIÓN
IRPF	100%	SI	Plena
Impuesto sobre el Patrimonio	100%	SI	Plena
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	100%	SI	Plena
Impuesto sobre Sociedades	100%	SI	Plena
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	100%	SI	Plena para establecimientos permanentes
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD	100%	SI	Plena, salvo en operaciones societarias, letras de cambio y documentos equivalentes (solo modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso)
Tributos sobre el Juego	100%	SI	Plena, salvo en hecho imponible y sujeto pasivo
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	100%	SI	Tipos de gravamen, modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
IVA	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuestos Especiales de Fabricación: Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos, Labores del Tabaco	100%	SI	Tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre la Electricidad	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre las Primas de Seguro	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre actividades de juego	100%	SI	Incremento hasta un máximo del 20% de los tipos de gravamen, cuando los organizadores residan en la Comunidad, aplicable solo a los jugadores residentes en la misma Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuestos medioambientales: energía eléctrica, combustible nuclear, gases fluorados	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto Especial sobre el Carbón	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso

Fuente: "A vueltas con la autonomía tributaria" (López Laborda & Zabalza, 2014)

Tabla 5.1: Cuota líquida autonómica y estatal del IRPF

	CUOTA LÍQUIDA. Total	Autonómica	Estatal
1997	30555104	4582764	25972340
1998	32854349	4922276	27932073
1999	31314546	5108086	26206454
2000	35444533	5782097	29662430
2001	39632103	6470095	33161648
2002	42856655	14109815	28746840
2003	42958967	15030928	27928040
2004	47437686	16592512	30845173
2005	53837076	18850049	34987026
2006	63615283	22344124	41271159
2007	66237514	23380221	42857293
2008	69572571	24502553	45070018
2009	67936862	23887322	44049540
2010	66603840	33053099	33550741

Fuente: Instituto Nacional de Estadística (INE)

Tabla 5.2: Tipo de gravamen estatal IRPF

Gravamen Estatal				
Base Liquidable	Cuota integra	Resto base Liquidable	Tipo aplicable	
0,00	0,00	17.707,20	12,00%	
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00%	
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50%	
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,50%	
120.000,20	22.358,36	55.000,00	22,50%	
175.000,20	34.733,36	En adelante	23,50%	

Gravamen complementario				
Base Liquidable	Incremento en cuota integra	Resto base liquidable	Tipo aplicable	
0,00	0,00	17.707,20	0,75%	
17.707,20	132,80	15.300,00	2,00%	
33.007,20	438,80	20.400,00	3,00%	
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4,00%	
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5,00%	
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6,00%	
300.000,20	13.964,52	En adelante	7,00%	

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.3: Cuota íntegra estatal del IRPF.

		Cuota íntegra total	Tipo medio estatal final
Persona renta baja:	13.000,00	1.657,50	12,75%
Persona renta media:	22.819,13	3.075,57	13,48%
Persona renta alta:	400.000,00	108.572,82	27,14%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.4: Cuota íntegra y tipo medio autonómico del IRPF para una persona de renta baja

	Cuota íntegra total	Tipo medio autonómico	Tipo medio total
Andalucía	1.560,00	12,00%	24,75%
Aragón	1.560,00	12,00%	24,75%
Principado de Asturias	1.560,00	12,00%	24,75%
Islas Baleares	1.560,00	12,00%	24,75%
Canarias	1.560,00	12,00%	24,75%
Cantabria	1.560,00	12,00%	24,75%
Castilla la Mancha	1.560,00	12,00%	24,75%
Castilla y León	1.560,00	12,00%	24,75%
Cataluña	1.560,00	12,00%	24,75%
Extremadura	1.560,00	12,00%	24,75%
Galicia	1.560,00	12,00%	24,75%
Madrid	1.560,00	12,00%	24,75%
Murcia	1.560,00	12,00%	24,75%
La Rioja	1.508,00	11,60%	24,35%
Comunidad Valenciana	1.560,00	12,00%	24,75%
Vizcaya	2.990,00	-	23,00%
Guipúzcoa	2.990,00	-	23,00%
Álava	2.990,00	-	23,00%
Navarra	2.650,78	-	20,39%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.5: Cuota íntegra y tipo medio autonómico del IRPF para una persona de renta media

