



CONSEJERÍA DE ECONOMÍA,  
HACIENDA Y EMPLEO

# Bajar impuestos para crecer más

---

Aportación de la Comunidad de Madrid al Comité de personas expertas para la elaboración del Libro blanco de la reforma tributaria del Ministerio Hacienda

14 de julio 2021



# CONTENIDO

BAJAR IMPUESTOS PARA CRECER MÁS .....	5
I. ANTE UNA POSIBLE REFORMA FISCAL EN ESPAÑA .....	5
II. IMPUESTOS Y CRECIMIENTO ECONÓMICO .....	7
Progresividad e incremento de tipos marginales.....	9
III. PRESIÓN FISCAL Y CAPACIDAD RECAUDATORIA .....	10
Litigiosidad fiscal.....	10
Economía sumergida.....	11
Presión fiscal y progresividad. España y la UE .....	11
IV. ESTADO DE LAS AUTONOMÍAS Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL.....	15
Armonización fiscal.....	17
V. MADRID, UNA REGIÓN SIN PRIVILEGIOS .....	21
El “dumping” fiscal de la Comunidad de Madrid .....	21
Solidaridad interregional y Sistema de Financiación Autonómica.....	22
Efecto capitalidad .....	23
Migración fiscal de grandes contribuyentes .....	24
VI. ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN PATRIMONIAL.....	26
Impuesto sobre el Patrimonio.....	27
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....	29
VII. CONCLUSIONES.....	31
EXPERTOS Y ENTIDADES CONSULTADAS .....	35
ANEXO I: EXPERTOS .....	37
REFLEXIONES SOBRE LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN ESPAÑA.	
D. Salomón Aguado Manzanares. Universidad a distancia de Madrid (UDIMA)	37
UNA CONTRIBUCIÓN AL ANÁLISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. D. Luis	
Manuel Alonso González. Universidad de Barcelona.....	41

<b>AUTONOMÍA TRIBUTARIA Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. D. Santiago Álvarez García. Universidad de Oviedo .....</b>	<b>45</b>
<b>NOTA SOBRE REFORMA FISCAL. D. Lorenzo Bernaldo de Quirós. Freemarket..</b>	<b>50</b>
<b>INFORME SOBRE LA CUESTIÓN DE LA «ARMONIZACIÓN FISCAL» PROPUESTA POR EL COMITÉ DE EXPERTOS PARA LA ELABORACIÓN DEL LIBRO BLANCO DE LA REFORMA TRIBUTARIA. D. Mikel Buesa. Universidad Complutense de Madrid</b>	<b>56</b>
<b>FEDERALISMO Y COMPETENCIA FISCAL. D. Francisco Cabrillo. Universidad Complutense de Madrid.....</b>	<b>62</b>
<b>COMPETITIVIDAD FISCAL Y ENTORNO AUTONÓMICO. D. Daniel Lacalle. Instituto de Empresa (IE), Instituto de Estudios Bursátiles (IEB).....</b>	<b>72</b>
<b>APORTACIONES SOBRE EL LIBRO BLANCO DE LA REFORMA TRIBUTARIA. D. César García Novoa. Universidad de Santiago de Compostela. ....</b>	<b>90</b>
<b>ARMONIZACION Y MODERNIZACION DE LA IMPOSICION PATRIMONIAL. D. José Manuel Otero Novas. Abogado del Estado. ....</b>	<b>118</b>
<b>COMPETENCIA, FISCALIDAD Y POLÍTICA. D. Carlos Rodríguez Braun. Universidad Complutense de Madrid.....</b>	<b>129</b>
<b>¿HACIA DONDE DEBE CAMINAR LA REFORMA EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL?: BALANCE Y PROPUESTAS. D. Juan José Rubio Guerrero. Universidad de Castilla La Mancha. ....</b>	<b>133</b>
<b>NOTAS PARA LA REFORMA FISCAL. D. Ignacio Ruiz Jarabo. Asesor legal y tributario. ....</b>	<b>147</b>
<b>REFORMA FISCAL: ALGUNAS REFLEXIONES PARA EL DEBATE . D. José Félix Sanz Sanz. Universidad Complutense de Madrid. ....</b>	<b>161</b>
<b>EL ESTADO Y LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID EN LOS IMPUESTOS CEDIDOS (PATRIMONIO Y SUCESIONES Y DONACIONES): LA AUTONOMIA FINANCIERA. Dña. Macamen Tejera Gimeno. Abogada del Estado (en excedencia). ....</b>	<b>166</b>
<b>ANEXO II: ENTIDADES Y ASOCIACIONES .....</b>	<b>188</b>

<b>ASOCIACIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR DE MADRID (ADEFAM). Dña. Marta Beltrán, con la colaboración de CMS Albiñana &amp; Suárez de Lezo. ....</b>	<b>188</b>
<b>ASOCIACIÓN MADRILEÑA DE LA EMPRESA FAMILIAR (AMEF). D. Antonio Barderas, D. César García Novoa. Universidad de Santiago de Compostela....</b>	<b>193</b>
<b>ASOCIACIÓN DE TRABAJADORES AUTÓNOMOS (ATA). D. Lorenzo Amor. ....</b>	<b>197</b>
<b>CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL DE MADRID –CEOE (CEIM). D. Miguel Garrido. ....</b>	<b>204</b>
<b>FUNDACIÓN CIVISMO. D. Juan A. Soto, Dña. María Crespo. ....</b>	<b>213</b>
<b>INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (IEE). ....</b>	<b>218</b>
<b>INSTITUTO OSTROM .....</b>	<b>224</b>

# BAJAR IMPUESTOS PARA CRECER MÁS

## I. ANTE UNA POSIBLE REFORMA FISCAL EN ESPAÑA

Tras la crisis de 2008, que ya tuvo una enorme incidencia recaudatoria, el contexto actual de las finanzas públicas, con un déficit público del 11% y una deuda del 120%, desconocidos en la historia financiera española, la adopción de medidas de largo recorrido que permitan llevar a cabo la imprescindible consolidación fiscal ha de hacerse de tal manera que no sólo no perjudique, sino que coadyuve a un crecimiento económico estable y sostenido a largo plazo, generador de empleo de calidad.

Una reforma deficiente generará ineficiencias adicionales al sistema económico, por lo cual resulta especialmente relevante el que la reforma que se lleve a cabo contemple una revisión integral y coordinada de la fiscalidad a todos los niveles y considerando la totalidad de sus efectos, de acuerdo a los principios impositivos básicos de neutralidad, equidad, eficiencia, transparencia y simplicidad, flexibilidad macroeconómica y suficiencia.

El sistema tributario debe asegurar una recaudación suficiente y estable a lo largo del tiempo, que permita a los poderes públicos desarrollar sus políticas presupuestarias. Ha de ser un sistema sencillo, comprensible y gestionable tanto para la Administración como para los contribuyentes. Debe también favorecer el desarrollo económico, fomentando el crecimiento, la creación de empleo y la internacionalización de las empresas, con una normativa tributaria que garantice la neutralidad fiscal y la unidad de mercado.

Los costes de eficiencia y distorsiones impositivas, conjuntamente con los costes de administración y cumplimiento, no deben ser obviados del análisis. La reforma fiscal debe partir de una estimación robusta y detallada de estos costes, lo cual exigirá conocer la magnitud de nociones como la elasticidad de la base liquidable, el coste del uso del capital, el coste marginal de los fondos públicos o los tipos efectivos (medios y marginales) pretendidos y efectivos. Sin este análisis, el impacto de la reforma sobre la economía española será peligrosamente indeterminado.

Por otro lado, cualquier reforma fiscal, para atraer inversiones, actividad y con ello, empleo, debe tener en cuenta los sistemas tributarios más eficientes, neutrales y competitivos en el ámbito internacional, así como las medidas que adoptan otros países cuyas economías compiten con la nuestra. Resulta anacrónico que España mantenga un impuesto como el de Patrimonio, que ya no está presente en el resto de países de la UE.

El entorno fiscal ha de ser atractivo para atraer la inversión internacional, tener muy en cuenta las prácticas impositivas de nuestro entorno y, lógicamente, adaptarse al sistema existente de relaciones y

acuerdos internacionales de tipo económico y financiero, considerando las restricciones en cuanto a los Tratados y Convenios Internacionales suscritos.

A esto se añade un elemento de extraordinaria importancia como es la implantación del modelo tributario sobre la base del Estado de las Autonomías y el reparto de sus competencias dentro del marco constitucional.

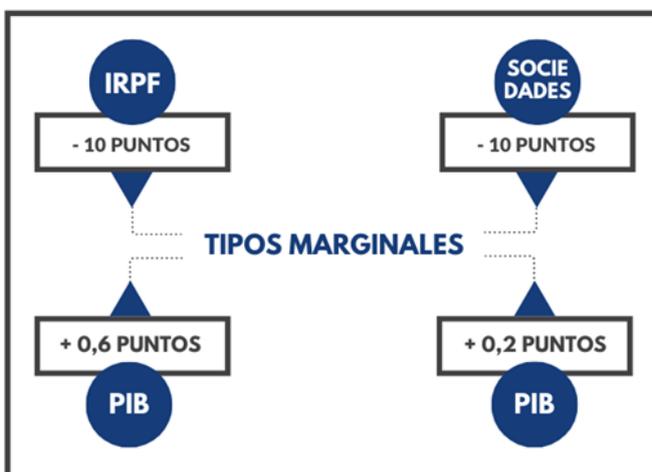
## II. IMPUESTOS Y CRECIMIENTO ECONÓMICO

Los impuestos no son gratuitos. Los contribuyentes ven reducida la renta obtenida de su esfuerzo, de su talento, de su ahorro y de su productividad, y las empresas los beneficios obtenidos por el uso eficiente de los recursos puestos a su disposición. La empresa, además, no es solo un potencial contribuyente, sino que es también un catalizador que alimenta un ecosistema de rentas y riqueza al generar ingresos para sus trabajadores, cotizaciones sociales, negocio para sus proveedores y oportunidades de negocio o inversión para sus clientes, generando por tanto fuentes de renta distintas a sí misma. El coste de la imposición, por añadidura, se traduce también en costes indirectos de cumplimiento de obligaciones tributarias y de Administración, superiores hoy día a los de los países de nuestro entorno.

Los impuestos introducen costes y distorsiones sobre la actividad económica y sobre las decisiones de ahorro, consumo e inversión, que redundan en impacto negativo sobre el crecimiento económico. El ahorro, una de las variables claves para la inversión, la productividad y el crecimiento a largo plazo, se ve especialmente afectado por un sistema impositivo no eficiente.

De hecho, la evidencia empírica mayoritaria muestra que los impuestos afectan negativamente al crecimiento económico, con el de sociedades, el individual sobre las rentas del capital y el trabajo y las cotizaciones a la seguridad social como los más distorsionantes. Cuando los países parten ya de niveles iniciales de impuestos elevados, como es nuestro caso, el efecto negativo de incrementos adicionales es aún más pernicioso. La mayoría de los estudios apuntan también hacia un efecto negativo de los impuestos en la capacidad de innovación y progreso técnico, ralentizando la productividad de los países.

En su “Estudio sobre los efectos en el crecimiento de las tasas de impuestos corporativos y personales en la OCDE”, por ejemplo, Gemmell, Kneller y Sanz encuentran, en concreto, que la disminución en 10



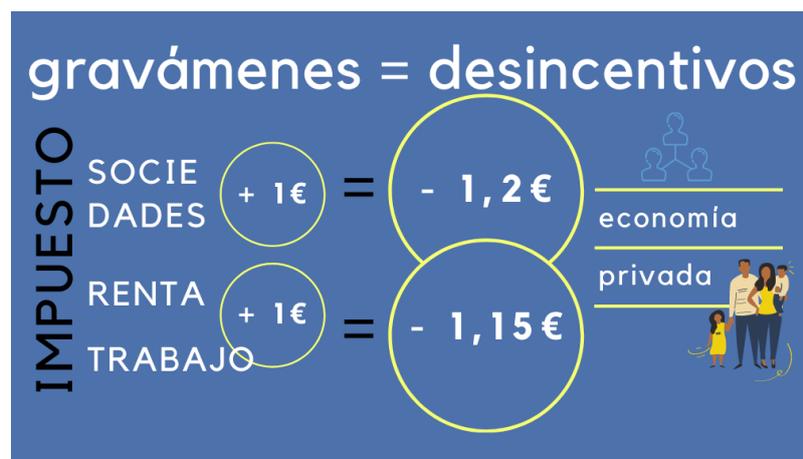
puntos de los tipos marginales de las rentas sobre las personas incrementaría la tasa de crecimiento del PIB en 0,6 puntos anualmente, y que una reducción de la misma magnitud del de sociedades lo aumentaría en 0,2 puntos al año. Concluyen que el tipo impositivo marginal capta en mayor medida que el medio los efectos distorsionantes del gravamen sobre la inversión.

Otros autores hallan también efectos negativos de los impuestos sobre el

crecimiento con muestras de países de la OCDE o de países de la UE en el periodo 1960-2001. En estudios que analizan el efecto de los impuestos de sociedades y sobre dividendos en las inversiones de 35.092 empresas de 17 países europeos en 2004-2012, hay evidencia de que un aumento del 1% en el impuesto marginal efectivo conduce a una disminución del 0,84% en la inversión de empresas emprendedoras con restricciones de crédito y del 0,5% para las empresas de mayor tamaño. Además, existe también evidencia de que el impuesto de sociedades reduce la velocidad con la que las pequeñas empresas convergen hacia la frontera de la productividad. Con datos de 11 países europeos, se ha observado que la recuperación de la productividad es más lenta cuanto más altos son los tipos impositivos.

En estudios centrados en el impuesto sobre las rentas del trabajo, el consenso de la evidencia empírica es que disminuyen la oferta de trabajo y el esfuerzo que se dedica al mismo.

Cada euro recolectado en gravámenes provoca desincentivos que reducen la actividad económica. En el impuesto de sociedades se situaría en el entorno de 0,20 euros y en el de las rentas del trabajo en 0,15 euros. Es decir, que un euro de impuestos reduce la economía privada en 1,2-1,15 euros: el propio euro recolectado y los 0,2-0,15 adicionales de desincentivos creados.



En definitiva, la tesis mayoritaria de los diversos estudios científicos y académicos actuales recomienda reformas impositivas que reduzcan el impuesto de sociedades y el de la renta de los individuos.

Los impuestos introducen una cuña entre la rentabilidad de las inversiones antes y después de gravámenes. Esta cuña provoca distorsiones al evitar que algunas inversiones se materialicen o se desvíen a otros países o usos como el consumo. Los impuestos reducen la creación de nuevas empresas y aceleran la salida del mercado de las ya existentes, y retardan la acumulación de stock de capital físico, lo que a su vez disminuye la productividad laboral y los salarios.

Añadamos a estos datos que también está comprobado que los impuestos disminuyen la eficiencia del sector público, aspecto en el que España tiene un amplio margen de mejora, dado que la eficiencia del

sector público en España se sitúa en 0,585 frente al 0,667 de una muestra de 36 países de la OCDE. La AIREF, en sus “spending reviews” ha identificado numerosos aspectos en los que ya ha propuesto importantes recomendaciones en este sentido.

Por tanto, el incremento de la recaudación debe apoyarse en el incremento de las bases imponibles, fomentando el crecimiento económico y la creación de empleo, más que en incrementar los tipos marginales sobre unos contribuyentes, particulares o empresas, que ya soportan una demasiado elevada carga tributaria.

En consecuencia, la reforma del sistema tributario debería orientarse en tres direcciones: reducir la carga fiscal, modernizar el sistema tributario y estimular la actividad económica.

## Progresividad e incremento de tipos marginales

Es importante aclarar el concepto de “progresividad”, que erróneamente se simplifica como la elevación de tipos marginales, cuando en realidad incrementar los tipos marginales no necesariamente supone que las rentas más altas paguen más sobre el total, y en cambio bajar los marginales puede suponer que dichas rentas paguen una proporción mayor.

Por ejemplo, cuando en 2015 se bajaron los tipos marginales (bajó del 52% al 45%), el 10% más rico pasó de pagar el 25% del IRPF a contribuir en un 34%. Es decir, las rentas más altas, tras la bajada de impuestos, pasaron de pagar un cuarto del total a pagar casi un tercio.

Actualmente, el 1% más rico contribuye con el 27% del total. En 1985, cuando el tipo marginal era del 66%, su proporción era sólo del 11%. Hoy día, el 10% más rico paga el 59% del total del IRPF, mientras que el 50% más pobre paga menos del 10% del total. La evidencia demuestra, por tanto, que bajar los tipos marginales lleva a que las rentas altas paguen más proporción de los impuestos totales. Además, tipos impositivos más bajos hacen crecer la recaudación porque las bases imponibles son mayores.



De manera similar, en el Impuesto de Sociedades, Hacienda recauda cerca de 4.000 millones más con el tipo actual del 25% que cuando estaba en el 30% en 2011: menores tipos crean actividad económica en todas partes.

### III. PRESIÓN FISCAL Y CAPACIDAD RECAUDATORIA

Uno de los objetivos claramente marcados desde el Gobierno es el de “aproximar progresivamente los ingresos tributarios hacia la media de los Estados miembros de la Unión Europea”. Sin embargo, no es adecuado considerar el indicador de presión fiscal como única referencia para la toma de decisiones a tal fin. Deben considerarse también otros indicadores como el esfuerzo fiscal o la presión fiscal efectiva. Sería una paradoja querer homogeneizar la presión fiscal normativa a base de impuestos sin homogeneizar previamente indicadores como nivel de renta, desempleo o economía sumergida. Una vez tenidos en cuenta los efectos de la menor renta y de la mayor tasa de economía sumergida de España, se comprueba que los impuestos soportados en nuestro país son equiparables, e incluso superiores, a los de nuestros principales socios.

Si bien es cierto que en España la recaudación respecto al PIB es inferior a la media de la UE, también lo es -y así lo han corroborado, entre otros, tanto el Banco de España como el Instituto de Estudios Económicos- que la fiscalidad en España para empresas, familia, ahorro y patrimonio es alta y no contribuye a reducir el desempleo, la economía sumergida y el problema del tamaño empresarial.

De hecho, entre los países de la UE, España ocupa el puesto 13 en cuanto a presión fiscal, pero en cambio sube hasta el puesto número 3 si lo que se considera es el esfuerzo fiscal, lo que da muestra de la mayor confiscatoriedad del sistema tributario español.

#### Litigiosidad fiscal

Es preciso añadir al análisis, además, otro dato que tiene también una influencia importante en el volumen recaudatorio: la litigiosidad fiscal. Uno de los aspectos en que debería incidir la reforma fiscal es, precisamente, el de las bases del funcionamiento de las relaciones entre Hacienda y los contribuyentes.

Los datos son elocuentes: la cifra total de controversias tributarias asciende aproximadamente a un importe entre los 25.000 y los 30.000 millones de euros. La AEAT, en su plan estratégico 2020-2023, indicaba que el saldo deudor por deudas suspendidas por recurso o reclamación está consistentemente en torno a los 13.000 millones de euros anuales, sin tener en cuenta la deuda en concurso de acreedores. El CGPJ informaba en una comunicación de abril de 2020 de otros 8.000 millones de euros pendientes de resolución en la sala contencioso-administrativa de la Audiencia Nacional. A esto habría que añadir los datos equivalentes relativos al Tribunal Supremo, a las Administraciones locales y autonómicas y otras instancias jurisdiccionales.

Consideremos, además, que se estiman totalmente a favor del contribuyente el 41,2% de los actos administrativos, y parcialmente un 10,5%. En el ámbito contencioso-administrativo, los datos de la Audiencia Nacional indican que las resoluciones a favor del contribuyente oscilan en torno al 26%.

En palabras del propio CGPJ (informe del 6 de mayo de 2020), “ello pone de manifiesto no sólo la necesidad, sino la imperiosa urgencia en arbitrar medidas para que semejante masa de dinero acabe de manera definitiva en manos de la Administración o de las empresas y particulares, ya sea para aplicarlo a las medidas que tendrá que adoptar la primera o a la activación de la economía que corresponde a los segundos, en ambos casos, para superar la grave crisis económica que ya se ha iniciado. Donde es evidente que ese dinero no cumple ninguna función ni beneficio es en los tribunales”.

## Economía sumergida



El informe gubernamental “España 2050” sitúa la economía sumergida en España en un nivel del 20%, lo cual equivale a unos 210.000 millones de euros anuales, mientras que el promedio de la UE estaría en torno al 13%, según el FMI. En un estudio específico para España de Jordi Sardá Pons e Ignacio Mauleón Torres, la estimación de la economía sumergida en España se estima en un nivel todavía mayor, de un 23,1%. Ello deriva en una sobrecarga impositiva para quienes cumplen con sus obligaciones fiscales y es un importante elemento distorsionador al medir la presión fiscal.

Resulta, por tanto, muy relevante relacionar esa porción enorme de actividad económica sumergida con la pérdida de ingresos fiscales que comporta. Si España descendiera al nivel de economía sumergida que se atribuye a Alemania, la recaudación fiscal generada aumentaría en casi 20.000 millones de euros.

Poniendo en perspectiva estos datos, hay que destacar que el importe equivalente de recaudación que supondría alcanzar una presión fiscal del 37% en 2030, como propone el informe “España 2050”, es un importe que, en buena medida, quedaría cubierto con el ahorro en litigiosidad y un redimensionamiento de la economía sumergida.

## Presión fiscal y progresividad. España y la UE

En los argumentos y propuestas del ya citado informe “España 2050” se propone, de hecho, un aumento de la presión fiscal hasta situarla en el 43%, conforme al criterio de equipararla a la presión fiscal de otros países de la UE. Subyace la idea de utilizar la presión fiscal sobre PIB como medida del sacrificio impositivo exigido a los contribuyentes, lo cual entra en absoluta contradicción con el criterio prácticamente unánime de los hacendistas que consideran que para medir de modo óptimo el sacrificio que representa un sistema tributario para los ciudadanos y poder hacer comparaciones entre países, el instrumento idóneo es el esfuerzo fiscal, que pone en relación la presión fiscal con la renta per cápita

del país. Tanto en dicha medida como en la de la presión fiscal normativa (la carga que el sistema tributario introduce en la economía al margen de la recaudación obtenida), lo cierto es que la carga fiscal en España es superior a la vigente en la media de los países industrializados.

Además, incluso para poder utilizar un indicador como el de la presión fiscal, sería necesario ajustarlo, entre otros, por elementos tales como:

- Rentas salariales en términos reales y paridad de poder adquisitivo.
- Tasa de desempleo y tasas de actividad.
- Patrones de consumo.
- Estructura productiva de la economía.
- Tamaño de las empresas.

El Índice de Competitividad Fiscal elaborado por la Tax Foundation sitúa a España en la posición 27 de los 36 países analizados.

El indicador de presión fiscal normativa muestra que España está un 10,5% por encima del promedio de la UE-27 y un 9,4% por encima del promedio de la OCDE. Las principales razones por las cuales tal presión fiscal normativa no se traduce en una recaudación superior al promedio son, fundamentalmente, la economía sumergida y la inactividad laboral. Si la economía sumergida se asimilase a la media europea del 13%, la presión fiscal española alcanzaría niveles del 38,7%, muy similar al promedio comunitario.

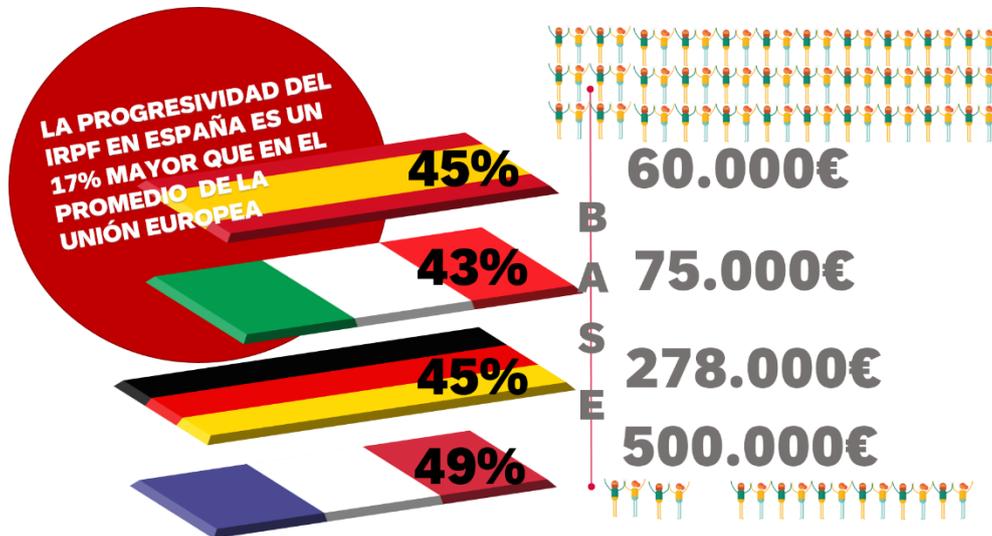
La tributación empresarial (impuesto de sociedades + cotizaciones a la SS) alcanza en España el 11,1% del PIB frente al 9,6% en la UE.

TRIBUTACIÓN EMPRESARIAL	
ESPAÑA	UE
11,1%	9,6%

La cuña fiscal (diferencia entre el coste laboral para la empresa y el salario neto que percibe el trabajador) es del 39,5%, por encima de la media de la OCDE (36%). Además, las empresas españolas aportan un mayor porcentaje a la recaudación total que sus homólogas europeas (31,9% frente al 24,6%).