	Cuota integra	Tipo medio autonómico	Tipo medio total
Andalucía	2840,53	12,45%	25,93%
Aragón	2840,53	12,45%	25,93%
Principado de Asturias	2840,53	12,45%	25,93%
Islas Baleares	2840,53	12,45%	25,93%
Canarias	2840,53	12,45%	25,93%
Cantabria	2840,53	12,45%	25,93%
Castilla la Mancha	2840,53	12,45%	25,93%
Castilla y León	2840,53	12,45%	25,93%
Cataluña	2840,53	12,45%	25,93%
Extremadura	2840,53	12,45%	25,93%
Galicia	2840,53	12,45%	25,93%
Madrid	2825,20	12,38%	25,86%
Murcia	2840,53	12,45%	25,93%
La Rioja	2754,37	12,07%	25,55%
Comunidad Valenciana	2840,53	12,45%	25,93%
Vizcaya	5619,86	-	24,63%
Guipúzcoa	5619,86	-	24,63%
Álava	5631,36	-	24,68%
Navarra	5264,36	-	23,07%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.6: Cuota íntegra y tipo medio autonómico del IRPF para una persona de renta alta

	Cuota integra	Tipo medio autonómico	Tipo medio total
Andalucía	94958,31	23,74%	50,88%
Aragón	82558,31	20,64%	47,78%
Principado de Asturias	94733,32	23,68%	50,83%
Islas Baleares	86301,52	21,58%	48,72%
Canarias	82558,32	20,64%	47,78%
Cantabria	91625,60	22,91%	50,05%
Castilla la Mancha	82558,32	20,64%	47,78%
Castilla y León	82558,32	20,64%	47,78%
Cataluña	92658,32	23,16%	50,31%
Extremadura	91660,60	22,92%	50,06%
Galicia	82558,32	20,64%	47,78%
Madrid	82125,02	20,53%	47,67%
Murcia	87608,31	21,90%	49,05%
La Rioja	82054,19	20,51%	47,66%
Comunidad Valenciana	87608,31	21,90%	49,05%
Vizcaya	171469,40	-	42,87%
Guipúzcoa	181784,50	-	45,45%
Álava	171597,10	-	42,90%
Navarra	168393,26	-	42,10%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.7: Tarifa estatal del Impuesto sobre patrimonio

Estatal			
Base	Cuota	Resto base liquidable	Tipo
0,00		167.129,45	0,20%
167.129,45	334,26	167.123,43	0,30%
334.252,88	835,63	334.246,87	0,50%
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,90%
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,30%
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,70%
5.347.998,03	71.362,34	5.347.998,03	2,10%
10.695.996,06	183.670,30	En adelante	2,50%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.8: Comparación de tipo medio de gravamen en el impuesto de patrimonio entre CCAA

	Base Liquidable	Cuota	Tipo medio
Estatal	1.300.000,00	8.190,37	0,630%
Andalucía	1.300.000,00	9.925,01	0,763%
Asturias	1.300.000,00	9.232,28	0,710%
Baleares	1.300.000,00	8.120,17	0,625%
Cataluña	1.500.000,00	10.489,88	0,699%
Extremadura	1.300.000,00	12.285,55	0,945%
Galicia	1.300.000,00	9.925,01	0,763%
Murcia	1.300.000,00	9.828,44	0,756%
Guipúzcoa	1.300.000,00	5.250,00	0,404%
Navarra	1.688.976,24	11.935,04	0,707%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.9: Tarifa estatal del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

Tarifa Estatal			
Base Liquidable	Cuota integra	Resto Base liquidable	Tipo
0		7.993,46	7,65%
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50%
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35%
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20%
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05%
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90%
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75%
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60%
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45%
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30%
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15%
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70%
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25%
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50%
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75%
797.555,08	199.291,40	En adelante	34,00%

Fuente: Boletín Oficial del Estado

Tabla 5.10: Coeficientes multiplicativos del ISD

Coeficiente multiplicador			
Patrimonio Preexistente	Grupo I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 402.678,11	1,0000%	1,5882%	2,0000%
De 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500%	1,6676%	2,1000%
De 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000%	1,7471%	2,2000%
De 4.020.770,98 en adelante	1,2000%	1,9059%	2,4000%