La imposición patrimonial se sitúa entre un 40,9% y un 39% por encima de la media de la UE y la OCDE. La progresividad del IRPF en España es un 17% mayor que en el promedio de la UE. En España, el tipo del 45% (sin tener en cuenta incrementos autonómicos) se empieza a aplicar con una base de 60.000

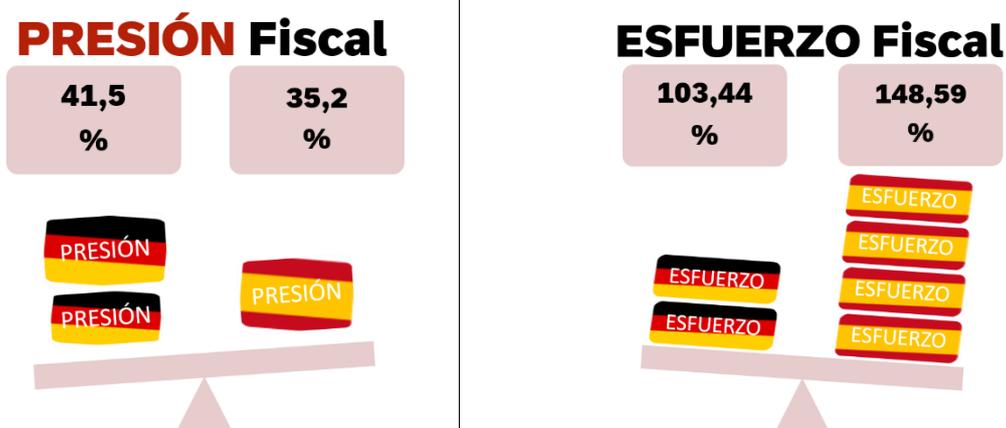
euros. En Italia, el 43% se aplica a partir de 75.000 euros. En Francia se aplica un 49% para bases superiores al medio millón de euros, y en Alemania con 278.000 euros se tributa al 45%.



\* España sin tener en cuenta incrementos autonómicos

En línea con la comparación entre presión fiscal y esfuerzo fiscal, es ilustrativo comparar la situación de España con la de Alemania, cuyo índice de presión fiscal se utiliza habitualmente como ejemplo:

La presión fiscal en Alemania es del 41,5%, frente al 35,2% de España. Sin embargo, la renta per cápita en Alemania es de 40.120 euros frente a los 23.690 euros de España. Poniendo en relación ambos datos, se observa que el esfuerzo fiscal en Alemania es del 103,44%, y en España del 148,59%. Es decir, el sacrificio fiscal real de los españoles es un 43,65% superior al de los alemanes.



Si equiparáramos la presión fiscal española a la alemana, entonces el esfuerzo fiscal en España sería del 175,18%. Aun sin llegar a ello, si se cumpliera para 2030 el objetivo del Informe España 2050 de una

presión fiscal del 37%, el aumento de la actual diferencia de esfuerzo fiscal entre España y Alemania sería de 16,81 puntos. Los españoles tendrían que soportar una carga fiscal real un 51% superior a la que soportan los alemanes.

Por otro lado, y desde el punto de vista de la progresividad fiscal, propugnar la igualación de las presiones fiscales de España y de Alemania implica que se admite la progresividad fiscal entre españoles al tiempo que se preconiza la proporcionalidad fiscal entre europeos, lo cual entra en total contradicción con la teoría de la progresividad en función de los ingresos. Si un contribuyente español que tenga como ingresos el importe de la renta per cápita alemana (40.120 euros) soporta una carga fiscal en el IRPF mucho mayor que aquel cuyos ingresos coinciden con la renta per cápita española (23.690 euros), ¿qué sentido tiene igualar la presión fiscal española a la alemana cuando las rentas medias de españoles y alemanes difieren?

## IV. ESTADO DE LAS AUTONOMÍAS Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL

En una economía cada vez más globalizada, los territorios y también las grandes urbes compiten internacionalmente para atraer inversiones, empresas y talento, siendo el marco jurídico y tributario un elemento crítico de diferenciación.

Diferentes CCAA tienen distintos retos económicos y empresariales, por lo que para hacerles frente necesitan de instrumentos diversos que les permitan competir, no con otros territorios de España, sino globalmente. Esta necesidad es particularmente intensa en regiones en que el motor económico está representado fundamentalmente por una gran área metropolitana, como sucede con Madrid y Cataluña, lo que supone competir con ciudades de todo el mundo que se han constituido en foco de atracción de empresas, talento y recursos, jugando en una liga distinta a territorios con otra estructura económica. Este hecho diferencial competitivo exige un grado suficiente de autonomía para responder a las necesidades que plantea.

El actual marco de autogobierno en materia tributaria está definido gracias a un elevado consenso en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

El funcionamiento del Estado Autonómico está impregnado por postulados de descentralización y corresponsabilidad fiscal, tras décadas en que se han aumentado, y nunca restringido, las cotas de corresponsabilidad fiscal de las regiones.

La configuración del Estado de las Autonomías es, quizá, el cambio organizativo del país más importante que trajo la Transición. La descentralización se justificaba esencialmente por razones de eficiencia, puesto que suponía aproximar ciudadanos y gobiernos regionales. Para que esta organización fuera realmente efectiva era preciso que los gobiernos regionales fueran competentes en la provisión del gasto público y en la graduación de la carga fiscal de sus ciudadanos. Sin capacidad de gestionar el gasto y sin capacidad normativa sobre los ingresos, el nuevo sistema no funcionaría, se decía ya entonces. Esta corresponsabilidad fiscal, amparada por la Constitución de 1978, llevó a un proceso producto del cual hoy las CCAA gozan de grandes capacidades en la gestión de su gasto y amplias competencias normativas en sus ingresos. El que los gobiernos regionales pudieran modificar la carga fiscal de los contribuyentes y abrir opciones diversas para la dirección política fueron, precisamente, las claves del proceso político de atribución de competencias a las CCAA en materia tributaria. La autonomía tributaria, además, no debe entenderse solamente en un sentido recaudatorio, la capacidad de las CCAA

de variar sus ingresos tributarios, sino también como la capacidad para variar la estructura de los impuestos, esto es, poder decidir el patrón distributivo de la carga tributaria.

El artículo 156.1 de la Constitución reconoce la autonomía financiera de las CCAA: “las CCAA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

El Tribunal Constitucional, en las sentencias 63/1986, de 21 de mayo, y 181/1998, de 31 de octubre, ha interpretado que esta autonomía financiera forma parte de la autonomía para la gestión de sus intereses, que les atribuye el art 137 de la Constitución, y en la sentencia 179/1987, de 12 de noviembre, la define como “la autonomía para la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos para el ejercicio de sus funciones”.

El “Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas”, elaborado en 1995 por un grupo de estudios constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera, puso de manifiesto que la inestabilidad de la financiación autonómica estaba provocada por el desajuste entre el abanico de competencias otorgadas para adoptar decisiones en materia de gasto público y su limitada capacidad para obtener los recursos necesarios para su financiación. El Informe, en su página 61, señalaba que era imprescindible “adoptar fórmulas de corresponsabilidad fiscal, las cuales pretenden desplazar sobre la hacienda de las CCAA la responsabilidad de obtener sus propios ingresos, introduciendo así una restricción a sus demandas de recursos que confiera estabilidad al sistema. Este es, en definitiva, el sentido último de aumentar el grado de corresponsabilidad en el actual sistema de financiación: lograr que quienes adoptan las decisiones de gasto sean conscientes -y responsables- de que tales decisiones, antes o después, aparejan la necesidad de obtener de los ciudadanos un volumen de ingresos equivalente”.

Las reformas del sistema de financiación posteriores a ese Informe, aprobadas a partir de 1996, incluyeron entre sus objetivos principales corregir esta situación, ampliando su participación en los principales impuestos estatales (IRPF e IVA), así como en la adquisición de competencias normativas en materia de tributos cedidos y compartidos

La corresponsabilidad fiscal y la consiguiente competencia entre jurisdicciones territoriales es, por tanto, un procedimiento de mejora de la eficiencia en la provisión de los servicios públicos, ya que contribuye a que los ciudadanos perciban de manera más transparente la relación entre la prestación de servicios públicos y su coste y a que expresen sus preferencias. Incentiva a las administraciones a llevar a cabo políticas innovadoras que permitan ofrecer los bienes y servicios públicos más demandados y con la mayor calidad posible al menor coste. Las CCAA deben aparecer ante sus ciudadanos como responsables de sus propios impuestos y el sistema de financiación les debe fomentar el uso de esa responsabilidad.

La evidencia científicamente contrastada señala que cuando existe corresponsabilidad fiscal, los tipos impositivos entre distintas regiones tienden a converger, y los países que cuentan con gran autonomía tributaria a nivel subcentral presentan menores diferencias interregionales en la capacidad de recaudación. Y, sobre todo, se observa que en países con gran autonomía tributaria subcentral, los territorios tienden a converger económicamente más rápido que en países sin autonomía tributaria. En definitiva, la descentralización fiscal mejora la eficiencia del sector público y, por tanto, aumenta el crecimiento económico.

La cesión tributaria y las competencias normativas autonómicas se regulan desde 1997 en un marco, el de la financiación autonómica, que abre las mismas posibilidades a todas las CCAA, las cuales libremente han hecho ejercicio legal de su autonomía financiera y tributaria. Toda la evolución de la cesión tributaria en España está íntimamente vinculada al propio sistema de financiación autonómica de régimen común, desde la cesión inicial del rendimiento tributario, hasta la creación de la participación autonómica en el IRPF y la cesión de competencias normativas. En el marco de la financiación autonómica, los tributos cedidos están llamados a recoger los postulados de los principios de autonomía y corresponsabilidad fiscal, en tanto que las transferencias del sistema se vinculan, con mayor o menor fortuna, al principio de equidad. No deberían, por tanto, plantearse modificaciones a la capacidad de ejercicio competencial por parte de las CCAA al margen del conjunto del sistema de financiación, cuya necesaria reforma lleva ya siete años aplazada. En realidad, el debate sobre la fiscalidad autonómica lo que muestra es la imperiosa necesidad de reformar su financiación y de avanzar hacia un modelo con una todavía mayor descentralización fiscal competitiva que promueva la responsabilidad financiera de las CCAA e impulse la creación de riqueza y empleo.

## Armonización fiscal

El concepto de “armonización fiscal” no es ajeno al ordenamiento jurídico español en materia de política fiscal y financiera, si bien en un sentido muy diferente al que se le quiere dar en el contexto de la reforma fiscal que el Gobierno de España pretende llevar a cabo.

En concreto, el concepto se explicita en tan sólo dos leyes: la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico de Navarra, y la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico del País Vasco. Su contenido alude a los criterios generales de armonización a los que han de sujetarse la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos vascos en la elaboración de sus respectivas normas tributarias. En concreto, la adecuación de las normas a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos; el respeto a la libertad de circulación y establecimiento de personas y de la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español; la utilización de la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, de

servicios, profesionales y artísticas que en el territorio común, y el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto de España, cuestión esta última sobre la que es oportuno señalar que precisamente la Comunidad de Madrid es la región con mayor presión fiscal de toda España, pese a ser la que cuenta con los impuestos más bajos.

La legislación referida a las Comunidades de régimen común no contiene como tal el concepto de armonización fiscal, pero sí alude a los elementos en los que ésta se concreta, señalados anteriormente. Por ejemplo, la LOFCA indica que el sistema de ingresos de las CCAA no puede implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.

Es decir, el concepto de armonización fiscal se refiere a los principios normativos generales de la ordenación tributaria, atentos a la unidad de mercado, con una cláusula de cierre que obliga a contar con una presión fiscal equivalente a la del conjunto de España y, por tanto, a evitar que el régimen fiscal así armonizado conlleve algún tipo de privilegio económico para la población sujeta a él. No constituye la armonización, pues, un régimen de igualdad tributaria entre los ciudadanos y tampoco entre las Comunidades Autónomas. Ambas normas son plenamente respetuosas con la doctrina del TC en su valoración de la LOAPA (sentencia 76/1983, de 5 de agosto) y en ningún caso socavan la autonomía de las Comunidades ni fuerzan su homogeneidad normativa.

La mal llamada “armonización fiscal”, que como hemos visto no se corresponde con el concepto acuñado en nuestras leyes, lo que pretende en realidad es restringir la capacidad de actuación de los gobiernos autonómicos. Sería la primera ocasión, desde el intento de la LOAPA, declarada en su mayor parte inconstitucional, en que se trata de limitar las competencias de las CCAA en lugar de ampliarlas.

La propia invocación a armonizar las competencias normativas sobre ciertos impuestos cedidos genera un gran desconcierto jurídico porque no se sabe muy bien a qué se hace referencia cuando se habla de armonizar. Si lo que se busca no es la aprobación de una ley de armonización, de las previstas en el artículo 150.3 de la Constitución, tampoco es aceptable utilizar este concepto en sentido jurídico para limar las divergencias autonómicas en las regulaciones de impuestos cedidos. La armonización es, o debería ser, un instrumento para lograr fines de mercado único evitando la perturbación fiscal, para lo cual se aproximan legislaciones originariamente divergentes. Sin embargo, la propuesta de armonizar Sucesiones o Patrimonio parte de la realidad de unos impuestos que ya están unificados sobre la base de que se trata de impuestos del Estado.

Más bien se trata de recortar las competencias normativas de las CCAA, como es el caso de Madrid, que las han utilizado para reducir la carga fiscal de sus ciudadanos. En la práctica, se pretende imponer un ideario fiscal. No se puede esgrimir la necesidad de corregir una situación que viola la justicia del sistema fiscal o algunos de los principios constitucionales en materia de tributación, dado que la decisión de adoptar bonificaciones forma parte del legítimo uso de las competencias normativas de las CCAA. La exigencia de igualdad comienza donde termina el contenido constitucional de la autonomía política y

financiera. La igualdad sólo entraría en contradicción con la autonomía si se interpretase como uniformidad, tal como aclaró el TC en su sentencia 150/1990 de 4 de octubre.

El bloque de constitucionalidad ha diseñado una autonomía financiera con corresponsabilidad, de manera que una autonomía sin corresponsabilidad o un régimen que diluya esta corresponsabilidad supondría un cambio de modelo. Desde el momento en que la corresponsabilidad consiste en responsabilizar a las CCAA de sus ingresos y de sus gastos, el objeto de las competencias normativas que se ceden debe ser, por lógica, el de los aspectos relacionados con la cuantificación de los impuestos cedidos. Se trata de un elemento esencial de nuestro régimen de financiación autonómica y, por tanto, si se afecta a la corresponsabilidad se afecta a la financiación territorial. Aunque la Constitución no impone un modelo de financiación, es evidente que el modelo que se adopte no puede obviar ni desconocer los principios de autonomía financiera, solidaridad y coordinación.

La imposición por parte del Estado de unos límites específicos de carácter cuantitativo al ejercicio de las competencias normativas en materia de tributos cedidos a las CCAA excedería del carácter de condición básica común para adentrarse en el terreno del incumplimiento de los principios constitucionales, singularmente del principio de autonomía.

El ejercicio de las competencias sobre tributos propios y cedidos por las CCAA es expresión de su autonomía financiera. La autonomía política reconocida a las CCAA tiene en la autonomía financiera una de sus facetas más importantes y no puede entenderse sin la misma. El TC ha caracterizado a la autonomía financiera como “instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política” (sentencia 289/2000, de 30 de noviembre).

El TC, en reiterada doctrina, ha atribuido a la LOFCA una clara supremacía competencial en materia de financiación autonómica, asignándole, desde la perspectiva del art 157.3 de la Constitución, la función exclusiva de regular el ejercicio de las competencias financieras de las CCAA. Es de resaltar, además, la función del Consejo de Política Fiscal y Financiera, regulado por la propia LOFCA y elemento determinante para la multilateralidad del sistema de financiación.

Privar a las CCAA de la posibilidad de establecer deducciones y bonificaciones en la cuota de los impuestos cedidos sería contrario al principio de corresponsabilidad, supondría un cambio de modelo y conllevaría una nueva reasignación de la soberanía financiera entre el Estado y las CCAA. No se trata, por tanto, de una materia que pueda abordarse en una reforma fiscal impulsada unilateralmente por el Estado.

Alterar el alcance de las competencias normativas de las CCAA de régimen común por medio de una reforma fiscal supone en realidad una modificación del régimen de financiación autonómico por la puerta de atrás y desconoce los cauces multilaterales que deben presidir tal reforma.

Por otro lado, la supuesta “armonización” vulneraría el principio de lealtad institucional, puesto que en la práctica supondría imponer un nuevo y diferente sistema tributario a las CCAA. En particular, en cuanto a la Comunidad de Madrid, supone una clara invasión y anulación competencial, al vetar las políticas impulsadas desde Madrid mediante una verdadera intromisión ilegítima en sus competencias.

Desactivar la capacidad normativa y margen de decisión de las CCAA mediante una armonización fiscal alcista supone contravenir el Título VIII de la Constitución, al neutralizar y anular la autonomía financiera de las CCAA, puesto que la política tributaria es el instrumento básico de la política económica de cualquier Administración Pública.

## V. MADRID, UNA REGIÓN SIN PRIVILEGIOS

Gran parte de la argumentación en defensa de la necesidad de llevar a cabo una armonización fiscal descansa sobre hipótesis falsas relativas al abuso que Madrid ejerce a partir de supuestos privilegios frente a otras regiones. Las cuatro principales falacias comúnmente utilizadas son el ejercicio de “dumping” fiscal, las consecuencias negativas de la política fiscal madrileña sobre la financiación de otras regiones, el aprovechamiento de una mayor recaudación debida al “efecto capitalidad”, y el provocar importantes flujos migratorios fiscales de grandes contribuyentes atraídos por la más baja tributación de la riqueza, en detrimento de otras comunidades.

### El “dumping” fiscal de la Comunidad de Madrid

La Comunidad de Madrid tiene exactamente la misma capacidad competencial y normativa en materia de tributos que el resto de CCAA de régimen común.

En consecuencia con dicha capacidad, los gobiernos de la Comunidad de Madrid lo que han hecho es aplicar en sus políticas fiscales el criterio político y económico que han considerado más conveniente para sus ciudadanos y el desarrollo económico de la región. Otras regiones, en uso de las mismas competencias, han aplicado criterios políticos diferentes o, en algunos casos, similares. En aras de los principios de autonomía política y financiera y de corresponsabilidad fiscal, defendemos que cada gobierno regional pueda hacer uso de sus facultades para diseñar su propio esquema fiscal, tanto si lo hace para bajar impuestos o para subirlos.

Cualquier otra región puede si quiere hacer uso de su capacidad normativa para aplicar la misma política tributaria que Madrid, como de hecho ya sucede en algunas Comunidades con el Impuesto de Sucesiones.

Será a los ciudadanos de cada Comunidad Autónoma a quienes corresponderá, a través de su voto, decidir en última instancia cuáles son sus preferencias y con qué políticas se sienten más identificados. En el caso de la Comunidad de Madrid la respuesta reiterada de los ciudadanos en las urnas avala las políticas fiscales y presupuestarias adoptadas, que además han permitido a Madrid obtener excelentes resultados en términos de crecimiento económico y empleo, ser la región de régimen común con menor deuda en relación a su PIB, alcanzar el equilibrio presupuestario y tener la menor tasa de economía sumergida de España, en línea con la que se estima para las principales economías de la UE. Todo ello siendo la región fiscalmente más competitiva de España de acuerdo a los informes de la Tax Foundation y del IEE.

Son precisamente los buenos datos de tasa de actividad y de economía sumergida los que, en gran medida, hacen posible que con una fiscalidad más competitiva y menor esfuerzo fiscal para sus

ciudadanos, Madrid sea al mismo tiempo la región con mayor presión fiscal de toda España en relación a su PIB, 1,67 puntos por encima del promedio de España, lo cual es coherente con el principio de progresividad, al ser también la región con mayor PIB por habitante.

Se comprueba, por tanto, que la presión fiscal no es un buen indicador a emplear. Madrid, con los impuestos más bajos de España, tiene la mayor presión fiscal, fruto de una mayor actividad económica que deriva en una mayor recaudación. Ello demuestra que para recaudar más lo que hace falta es bajar impuestos, no subirlos.

Por otro lado, tampoco puede argumentarse la existencia de un dumping fiscal -imposible como se ha señalado desde un punto de vista normativo- por el efecto de la fiscalidad regional en la financiación de las necesidades de otras regiones reconocidas por el sistema de financiación. Ello es así debido a que cualquier rebaja que lleve a cabo una Comunidad Autónoma en la recaudación de los impuestos sobre los que ejerce sus competencias, en nada afecta a los recursos del sistema ni a la financiación del resto de regiones, dado que el procedimiento de cálculo de las necesidades de cada Comunidad que establece la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, identifica dichas necesidades con el resultado de computar los recursos fiscales del conjunto de las regiones integradas en el sistema de acuerdo con su valor normativo, determinado por el Ministerio de Hacienda.

## **Solidaridad interregional y Sistema de Financiación Autonómica**

Lejos de perjudicar a la financiación de otras CCAA, la realidad es que la Comunidad de Madrid es la más solidaria con el resto de regiones españolas.

Las bajadas de impuestos de Madrid no sólo no afectan negativamente al resto de CCAA, sino que al calcularse en base a la capacidad normativa, suponen una mayor aportación de Madrid al Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF), de manera que las otras CCAA reciben más gracias a una mayor solidaridad de Madrid, adicional a la ya de por sí ejercida siempre por la región madrileña.

La Comunidad de Madrid recaudó por grandes impuestos (IRPF, IVA, e IIEE) 84.431 millones de euros en 2018. Sin embargo, por los porcentajes de cesión e indicadores de reparto y de consumo del Sistema de Financiación Autonómica, la región sólo recibió 19.110 millones. Es decir, la Comunidad de Madrid recibe el 22,6% de lo que en ella se recauda.

Cada madrileño paga una media de 3.482€ en impuestos cedidos, la mayor cifra de las CCAA de régimen común y casi un 40% superior a la media nacional. A cambio, tras aplicar los mecanismos de solidaridad del actual Sistema de Financiación Autonómica, recibe una media de 2.631€ para financiar sus servicios



públicos, un 3% por debajo de la media nacional. Siendo la región que más recauda, baja al puesto 12 en financiación por habitante debido a los efectos del actual SFA.

En cuanto a la solidaridad interterritorial, Madrid es también la región que más aporta. En 2019, Madrid aportó 4.039 millones al Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales. El 68% del total de las aportaciones de las CCAA, frente al 25,5% de Cataluña y el 6,6% de Baleares, las otras dos contribuyentes netas. Desde 2013, esta aportación de Madrid al Fondo de Garantía se ha incrementado un 52%..

## Efecto capitalidad

Una de las críticas habituales contra la Comunidad de Madrid, utilizada como argumento para justificar la pretendida necesidad de la “armonización fiscal”, es que puede bajar impuestos porque genera una mayor actividad económica y, por tanto, una mayor recaudación debido al llamado “efecto capitalidad”, que, entre otras cosas, hace que se convierta en sede de grandes empresas. Se ha llegado a afirmar que “Madrid se está convirtiendo en un agujero negro que absorbe todo y que pone en peligro el propio estado autonómico”, o que “El efecto capitalidad la ha convertido en una aspiradora que absorbe todo”. Nada más lejos de la realidad.

Ser la capital de un Estado no garantiza mayores niveles de renta per cápita que en otras regiones o ciudades de ese mismo país:

En Estados Unidos, ciudades como Nueva York, Chicago, Los Ángeles o Houston tienen mayor renta per cápita que Washington.

En Alemania, Colonia, Frankfurt, Múnich o Hamburgo sobrepasan en prosperidad a Berlín.

Madrid ostenta la capitalidad de España desde 1561 y, pese a la centralidad de siglos pasados, su salto cuantitativo y cualitativo es muy reciente:

En los años ochenta, la economía de Cataluña suponía el 19,1% del PIB de España. En 2019 Cataluña aportaba el 19,0%. Madrid, en cambio, representaba en 1980 el 14,1% del PIB.

En la actualidad, el peso de la economía madrileña en el PIB nacional es del 19,3%, pero durante los primeros doce años de existencia de Madrid como Comunidad Autónoma, en los que estuvo gobernada por el Partido Socialista, en la mitad de ellos se creció por debajo de la media nacional; y, en todos ellos, siempre por debajo de Cataluña, que era la primera economía del país.

Por otro lado, el hecho de que en la Comunidad de Madrid se encuentren las sedes de las grandes empresas no genera mayores ingresos a las arcas regionales, puesto que:

Las empresas tributan por el Impuesto sobre Sociedades (que corresponde en su totalidad al Estado).

Aunque estas empresas hagan su declaración en Madrid y presenten allí sus retenciones, sólo se repercute por IRPF a la Comunidad de Madrid lo correspondiente a los obligados tributarios de la región.

El que las empresas presenten sus declaraciones de IVA en la región tampoco supone mayor beneficio a nivel de ingresos, ya que por IVA se recibe exclusivamente lo que corresponda según los indicadores de reparto y de consumo establecidos en el SFA (Sistema de Financiación Autonómico). Lo mismo sucede con los Impuestos Especiales (IIEE).

Podría pensarse que el hecho de que en Madrid se encuentre la sede de organismos públicos de la Administración General del Estado incide de forma sustancial en su mercado laboral, con un mayor peso del empleo público. Sin embargo, la tasa de ocupados del sector público madrileño respecto al total de trabajadores es del 16,6% (EPA 1º T 2021), por debajo de la media nacional (17,7%).



En otras regiones, como Extremadura, el empleo público alcanza el 24,8% del total de ocupados; en Asturias es el 23,5%; en Canarias del 21,7% y en Castilla León el 21,3%.