Fuente: Boletín Oficial del Estado

Tabla 5.11: Cuota líquida y tipo medio por autonomías para ISD

	Base Imponible	Base Liquidable	Cuota integra	Cuota liquida	Tipo medio
Andalucía	500.000,00	484.043,13	107.726,91	1.077,27	0,2155%
	100.000,00	0,00	0,00	0,00	0,0000%
Aragón	500.000,00	350.000,00	68.216,81	457,05	0,0914%
	100.000,00	0,00	0,00	0,00	0,0000%
Cataluña	500.000,00	225.000,00	27.250,00	272,50	0,0545%
	100.000,00	0,00	0,00	0,00	0,0000%
Madrid	500.000,00	484.000,00	106.008,76	10,60	0,0021%
	100.000,00	84.000,00	9.831,36	0,98	0,0010%
La Rioja	500.000,00	484.043,13	106.021,59	10,60	0,0021%
	100.000,00	84.043,13	9.838,32	0,98	0,0010%
Navarra	500.000,00	500.000,00	4.000,00	4.000,00	0,8000%
	100.000,00	100.000,00	800,00	800,00	0,8000%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.12: Cuota líquida y tipo medio para donaciones

	Base imponible	Base Liquida	Cuota integra	Cuota Liquida	Tipo Medio
Andalucía	120.000,00	1.200,00	91,80	91,80	0,08%
Aragón	120.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
Cataluña	120.000,00	60.000,00	3.000,00	3.000,00	2,50%
Madrid	120.000,00	120.000,00	15.651,54	156,52	0,13%
La Rioja	120.000,00	120.000,00	15.651,54	0,00	0,00%
Navarra	120.000,00	120.000,00	960,00	960,00	0,80%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.13: Precio carburantes antes y después de IVMDH

Price per liter of automotive diesel (in euro cents) in August 2005, 2006, and 2007

	Prices before taxes			All taxes			Sales price				
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007		
Navarre	50.8	55.9	52.3	Navarre	42.2	43.0	43.4	Navarre	93.0	98.9	95.7
Aragon	51.1	56.1	52.7	Aragon	42.3	43.0	43.3	Aragon	93.4	99.1	96.0
La Rioja	50.9	55.9	52.6	La Rioja	42.2	43.1	43.5	La Rioja	93.1	99.0	96.1
Cantabria	50.9	55.9	52.9	Cantabria	42.2	43.1	43.5	Cantabria	93.1	99.0	96.4
Murcia	50.9	56.1	52.9	Murcia	42.2	43.1	43.5	Murcia	93.1	99.2	96.4
Castile and León	51.0	56.1	53.1	Castile and León	42.3	43.1	43.4	Castile and León	93.3	99.2	96.5
Andalusia	51.1	56.3	53.2	Andalusia	42.3	43.1	43.4	Andalusia	93.4	99.4	96.6
Basque Country	50.8	56.0	53.1	Basque Country	42.2	43.1	43.5	Basque Country	93.0	99.1	96.6
Extremadura	51.1	56.2	53.2	Extremadura	42.2	43.1	43.5	Extremadura	93.3	99.3	96.7
Baleares Islands	51.7	56.7	53.9	Baleares Islands	42.4	43.2	43.6	Baleares Islands	94.1	99.9	97.5
Galicia	51.0	56.2	53.0	Galicia	43.6	44.4	44.9	Galicia	94.6	100.6	97.9
Valencian Comm.	51.2	56.3	53.1	Valencian Comm.	42.3	44.4	44.9	Valencian Comm.	93.5	100.7	98.0
Asturias	50.6	55.7	52.4	Asturias	44.6	45.3	45.7	Asturias	95.2	101.0	98.1
Catalonia	50.9	56.1	52.8	Catalonia	45.0	45.8	46.2	Catalonia	95.9	101.9	99.0
Castile-La Mancha	51.1	56.1	52.9	Castile-La Mancha	42.3	45.8	46.2	Castile-La Mancha	93.4	101.9	99.1
Madrid	51.2	56.5	53.5	Madrid	44.3	45.1	45.6	Madrid	95.5	101.6	99.1
Average	51.0	56.1	53.0		42.8	43.9	44.3		93.8	100.0	97.2
Standard deviation	0.24	0.24	0.39		0.98	1.09	1.12		0.96	1.11	1.16

In bold, the Autonomous Communities which have introduced the regional tranche of the HRST.