## Migración fiscal de grandes contribuyentes

Con frecuencia se incide en que el incentivo que supone la bonificación del Impuesto de Patrimonio hace que los contribuyentes millonarios trasladen su domicilio fiscal a Madrid para no tener que pagar. En concreto, se afirma que la atracción de grandes fortunas ha supuesto para Madrid un importante aumento de sus ingresos por IRPF, debido a la gran cantidad de traslados a Madrid de pagadores de Impuesto de Patrimonio.

Sin embargo, los datos reales de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid indican algo muy diferente: de los datos analizados en las declaraciones del Impuesto de Patrimonio presentadas, sólo se ha podido comprobar que 203 de los 1.812 nuevos declarantes en la Comunidad de Madrid en 2018 en el tramo entre 6.010.000 y 30.050.000 euros, y 34 de los 252 del tramo superior, habían reflejado una comunidad autónoma de residencia distinta a la de Madrid en 2012. La inmensa mayoría de los nuevos declarantes de los tramos ya eran declarantes en otro tramo diferente o, directamente, no fueron declarantes en 2012 (1.609 en el tramo menor y 218 en el superior). Con una base inferior (entre 1.502.000 y 6.010.000 euros), los contribuyentes tienen una cuota media a ingresar

de 13.509 euros, a todas luces insuficiente para provocar un cambio de residencia por ahorro de la cuota.

Por otro lado, las estadísticas oficiales de Movilidad del Mercado de Trabajo en las Fuentes Tributarias lo que muestran es que la movilidad que se produce hacia Madrid es fundamentalmente de trabajadores cualificados que se trasladan para ocupar puestos de trabajo profesionales, técnicos y de dirección:

Las dos terceras partes del saldo de flujos de movilidad se origina en las tres comunidades con las que las relaciones resultan más intensas en la movilidad estudiantil: Andalucía, Castilla-León y Castilla-La Mancha.

La movilidad se concentra en adultos jóvenes. Más del 60% de los que cambian su domicilio fiscal a Madrid tienen menos de 35 años.

En la última década, entre 2008 y 2018, las altas por cambio de residencia de la población entre 16 y 64 años fueron más en Cataluña que en Madrid (Cataluña recibió el 19,5% de las altas por cambio de domicilio, frente al 15,5% de Madrid).

Y, en cualquier caso, el resto de CCAA disponen de las mismas herramientas normativas que la Comunidad de Madrid para aplicarlas si creen que con ello pueden atraer a grandes contribuyentes.

Madrid no es, por tanto, una región que utilice a su favor determinados privilegios para ejercer una competencia fiscal desleal y dañina para el resto de regiones, sino que, muy al contrario, se limita a ejercer sus competencias y capacidad normativa en materia fiscal, que son exactamente las mismas que las de las demás regiones de régimen común, y además es la Comunidad que más aporta a la solidaridad interterritorial.

## VI. ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN PATRIMONIAL

Como ya hemos explicado, bajo el eufemismo del término "armonización", lo que subyace realmente es el intento de cercenar las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, particularmente de aquellas que, como la Comunidad de Madrid, han optado por políticas liberales que rebajan el esfuerzo fiscal requerido a sus contribuyentes.

El hecho de que, en aras de la aplicación de unos principios políticos, los gobiernos de la Comunidad de Madrid hayan decidido aplicar una exención del 100% a la cuota del Impuesto sobre Patrimonio, o bonificar al 99% en las donaciones y transmisiones mortis causa la cuota para los descendientes de los grupos I y II parecen ser claramente los objetivos a batir por quienes pretenden imponer un socialismo fiscal obligatorio.

Ya hemos planteado las razones políticas y jurídicas por las cuales consideramos que dicha pretensión homogeneizadora al alza (que no realmente armonizadora) supone una intromisión inadmisibles y regresiva en el statu quo competencial de nuestro Estado de las Autonomías, además de una renuncia a las ventajas económicas de la corresponsabilidad fiscal en un estado descentralizado, lo cual no puede conducir sino a una cada vez mayor ineficiencia.

Debemos ahora exponer también los criterios por los cuales consideramos que la mejor línea de actuación respecto de estos tributos es, precisamente, la llevada a cabo por la Comunidad de Madrid, que además coincide con la de los países de nuestro entorno, con los cuales se compara falazmente la presión fiscal, pero no lo que sí es verdaderamente susceptible de ser comparado, como por ejemplo lo es el tratamiento de la tributación patrimonial.

La fiscalidad sobre la riqueza (Patrimonio, Sucesiones y Donaciones) tiene una especial incidencia sobre los incentivos de los individuos para ahorrar, trabajar e invertir. La fiscalidad patrimonial impone una fuerte carga tributaria a las rentas obtenidas del ahorro y la inversión. Si un contribuyente gasta su dinero con rapidez en lugar de invertirlo, reducirá de forma sustancial los impuestos que debe pagar, por lo cual reacciona ahorrando menos y consumiendo más. A largo plazo, pequeños cambios en el comportamiento del consumo frente al de la inversión se traducen en un crecimiento mucho menor de la segunda.

Los impuestos sobre patrimonio, sucesiones y donaciones gravan activos que ya lo han sido. Las personas pagan impuestos por los rendimientos del trabajo, vuelven a hacerlo cuando recogen los beneficios de sus inversiones y lo hacen a título póstumo cuando fallecen. Con criterios de justicia y equidad tributaria, esa doble imposición que llega a ser triple debería ser eliminada, máxime cuando, además, ambos impuestos generan distorsiones más elevadas que la escasa capacidad recaudatoria que movilizan. España, que tiene unos niveles de ahorro deficientes, es paradójicamente, uno de los países de la OCDE con un tratamiento fiscal más lesivo del ahorro. Lo que resultaría verdaderamente admisible y comprensible sería, en todo caso, reducir el esfuerzo fiscal y seguir el modelo de la Comunidad de

Madrid y el de la mayoría de los países de la UE, en lugar de forzar el sistema y violar la capacidad normativa de las CCAA para alejarse todavía más de las mejores prácticas de nuestro entorno.

## Impuesto sobre el Patrimonio

Conviene recordar, en primer lugar, la Exposición de Motivos de la Ley 4/2008, por la cual se creó una exención del 100% en el impuesto, en la que se decía “tanto el entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar los objetivos para los que fue diseñado. En el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen...”. Argumentos que no han perdido validez desde entonces.

La función de control, que fue su principal justificación en el pasado, ya no es necesaria, dado que los gobiernos disponen de fuentes alternativas informatizadas directas y de calidad para obtener la información que necesitan.

Se trata de un impuesto fiscalmente obsoleto y económicamente antifuncional, cuya existencia en España constituye una anomalía en el conjunto de los países de nuestro entorno político, económico e institucional.

En la actualidad no existe ningún país de la UE que tenga un Impuesto de Patrimonio como el de España para personas físicas. En Francia se sustituyó por un impuesto sobre la fortuna inmobiliaria, con un tipo máximo del 1,5%, y en los Países Bajos por un impuesto sobre rendimiento fijo del patrimonio con un tipo del 1,6%, pero allí no se gravan las ganancias de capital. En Italia se gravan con 0,6% las propiedades fuera del país y con 0,2% las inversiones en el extranjero.

En el mundo lo hay todavía de algún modo (muy diferente en todo caso) en apenas un puñado de países (Noruega, Suiza, Argentina, Colombia) y con tipos mucho más bajos que en España.

El prestigioso instituto IFO de Alemania ha estimado recientemente que la reintroducción del Impuesto sobre el Patrimonio en Alemania supondría en realidad una significativa pérdida de la recaudación neta, pues implicaría una contracción, en el medio y largo plazo, de hasta el 5% del PIB nacional.

En Francia, se estimó que la pérdida global neta sobre el conjunto de la recaudación podría ser del doble de los ingresos obtenidos por el impuesto, como consecuencia de la contracción de actividad generada.

La Tax Foundation estudió los efectos que podría tener la introducción del impuesto sobre patrimonio en Estados Unidos, según proponía Thomas Piketty. Su conclusión fue que el efecto que el impuesto del patrimonio tendría sobre la economía de los Estados Unidos sería devastador.

A lo largo de un periodo de diez años, los salarios se reducirían en un 5,2%, destruyendo 1,12 millones de empleos, el stock de capital disminuiría un 16,5 % y el PIB reduciría su crecimiento en un 6%.

Todas las clases sociales, con o sin patrimonio, e incluso las más pobres, se verían afectadas por esta reforma fiscal por la reducción de la actividad económica

Las clases bajas y medias serían las más afectadas por la caída del empleo (1,2%), la bajada salarial (5,2%) y la reducción de la oferta de bienes y servicios.



El Impuesto sobre el Patrimonio, en conclusión, supone una barrera de entrada para la inversión extranjera y un desincentivo para el mantenimiento de patrimonio, especialmente en un entorno internacional en el que la mayor parte de los países lo han suprimido.

Penaliza el ahorro e incentiva el consumo. Es un impuesto que es contrario a la eficiencia, ya que castiga doblemente el esfuerzo laboral y empresarial, haciendo menos atractivo trabajar, ahorrar y asumir riesgos.

Puede, además, llegar fácilmente a ser confiscatorio porque la rentabilidad de los activos sea menor que lo que se paga simplemente por mantener el patrimonio. El impuesto sobre el patrimonio se creó cuando los tipos de interés y la rentabilidad de los activos eran muy elevados. En las circunstancias actuales, con tipos de interés cercanos a cero, la aplicación de tarifas marginales de hasta el 3,75% (el tipo máximo en alguna región española) implica un gravamen superior al rendimiento obtenido por los activos gravados.

Es, además, ineficiente por los elevados costes de gestión y su baja capacidad recaudatoria. En el conjunto de España, en 2019 apenas supuso 1.355 millones, equivalente al 0,2% del gasto público total en ese ejercicio.

Por todo ello, la opinión no sólo de la Comunidad de Madrid, sino de la inmensa mayoría de los expertos en materia tributaria y de los análisis tributarios publicados, es que se trata de un impuesto que debería desaparecer definitivamente de nuestro ordenamiento jurídico.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se trata también de una figura tributaria evitada en muchos países y objeto de moderación en otros tantos. La mayor parte de los países de la UE no lo tienen, o lo mantienen con tipos residuales. En quince socios comunitarios vemos que este tributo ha sido abolido de facto o de jure, mientras que en otros once genera una recaudación muy reducida (en promedio, del 0,27% del PIB). Esta tendencia a la reducción o desaparición del impuesto también existe en la OCDE, y así Australia, Canadá, Israel, México y Nueva Zelanda han eliminado recientemente el Impuesto.

En el ámbito de la OCDE, el tipo medio del impuesto es del 15%, muy alejado del tipo medio del 34% existente en España (que, en ocasiones, puede llegar hasta más del 80%).

En España, es un tributo con una regulación anticuada, plagado de presunciones y ficciones, con lo que ello supone de riesgo para el gravamen de manifestaciones reales y no ilusorias de capacidad contributiva.

Según la concepción generalizada en el universo hacendístico, en un contexto de fiscalidad moderada el impuesto podía tal vez cumplir una función revisora cuando se producía el traspaso de patrimonio de una persona a otra. En su momento, la imposición personal sobre la renta se limitaba prácticamente al antiguo impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo personal (IRTP) que gravaba sueldos y salarios al tipo fijo del 12%, y el consumo se gravaba con el impuesto indirecto entonces vigente, el ITE (Impuesto sobre Tráfico de Empresas), cuyo tipo general era del 4%. En ese contexto fiscal podía considerarse razonable que cuando una persona traspasaba su patrimonio a terceros (por fallecimiento o voluntad propia), el importe de lo traspasado resultara gravado.

Sin embargo, el escenario tributario ha cambiado significativamente. El IRPF llega a soportar tipos de gravamen del 50% y el IVA tiene un tipo general del 21%. Ante estas exigencias del sistema fiscal, más bien carece de sentido y justificación someter el patrimonio a un gravamen adicional al resultar traspasado por sucesión o donación, especialmente con la tarifa vigente del impuesto, con un tipo aplicable que puede superar el 80%, lo cual entra sin ningún género de duda en el terreno de la confiscatoriedad.

De hecho, la excesiva fiscalidad soportada por las herencias hace que muchos contribuyentes renuncien a percibir el dinero que les legan sus familiares. Desde 2007 hasta 2018, el Consejo General del Notariado tuvo constancia de 326.512 renunciaciones a herencias. Las 46.679 herencias rechazadas del año 2018 suponían el 10,8% de las transmisiones previstas.

En el caso de las donaciones, la experiencia demuestra claramente que el único efecto que tiene la decisión de gravar de forma onerosa este tipo de operaciones es hacer que directamente no se realicen. Esto se traduce en un menor dinamismo económico, al no realizarse transferencias que los agentes

económicos desean hacer en el presente, y puede incentivar el fraude o la elusión fiscal, puesto que los contribuyentes pueden buscar otras fórmulas para efectuar los pagos previstos .

El caso de la Comunidad de Madrid ilustra como la bonificación del impuesto no se traduce necesariamente en una menor recaudación sino que, al contrario, tiene un efecto beneficioso sobre la misma. A pesar de tenerlo prácticamente bonificado para los parientes más cercanos, Madrid es la segunda región con mayor recaudación líquida por Sucesiones y Donaciones.

En donaciones, antes de la existencia de la bonificación del 99%, se realizaban unas 4.000 donaciones al año, con una recaudación en torno a los 20 M€.

En 2019, se realizaron 50.593 con una recaudación de 28,5 M€. Es decir, tras bonificar el impuesto, las donaciones declaradas se han incrementado en un 1.165%.

## VII. CONCLUSIONES

### La libertad en la política tributaria es positiva

En muchas ocasiones, se insiste en una afirmación que los datos demuestran falsa y errónea. Según dicha teoría la Comunidad de Madrid es un “paraíso fiscal”, al tiempo que se insiste en que realiza rebajas fiscales sólo a las rentas altas en forma de menos impuestos y que por ello no obtiene recursos suficientes para financiarse. Los datos demuestran que no es cierto:

- En primer lugar, porque gracias a los impuestos bajos la Comunidad de Madrid ha logrado que su economía prosperase y, con ella, la de toda España:
  - Si al inicio del Estado de las Autonomías era la quinta región en PIB per cápita, ahora es la primera.
  - Si en 1995 estaba por detrás del puesto sesenta entre las regiones más prósperas de la UE, con la política de impuestos bajos llegó a ascender hasta el número veintitrés.

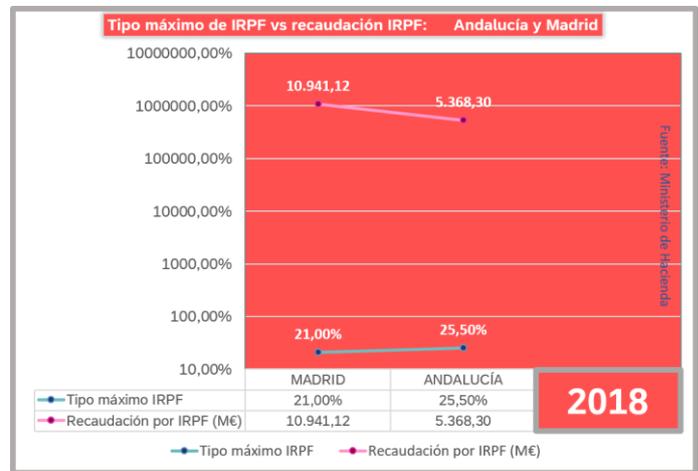
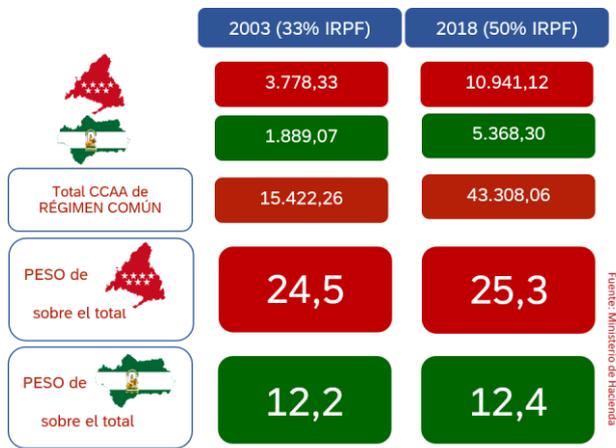
En segundo lugar, porque es falso que Madrid recaude menos con impuestos más bajos. De hecho, no sólo recauda más, sino que ha aumentado su recaudación más que lo ha hecho el resto mientras Madrid bajaba impuestos. De esta forma, la recaudación asignada a Madrid en función de su participación en el IRPF, ha aumentado casi un punto porcentual sobre el total de recaudación por dicho impuesto asignado a las CCAA de régimen común, al pasar de un 24,5% del total en 2003 al 25,3% del total en 2018 (último ejercicio liquidado de manera definitiva).

	2003 (33% IRPF)	2018 (50% IRPF)
Comunidad de Madrid	3.778,33	10.941,12
Total CCAA de RÉGIMEN COMÚN	15.422,26	43.308,06
PESO de  sobre el total	24,5	25,3

Fuente: Ministerio de Hacienda

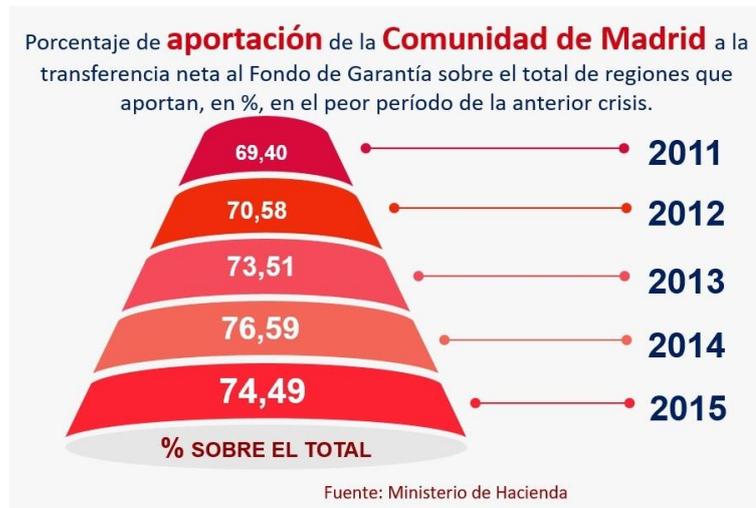
- Es más, en ese período de tiempo, puede compararse la evolución de la Comunidad de Madrid con la de Andalucía, período en el que tenían una política económica de distinta orientación. El entonces Gobierno andaluz aplicaba un tipo de IRPF casi cinco puntos mayor que el de la Comunidad de Madrid; sin embargo, Andalucía no aumentó casi su peso en la recaudación por IRPF, apenas 2 décimas, una cuarta parte de lo que lo aumentó Madrid. Esto hizo que la recaudación de Madrid por IRPF fuese el doble que la de Andalucía, pese a contar con casi dos

millones menos de población y con casi cinco puntos menos de tipo marginal máximo en el IRPF..

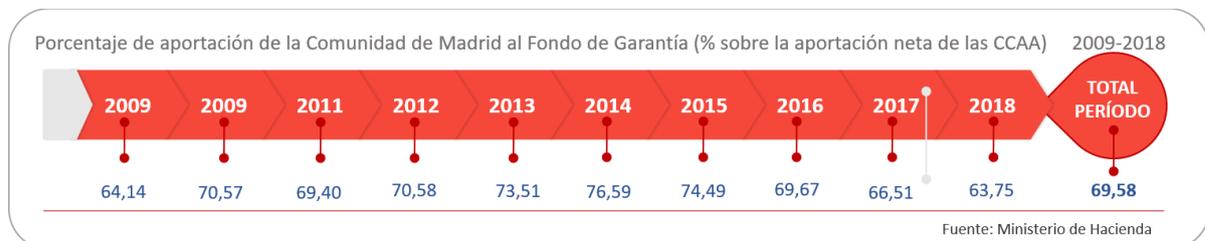


Andalucía, en los dos últimos años ha emprendido un camino de reducción de impuestos en línea con el llevado a cabo por la Comunidad de Madrid, que ya está dando también buenos resultados en términos de crecimiento económico.

- Por último, el que Madrid tenga impuestos más bajos beneficia a toda España, ya que al tener impuestos más bajos crece más y genera más empleo, con lo que se origina un incremento de recaudación, que permite que los madrileños aporten más al fondo de garantía de los servicios públicos esenciales para ayudar a pagar la Sanidad, la Educación y los Servicios Sociales del resto de regiones.
- Así, podemos ver que si la solidaridad de Madrid siempre es extraordinaria, la política de impuestos bajos le ha permitido marchar siempre mejor que el resto, pero especialmente en tiempos de crisis, que hizo que en los peores años de la anterior crisis y hasta su finalización (2011-2015) aportase más del 70% de la transferencia neta al fondo de garantía de las CCAA.



Además, dicha aportación siempre se ha mantenido en todo el período 2009-2018 (último ejercicio con liquidación definitiva proporcionada), en media, en el entorno del 70%, y siempre por encima del 60%. De hecho, la ligera bajada de Madrid a la aportación no se debe a una menor solidaridad, sino a que el resto de regiones que aportan en neto a dicho fondo tardaron más en recuperarse de la anterior crisis, tiempo que Madrid no tuvo que esperar porque la política de impuestos bajos le permitió resistir mejor en la crisis y remontar antes en su actividad económica, manteniendo unas aportaciones altas a la solidaridad cuando el resto de regiones aportantes netas veían como descendían las suyas.



- Por tanto, obligar a Madrid a subir impuestos no sólo sería nocivo para la economía madrileña y el empleo de todos los madrileños, sino que sería negativo para el conjunto de españoles, ya que el empobrecimiento de la Comunidad de Madrid daría lugar a una menor aportación de ésta al Fondo de Garantía, de manera que las regiones receptoras tendrían menos recursos para pagar la Sanidad, la Educación o los Servicios Sociales.
- Por otra parte, una “armonización” sólo conseguiría elevar para todos los tipos mínimos de las figuras tributarias afectadas, pero no la competencia fiscal, porque unos se quedarían en el mínimo y otros lo elevarían. Esto demuestra que no tiene tampoco argumentación desde el punto de vista de evitar la competencia fiscal.

- En todo caso, Madrid considera positiva la competencia fiscal, porque es el elemento que permite aplicar la auténtica corresponsabilidad fiscal, asumiendo una política de gastos y otra de ingresos frente a los ciudadanos, con transparencia, claridad y resultados.
- Por otra parte, los datos muestran que con impuestos bajos, reformas profundas y cumplimiento de los objetivos de estabilidad es como se logra una mayor prosperidad y la cobertura de los mejores servicios esenciales, como queda recogido y demostrado a lo largo del presente documento.
- No obstante, desde Madrid defendemos la libertad de todas las regiones para que en el uso de la corresponsabilidad fiscal puedan ejercer la política económica que consideren más conveniente: bien una política tributaria de impuestos bajos (política fiscal expansiva) o bien una política tributaria de impuestos altos (política fiscal contractiva), sin que se obligue a nadie a aplicar una u otra, sino que lo decidan en su ámbito competencial.

## EXPERTOS Y ENTIDADES CONSULTADAS

### EXPERTOS CONSULTADOS

**D. Salomón Aguado Manzanares.** Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

**D. Luis Manuel Alonso González.** Universidad de Barcelona

**D. Santiago Álvarez García.** Universidad de Oviedo

**D. Lorenzo Bernaldo de Quirós.** Freemarket Corporative Intelligence

**D. Mikel Buesa.** Universidad Complutense de Madrid

**D. Francisco Cabrillo.** Universidad Complutense de Madrid

**D. César García Novoa.** Universidad de Santiago de Compostela

**D. Daniel Lacalle.** Instituto de Empresa (IE) e Instituto de Estudios Bursátiles (IEB)

**D. José Manuel Otero Novas.** Abogado del Estado

**D. Carlos Rodríguez Braun.** Universidad Complutense de Madrid

**D. Juan José Rubio Guerrero.** Universidad de Castilla La Mancha

**D. Ignacio Ruiz Jarabo.** Asesor legal y tributario

**D. Jorge Sainz.** Universidad Rey Juan Carlos

**D. Javier Santacruz.** Instituto de Estudios Bursátiles (IEB)

**D. José Félix Sanz Sanz.** Universidad Complutense de Madrid

**Dña. Macamen Tejera Gimeno.** Abogada del Estado (en excedencia)

---

## **ENTIDADES CONSULTADAS**

**Asociación de la Empresa Familiar de Madrid (ADEFAM)**

**Asociación Madrileña de Empresa Familiar (AMEF)**

**Asociación de Trabajadores Autónomos (ATA)**

**Confederación Empresarial de Madrid-CEOE (CEIM)**

**Circulo de Empresarios**

**Fundación Civismo**

**Instituto de Estudios Económicos (IEE)**

**Instituto Ostrom**

## ANEXO I: EXPERTOS

### **REFLEXIONES SOBRE LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN ESPAÑA. D. Salomón Aguado Manzanares. Universidad a distancia de Madrid (UDIMA)**

#### **Introducción**

El presente informe se emite con el objeto de aportar algunas reflexiones sobre aspectos de necesario abordaje en el marco de la elaboración del Libro Blanco de la reforma tributaria. Se plantean de forma resumida algunos aspectos que se podrían considerar en el estudio y análisis de una reforma tributaria. De esta forma se plantea, entre otras cuestiones, la simplificación de la imposición de la renta personal, la homogeneización del impuesto al consumo, la reforma de la financiación local, así como del sistema de pensiones.