Fuente: “Prices, taxes and automotive fuel cross-border shopping” – Leal, López-Laborda & Rodrigo

Tabla 5.14: Tipos estatales Impuesto sobre Actividades de Juego

Estatal	
Apuestas deportivas	22%
Rifas	20%
Concursos	20%
Otros juegos	25%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.15: Tasas máximas y mínimas aplicadas a los casinos

	Tipo inicial	Tipo más alto
Andalucía	20	58
Aragón	20	55
Asturias	20	55
Islas Baleares	22	61
País Vasco	20	35
Islas Canarias	20	55
Cantabria	24	60
Castilla-León	20	55
Cataluña	20	55
Extremadura	20	55
Galicia	22	60
La Rioja	24	60
Madrid	22	45
Murcia	25	55
Valencia	20	55

Fuente: López Laborda, Rodrigo, & Leal, 2014

Tabla 5.16: Cuota y tipo medio de las tasas sobre casinos

	Cuota	Tipo medio
Andalucía	2.804.999,99	40,07%
Aragón	2.409.999,99	34,43%
Asturias	2.890.999,99	41,30%
Islas Baleares	2.702.499,99	38,61%
Cantabria	3.248.999,99	46,41%
Castilla y León	2.749.999,99	39,29%
Cataluña	2.999.999,99	42,86%
Extremadura	2.199.999,99	31,43%
Galicia	3.017.568,43	43,11%
Madrid	2.439.999,99	34,86%
Murcia	2.500.000,00	35,71%
La Rioja	2.819.999,99	40,29%
Comunidad Valenciana	2.199.999,99	31,43%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5.17: Tipo de gravamen del impuesto de sociedades estatal

Sujeto Pasivo	Tipo de gravamen	
Tipo General	30%	
Entidades de nueva creación excepto que tributen a un tipo inferior, aplicarán esta escala el primer período con BI positiva y el siguiente	Parte de Base Imponible hasta 300.000€	15%
	Resto	20%
Entidades con cifra de negocio < 5M€ y plantilla < 25 empleados, que tributen al tipo general con condiciones	Parte de Base Imponible hasta 300.000€	20%
	Resto	25%
Empresas Reducida Dimensión (cifra negocio < 10M€), excepto que tributen a tipo diferente del general	Parte de Base Imponible hasta 300.000€	25%
	Resto	30%

Fuente: Agencia Tributaria

Tabla 5.18: Tipo de gravamen Impuesto de Sociedades en Navarra

Navarra	
Tipo General	30%
Pequeñas empresas	27%
Pequeña empresa con una cifra de negocios menor a 1 millón de euros	20%

Fuente: Hacienda Navarra

Tabla 5.19: Tipo de gravamen Impuesto de Sociedades en País Vasco

País Vasco	Tipo General	Tipo de tributación mínima	Tipo reducido de tributación mínima
General	28,00%	13,00%	11,00%
Pequeñas y microempresas	24,00%	11,00%	9,00%
Parcialmente exentas, etc.	21,00%	9,75%	7,75%
Hidrocarburos	35,00%	16,25%	14,25%