#### **Impuesto sobre la renta personal**

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es la principal figura del ordenamiento tributario de España, pues constituye una de las fuentes de los ingresos públicos. En la actualidad, el establecimiento de los tipos que configuran cada tramo es un sistema mixto, en él se combina un tipo estatal (en 5 tramos) y un tipo autonómico, lo que según la Comunidad Autónoma de que se trate se puede diseccionar hasta en 13 tramos (Baleares).

Se propone una simplificación del número de tramos, en sintonía hacia un flat tax o un impuesto dual, como se ha apuntado con anterioridad<sup>1</sup>, en el que el mínimo exento debe incluir un nivel básico de renta, así como las circunstancias familiares y personales. Este aspecto es fundamental para mantener la progresividad del impuesto. En cuanto al debate sobre la progresividad de esta propuesta, este principio debe considerarse como no como fin en sí mismo, sino como un medio para la obtención del objetivo de distribución de la renta. La mayoría de economistas modernos consideran que la política redistributiva debe hacerse a través del presupuesto, mediante las políticas activas de gasto (dependencia, políticas sociales, etc.). De esta forma, se estaría considerando de forma global o integral la relación bilateral entre el Estado y cada contribuyente, y no solamente teniendo una visión sesgada o parcial desde la óptica tributaria.

#### **Impuesto sobre el consumo**

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un impuesto armonizado por tanto la capacidad de reforma está limitada. Aún así, España es de los países de la UE con mayor número de ítems gravados con

---

<sup>1</sup>“La imposición sobre la renta personal en España: una propuesta a futuro” (2013) Aguado Manzanares, Salomón; Rubio Guerrero, Juan José; Romero Jordán, Desiderio y Sáinz González, Jorge. Capítulo de libro en “Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo” (Director Miguel Marín – Coords. Gabriel Elorriaga y José Félix Sanz). Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales FAES. Madrid. 2013.

porcentajes reducidos o superreducidos, es decir, situados fuera del tipo normal, que desde 2012 es el 21%. Sería conveniente realizar una reasignación de las bases, hacia una disminución de la diferencia con el resto de países de la UE, e incluso un incremento de la carga, vinculada a una reducción de otras figuras impositivas más lesivas para el crecimiento económico, como las cotizaciones sociales, lo que según los estudios previos realizados al respecto podría suponer incremento del crecimiento económico y del empleo.

### **Financiación de las Entidades Locales**

Un aspecto fundamental que tiene que abordar una reforma integral del sistema tributario en España es el concerniente a la financiación, o mejor dicho infrafinanciación, de las Entidades Locales (EELL). Esta es una histórica reivindicación del municipalismo que ha visto cómo se ha llevado a cabo la descentralización del Estado a las Comunidades Autónomas, con la consiguiente dotación presupuestaria. No se ha abordado de forma conveniente la segunda descentralización, aquella que implica la cesión de competencias y su financiación, del Estado y CCAA hacia los ayuntamientos.

La reforma sobre las competencias y la estabilidad presupuestaria local, mediante la restricción del gasto público, fueron abordadas en 2013 en la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (Ley 27/2013). Sin embargo, no se ha planteado, ni se conoce que haya voluntad política para ello, la necesaria participación de las EELL en los ingresos autonómicos. Por tanto, se hace imprescindible que de forma equivalente a la actual Participación en Ingresos del Estado (PIE) que se realiza desde la administración central a los ayuntamientos, también se incluya en la reforma tributaria la Participación en Ingresos de las Comunidades Autónomas (PICAS). Esta participación es totalmente independiente de las actuales transferencias corrientes (entorno a los 4.100 millones de euros, en 2019) vinculados en su mayoría a la financiación de convenios por la cesión de competencias.

En cuanto a los ingresos de los ayuntamientos<sup>2</sup>, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), en la actualidad, supone 1 de cada 4 euros de los ingresos municipales. Uno de los aspectos negativos que se observa es la diferencia existente entre el valor catastral y el de mercado, por la dilación que se produce entre las diferentes revisiones catastrales. Por eso, la principal reforma que se debe implantar es la mejora de la base de cálculo, es decir, el valor catastral, siendo necesario que, de forma urgente, se establezca una ponencia de valores universal, de revisión anual, cuyo importe se acerque al valor de mercado (al menos, el 80%).

En cuanto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) la falta de regulación tras las sentencias del Tribunal Constitucional declarando inconstitucional en 2017 diversos artículos, ha provocado una situación de inseguridad jurídica que en la práctica está afectando a los contribuyentes y provocando la interposición de demandas judiciales. Una solución al respecto se podría dar incorporación de este impuesto como un tramo adicional “local” en la liquidación del ITPyAJD

---

<sup>2</sup>“La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal” (2019) Directores Salomón Aguado Manzanares y María del Carmen Cámara Barroso. Serie Monografías. Centro de Estudios Financieros CEF.- 2019.

correspondiente. De esta forma, cada entidad local fijaría, con su potestad reglamentaria, el porcentaje adicional que se aplicaría sobre los inmuebles situados en su territorio. De forma alternativa, se podría establecer un tanto fijo, entorno al 0,5 por mil, de la recaudación total del ITPyAJD en cada CCAA para cada ayuntamiento en función de la valoración de las transacciones económicas realizadas sobre inmuebles de su municipio.

### **Reforma de la Seguridad Social**

Aunque la propuesta no se plantea la necesaria reforma del sistema de pensiones de la Seguridad Social, es obvio que es imprescindible su abordaje. La separación de las fuentes de financiación de las pensiones del sistema contributivo, con cargo a las cotizaciones sociales, del sistema no contributivo o asistencial, con cargo a los presupuestos generales del Estado, es una de las principales. Sin embargo, también se ha de plantear la modificación del sistema, el actual modelo de reparto está agotado, básicamente por la inversión de la pirámide poblacional y incremento de la esperanza de vida. Ello obliga a plantear la adopción de un modelo financieramente sostenible en el tiempo, minimizando el impacto que tendría sobre los afectados durante el periodo transitorio. Se plantea, por tanto, la adopción de un modelo de cuentas nocionales individuales<sup>3</sup>.

Además, la implantación de este sistema tendría engarce con el modelo de prestación por desempleo denominado “mochila austríaca” en el que el remanente obtenido en el transcurso de la vida laboral se incorporaría en el cálculo de la pensión contributiva correspondiente.

### **Otras consideraciones**

En cuanto a los aspectos que para el Ministerio de Hacienda se debe prestar especial atención para su análisis como son la fiscalidad verde y digital, las económicas emergentes o la armonización tributaria patrimonial, más parecen aspectos propios de la agenda política del gobierno de turno que aspectos relevantes para abordar una reforma tributaria en profundidad que mejore los ingresos públicos sin estrujar al contribuyente, que en su gran mayoría son las clases medias y trabajadoras de este país.

En cuanto a la fiscalidad medioambiental, lejos de plantearse como un incentivo hacia un cambio de modelo económico, todo parece apuntar a una nueva moda de apostillar como “impuesto verde” a lo que es una simple necesidad de aumentar los ingresos tributarios, siendo en este caso algunas CCAA quienes más han contribuido a su proliferación ante la imposibilidad de obtener recursos por otras vías (descartando la contención de gasto como forma de equilibrar el presupuesto público).

Por lo que respecta a la armonización de la tributación patrimonial, es un intento de cercenar el derecho constitucional que tienen las CCAA en virtud de su autonomía financiera para gestionar las competencias que le son propias o que han ido adquiriendo estatutariamente.

---

<sup>3</sup>“Pensiones en transición: Un panorama internacional de los retos que afrontan los sistemas de pensiones” (2017) Directores José Antonio Herce San Miguel e Iratxe Galdeano Larisgoitia. Analistas Financieros Internacionales AFI. Madrid. 2017.

Las reformas propuestas se deben basar en los principios de seguridad jurídica, simplificación del sistema, consolidación fiscal y potenciación de la fiscalidad. A este respecto se indica la necesidad de avanzar en la no discriminación de los procedimientos digitales frente a la tramitación ordinaria en papel. Se tienen que garantizar los derechos de los contribuyentes frente a las notificaciones electrónicas para evitar la distorsión que pueden suponer<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Notificaciones electrónicas y garantías del contribuyente” de García Díez, Claudio (2020). Capítulo de libro en "Plataformas digitales: problemas jurídicos derivados de su actuación" (Coords. María del Carmen Cámara Barroso y Diego Megino Fernández), Centro de Estudios Financieros CEF.-, Madrid, 2020".

## **UNA CONTRIBUCIÓN AL ANÁLISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. D. Luis Manuel Alonso González. Universidad de Barcelona.**

Por enésima vez, se constituye en España una comisión de expertos que acometerá la ímproba labor de formular propuestas de mejora del sistema fiscal para que el Gobierno de la Nación, si así lo estima, transforme algunas de ellas en la base de medidas legislativas objeto de implementación supuestamente en la segunda mitad de la legislatura en curso.

Pocas veces cuando se abre el debate sobre la reforma de un sistema fiscal el punto de vista predominante es el de las relaciones entre Hacienda y los administrados. Por el contrario, suele prevalecer el objetivo de optimizar la obtención de recursos tributarios. Es esta una meta absolutamente legítima y comprensible, sobre todo desde la perspectiva de los gestores públicos. Sin embargo, en ocasiones, se pierde de vista que la base del éxito de un sistema fiscal descansa en una aplicación fluida y eficaz del mismo, más aún que en su diseño en el plano normativo.

En mi modesta opinión, la auténtica reforma fiscal debe empezar por las bases del funcionamiento del sistema que son las relaciones entre Hacienda y los contribuyentes. Y no sólo porque es esta una faceta con una penetración de criterios democráticos y garantistas hoy ciertamente deficitaria sino porque así lo demandan las cifras.

Los números no pueden ser más elocuentes. La Memoria de la Agencia Tributaria del ejercicio 2019 cifra en 42.770 millones de euros la deuda pendiente de pago, un 20% aproximadamente del total de la recaudación.

Ese concepto abarca conceptos diversos. Si dejamos a un lado 24.000 millones que corresponden a deudores morosos, la deuda en voluntaria alcanza los 19.000 millones. De ese total un 62% corresponde a deuda suspendida o por recursos. Y un 24% está paralizada por vincularse a procesos concursales o hallarse aplazada o pendiente de compensación. En conjunto, un 86% de esa deuda se encuentra “legalmente” suspendida y, concretamente, unos 12.000 millones no se cobran aun porque existen litigios abiertos, pendientes de resolución entre Hacienda y los contribuyentes.

Es la prueba de que el sistema no consigue ser suficientemente eficaz. La respuesta tradicional de la Administración Tributaria española se concentra en la represión del fraude, pero ya se ve que con un éxito relativo pese a la política de propaganda usual en la materia.

Pero el principal problema es otro. Un informe del Fondo Monetario Internacional dado a conocer el pasado mes de marzo sitúa en España la economía en la sombra en un 17,2%, porcentaje equivalente a unos 180.000 millones de euros anuales. No entraremos ahora a discutir ese dato en relación con el que ofrecen otras fuentes (el informe gubernamental “España 2050” lo eleva al 20%) ni a compararlo con el que se adjudica a otros países de la Unión Europea. Lo que aquí y ahora interesa es relacionar esa

porción enorme de la actividad económica sumergida con la pérdida de ingresos fiscales que comporta. La fuente citada arguye que, si España descendiera al nivel de economía sumergida que se atribuye a Alemania, un 13%, la recaudación fiscal que se generaría podría aumentar en casi 20.000 millones de euros.

Está claro que, si se amplían las bases de tributación globales de nuestro sistema fiscal, a la vez que se da un cumplimiento más intenso del principio constitucional de contribución a las cargas públicas, el rédito, en términos de recaudación, será muy notable.

Si a ello se suma una optimización del gasto público, una redefinición del gasto provocado por la hipertrofiada administración territorial y una adecuación a la realidad del provocado por determinadas políticas sociales donde la política se sobrepone al fundamento social, es posible evitar que España se vea sometida a una reforma fiscal orientada a elevar sus índices de tributación, perspectiva poco ilusionante cuando es evidente que nuestro país sufrirá para salir de la crisis económica en la que se ha hundido a causa de la pandemia. Recordemos que el informe “España 2050” propone llegar a una presión fiscal del 37% en 2030. En euros se trataría de un importe que, en buena medida, quedaría cubierto con el ahorro en litigiosidad y un redimensionamiento de la economía sumergida.

Pero, antes de proseguir, tenemos que anotar otro dato más que permite completar este análisis en el sentido de expresar que el sistema fiscal español no es justo. O, mejor dicho, no se aplica conforme a Derecho en demasiadas ocasiones.

Ese dato no es otro que el índice de estimaciones de las reclamaciones económico-administrativas que presentan los obligados tributarios contra los actos dictados por la Administración Tributaria en el ejercicio de la función tributaria. Estudios muy recientes sitúan la ratio de supuestos en los que gana el contribuyente, en todo o en parte, entre el 45 y el 50% solo en primera instancia. El dato admite matices, claro está, pues las estadísticas oficiales no permiten conocer el alcance de la estimación de la reclamación. Pero, de lo que no cabe duda es de que en demasiadas ocasiones la Administración se equivoca en perjuicio del contribuyente.