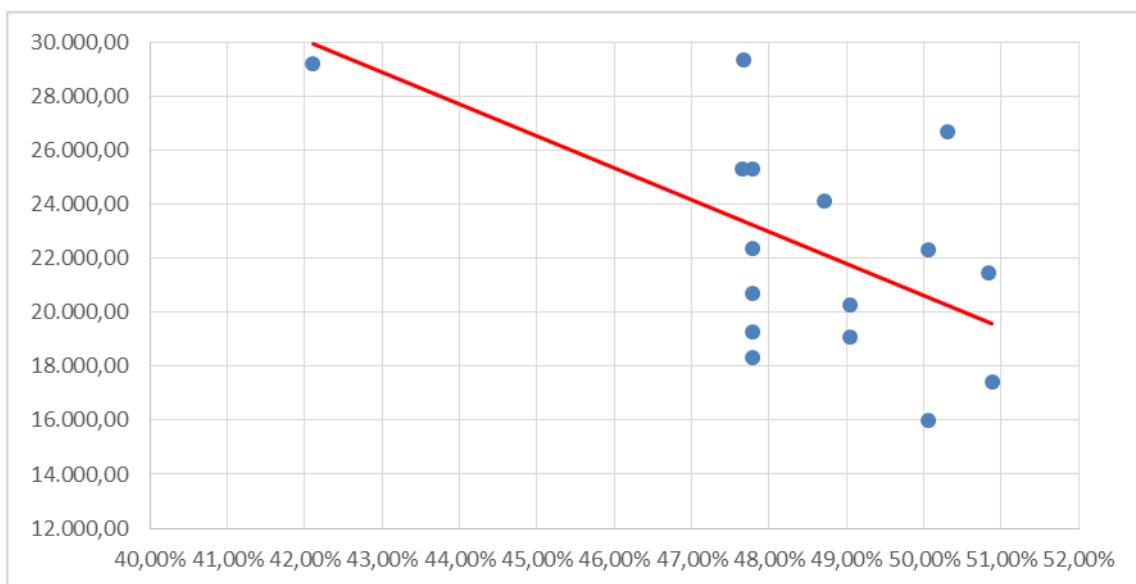
Fuente: Garrigues

Tabla 5.20: Migraciones interregionales desde el punto de vista de la comunidad de origen

Comunidad de origen	Comunidad de destino				
	2012	2011	2010	2009	2008
Total Nacional	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid
Andalucía	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid
Aragón	Cataluña	Cataluña	Cataluña	Cataluña	Cataluña
Asturias	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid
Baleares, Illes	Cataluña	Cataluña	Cataluña	Andalucía	Cataluña
Canarias	Andalucía	Andalucía	Andalucía	Andalucía	Andalucía
Cantabria	Madrid	Madrid	Madrid	País Vasco	Madrid
Castilla y León	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid
Castilla - La Mancha	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid
Cataluña	Andalucía	Andalucía	Andalucía	Andalucía	Andalucía
Cdad. Valenciana	Madrid	Madrid	Cataluña	Madrid	Cataluña
Extremadura	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid
Galicia	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid	Madrid
Madrid	Castilla La Mancha	Castilla La Mancha	Castilla La Mancha	Castilla La Mancha	Castilla La Mancha
Murcia, Región de	Andalucía	C. Valenciana	C. Valenciana	Andalucía	C. Valenciana
Navarra	Madrid	País Vasco	Madrid	País Vasco	País Vasco
País Vasco	Madrid	Madrid	Castilla y León	Castilla y León	Castilla y León
Rioja, La	País Vasco	País Vasco	País Vasco	País Vasco	Navarra
Ceuta	Andalucía	Andalucía	Andalucía	Andalucía	Andalucía
Melilla	Andalucía	Andalucía	Andalucía	Andalucía	Andalucía

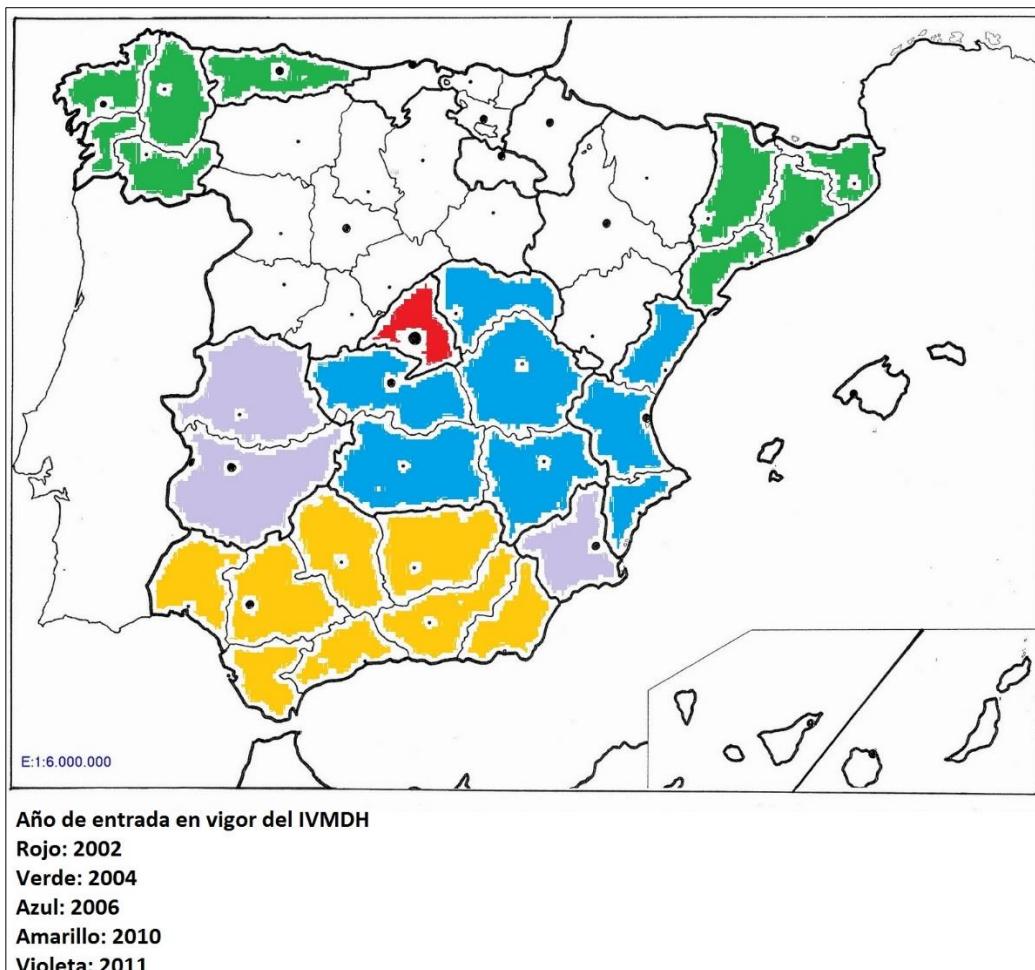
Fuente: Elaboración propia (INE)

Figura 5.1: Tipo medio IRPF en relación al PIB per cápita



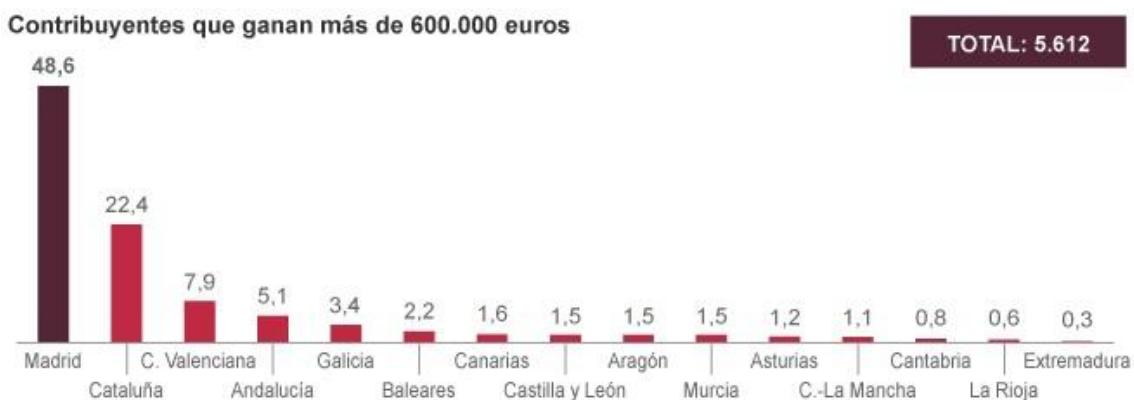
Fuente: Elaboración propia

Figura 5.2: Mapa de aplicación del IVMDH en España y su entrada en vigor



Fuente: Elaboración propia

Figura 5.3: Porcentaje de declaraciones en IRPF de renta alta por Comunidades Autónomas



Fuente: Cinco días

Cuadro 4.3. Impuesto concertados o convenidos con las CCAA de régimen foral

TRIBUTO	RENDE-MIENTO	APLICACIÓN Y REVISIÓN	REGULACIÓN
IRPF	100%	SI	Plena
Impuesto sobre el Patrimonio	100%	SI	Plena
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	100%	SI	Plena
Impuesto sobre Sociedades	100%	SI	Plena
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	100%	SI	Plena para establecimientos permanentes
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD	100%	SI	Plena, salvo en operaciones societarias, letras de cambio y documentos equivalentes (solo modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso)
Tributos sobre el Juego	100%	SI	Plena, salvo en hecho imponible y sujeto pasivo
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	100%	SI	Tipos de gravamen, modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
IVA	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuestos Especiales de Fabricación: Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos, Labores del Tabaco	100%	SI	Tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre la Electricidad	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre las Primas de Seguro	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre actividades de juego	100%	SI	Incremento hasta un máximo del 20% de los tipos de gravamen, cuando los organizadores residan en la Comunidad, aplicable solo a los jugadores residentes en la misma Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuestos medioambientales: energía eléctrica, combustible nuclear, gases fluorados	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto Especial sobre el Carbón	100%	SI	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso

Fuente: "A vueltas con la autonomía tributaria" (López Laborda & Zabalza, 2014)