Por redondear esta información, aunque es mucho más difícil espigar en las memorias de los tribunales contenciosos la porción de recursos en materia fiscal que ganan los demandantes, parece que el porcentaje de éxito se situaría ligeramente por encima del 30%. Claro que a esa instancia acuden quienes no ganaron en la vía económico-administrativa, de modo que la conclusión con la que se cierra el párrafo precedente sigue siendo válida.

Tan discutibles resultados de la actuación administrativa tributaria se enmarcan en un estado de litigio abierto permanentemente entre Administración y administrados en el que éstos se ven alentados a recurrir porque sus posibilidades de éxito en los tribunales crecen año tras año. Así se explica que desde hace una década se bordeen siempre las 200.000 reclamaciones económico-administrativas anuales.

Es evidente que este estado de cosas tiene que cambiar pues a nadie conviene. La Administración, como se ha visto antes, tiene retenidas liquidaciones importantes que no puede cobrar por estar suspendidas en vía de recurso. El administrado se ve compelido a defenderse de una actuación administrativa agresiva y entra en una espiral de impugnaciones que le genera altos costes directos e indirectos. Los tribunales, ya sean administrativos o judiciales, se encuentran anegados de recursos a cuya resolución no pueden dedicar el tiempo y el esfuerzo que merecen. En suma, un panorama poco halagüeño a nivel doméstico y completamente desincentivador para la iniciativa económica, la seguridad jurídica y la inversión extranjera.

El quid de la cuestión reside en que España se caracteriza por ser uno de los países del mundo menos abierto a la promoción real de la relación cooperativa o, como otros la llaman, el cumplimiento cooperativo. Se arrastra desde hace medio siglo, al menos, una dinámica de confrontación entre Administración y administrados en el terreno tributario. Un binomio acción/reacción que gira en torno a la tantas veces proclamada lucha contra el fraude fiscal, objetivo que, de ser cierto, debería reconocerse como de imposible cumplimiento dado que, año tras año, gobierno tras gobierno se juramentan para erradicarlo sin apenas conseguirlo

Otros países, sin embargo, se han volcado en un cambio de paradigma relacional intentando evitar conflictos tributarios que desangran las economías de las partes contendientes. El pacto, el acuerdo, las soluciones transaccionales en sus múltiples variantes, reconducidos todos ellos hacia los sistemas de resolución alternativa de conflictos (ADR) son hoy la divisa inevitable de una Hacienda moderna. Permiten garantizar más recaudación, menos litigios y, probablemente, una aplicación de las normas fiscales menos crispada e injusta.

A mi modo de ver, esta es la primera tarea que hay que cumplir y no depende tanto de un comité de expertos como de una toma de conciencia clara por parte de quienes tienen la responsabilidad de construir una Hacienda competitiva para el siglo XXI.

Si pasamos ahora al análisis del resto del sistema fiscal, lo que en la dogmática tributaria engrosaría la Parte Especial del Derecho Tributario, pienso que no hay demasiado margen para lograr transformaciones milagrosas.

En un contexto de economía global las soluciones fiscales han de estar igualmente interconectadas. Ese alto condicionamiento de la soberanía fiscal de los Estados se acentúa cuando, como sucede en España, se pertenece a una organización supranacional como es la Unión Europea, donde las políticas fiscales tienen que estar coordinadas. De tal manera, como es más que sabido, las normas que regulan el IVA y los Impuestos Especiales, principalmente, en sus trazos fundamentales beben directamente del Derecho Comunitario.

En relación con el IVA, pero desde luego afectando a muchos otros tributos, se va a dejar sentir la política general de recortes de los beneficios fiscales. En esta materia no hay que perder de vista que el diferencial de tipos de gravamen así como determinadas exenciones pueden ser el cauce para adaptar mejor el impuesto a los postulados de justicia tributaria. Otro sector importante de exenciones tiene un

fundamento estrictamente técnico. En definitiva, toda poda de beneficios fiscales exige practicarse con especial rigor.

En el campo de la imposición directa ese ámbito de decisión interno crece, pero no tanto como parece.

El Impuesto sobre Sociedades se mueve, también, en parámetros dispuestos allende de nuestras fronteras. La búsqueda de un tipo mínimo, el sometimiento a los dictados de BEPS o la extensión de un modelo común a nivel mundial de tributación de las empresas digitales son prueba de ello.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hay más margen de maniobra. Pero, sinceramente espero que no sirva para hacer este impuesto más gravoso. En un contexto de crisis económica y de salida de tal crisis lo aconsejable es rebajar la fiscalidad para relanzar la iniciativa económica. Está fuera de lugar pretender incrementos de tarifa como los acometidos en 2020. El gran problema del IRPF en España es que el tipo del 45% - sin tener en cuenta incrementos autonómicos - se empieza a aplicar con una base realmente baja, 60,000 €. En Italia, el 43% se aplica a partir de 75.000 €. En Francia, se aplica un 49% para bases superiores al medio millón de euros. Y en Alemania, con unos 278.000 € se tributa al 45%.

Si nos referimos, finalmente, a tributos cedidos en manos de las Comunidades Autónomas, como son el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no deja de ser sorprendente el énfasis que se está poniendo de un tiempo a esta parte en lograr una homogeneización mínima al alza. Es esta una tendencia completamente opuesta a los postulados de federalismo fiscal que impregnan el funcionamiento del Estado autonómico en el que durante décadas se luchó por aumentar las cotas de corresponsabilidad fiscal. Mejor dicho, de responsabilidad fiscal de las Comunidades en los impuestos que pagan sus ciudadanos. Es erróneo pensar que las necesidades de financiación de nuestras autonomías pueden hallar solución por esta vía. Al contrario, con toda probabilidad, se agriará la relación entre territorios y se terminará por perjudicar sus economías al eliminar un factor de competitividad fiscal con el que algunas no han sabido lidiar.

No se pierda de vista que uno de los sectores que mayor perjuicio puede llevarse al final es el de la empresa familiar si los beneficios fiscales de los que hoy en día disfruta entran en el escenario de reformas cuando éstas no son otra cosa que ideas para recaudar más.

Por último, se echa de menos una propuesta de regulación marco de la fiscalidad ambiental. El boom de tributos ambientales que se ha desatado en las últimas décadas corre riesgo de desorden y descoordinación. Ahí sí que pueden provocarse conflictos entre territorios, generalmente en los colindantes.

## AUTONOMÍA TRIBUTARIA Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. D. Santiago Álvarez García. Universidad de Oviedo

### 1. La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas

El artículo 156.1 de la Constitución reconoce la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: “las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

El Tribunal Constitucional<sup>5</sup> en las Sentencias 63/1986, de 21 de mayo, y 181/1988, de 31 de octubre, ha interpretado que esta autonomía financiera forma parte de la autonomía para la gestión de sus intereses, que les atribuye el artículo 137 del texto Constitucional, y en la Sentencia 179/1987, de 12 de noviembre, la define como “la autonomía para la propia determinación y ordenación de los ingresos y los gastos para el ejercicio de sus funciones”.

A pesar de este reconocimiento constitucional de la autonomía tributaria, el modelo autonómico español ha estado caracterizado por dos grandes asimetrías o diferencias competenciales: la existente entre las Comunidades de régimen foral y las de régimen común y, en estas últimas, por la diferente capacidad para aprobar medidas en materia de gastos o de ingresos públicos.

En relación con la segunda de estas cuestiones, el Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas, elaborado en el año 1995 por un Grupo de Estudios constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera, puso de manifiesto que la inestabilidad de la financiación autonómica estaba provocada por el desajuste existente entre el amplio abanico de competencias otorgadas a las Comunidades Autónomas, para adoptar decisiones en materias que comportan la realización de gastos públicos y su limitada capacidad para obtener los recursos necesarios para su financiación. En un sistema con estas características, las Comunidades o se dedican a presionar al gobierno central para que les transfiera más recursos, o se endeudan, o tienen que limitar el ejercicio de sus competencias en materia de gasto público (página 19).

Ante esta situación, el Informe señalaba que era imprescindible adoptar “fórmulas de corresponsabilidad fiscal, las cuales pretenden desplazar sobre la hacienda de las Comunidades Autónomas la responsabilidad de obtener sus propios ingresos, introduciendo así una restricción a sus demandas de recursos que confiera estabilidad al sistema. Este es, en definitiva, el sentido último de aumentar el grado de corresponsabilidad en el actual sistema de financiación: lograr que quienes adoptan las decisiones de gasto sean conscientes –y responsables– de que tales decisiones, antes o

---

<sup>5</sup> 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

después, aparejan la necesidad de obtener de los ciudadanos un volumen de ingresos equivalente” (página 61).

Hasta el año 1996, la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común se limitaba al establecimiento de impuestos propios y a la posibilidad de aplicar recargos sobre tributos estatales, en ambos casos con sujeción a las restricciones establecidas en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), ya que carecían de competencias legislativas en materia de tributos cedidos.

Las reformas del sistema de financiación aprobadas a partir del año 1996 incluyeron entre sus objetivos principales corregir esta situación, ampliando su participación en los principales impuestos estatales (excluyendo los Impuestos de Sociedades y sobre la Renta de No Residentes, además de otros menos importantes como el Impuesto sobre las Primas de Seguros), como en la adquisición de competencias normativas en materia de tributos cedidos y compartidos.

En contraste, las Comunidades Forales de Navarra y el País Vasco, en virtud de sus respectivos sistemas de Convenio y Concierto Económico, gestionan y recaudan los impuestos que conforman el sistema tributario estatal en su territorio, y disponen de amplias competencias para regular los mismos, excepto en el caso del IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación, objeto de armonización en la Unión Europea.

A pesar de los cambios antes comentados, las diferencias entre ambos sistemas, fundamentalmente en lo que se refiere a la fiscalidad directa, siguen siendo importantes, tal y como se recoge en el **Cuadro 1**.

**Cuadro 1. Capacidad normativa comparada de las Comunidades Autónomas de régimen foral y común**

Impuesto	Haciendas Forales	CA de régimen común
<b>IRPF</b>	Plena, excepto en retenciones de capital	(Cesión del 50%). Mínimo personal y familiar aplicable al gravamen autonómico (variación 10%), tarifa aplicable a la base liquidable general y deducciones
<b>Sociedades</b>	Plena para las que tributen exclusivamente a la hacienda foral	No cedido
<b>Renta de no residentes</b>	Plena para establecimientos permanentes	No cedido
<b>Patrimonio</b>	Plena	Mínimo exento, tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones
<b>Sucesiones y Donaciones</b>	Plena	Reducciones en base imponible, tipos, cuantías y coeficientes aplicables en función del patrimonio preexistente, bonificaciones

<b>Transmisiones Patrimoniales y AJD</b>	Plena, excepto en Operaciones Societarias, letras de cambio y documentos equivalentes	Tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones aplicables a transmisiones de bienes arrendamientos, concesiones administrativas y documentos notariales
<b>IVA</b>	Modelos y plazos de ingreso, siempre que no difieran de forma sustantiva de los estatales	(Cesión del normativa 50%) .Sin capacidad
<b>Especiales</b>	Modelos y plazos de ingreso, siempre que no difieran de forma sustantiva de los estatales	(Cesión del normativa 58%) .Sin capacidad
<b>Electricidad</b>	Modelos y plazos de ingreso, siempre que no difieran de forma sustantiva de los estatales	(Cesión del normativa 58%) . Sin capacidad
<b>Medios de Transporte</b>	Tipos de gravamen con los límites fijados por el Estado, modelos y plazos de ingreso	Tipos de gravamen con los límites fijados por el Estado
<b>Primas de Seguro</b>	Modelos y plazos de ingreso, siempre que no difieran de forma sustantiva de los estatales	No cedido
<b>Tributos sobre el Juego</b>	Plena, excepto en la delimitación del hecho imponible y el sujeto pasivo	Exenciones, bases imponibles, tipos de gravamen, cuotas fijas y bonificaciones

## 2. ¿Es necesario limitar las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas?

El ejercicio por parte de las distintas Comunidades Autónomas de las competencias legislativas que tienen atribuidas en materia de tributos cedidos y propios están provocando diferencias importantes en la carga tributaria que soportan los contribuyentes en función del territorio en que residen. Estas diferencias han provocado un debate sobre la necesidad de limitar algunas de estas competencias normativas o, en otros términos, de realizar una armonización de la legislación de los tributos cedidos.

El empleo en esta polémica del concepto de “armonización fiscal” resulta en mi opinión equívoco, en cuanto sugiere que en estos momentos algunos impuestos cedidos y compartidos no está armonizados. Sin embargo, esto no responde a la realidad, al menos en lo que se refiere a las Comunidades Autónomas de régimen común. La legislación básica de los mismos es estatal<sup>6</sup>, y, como puede apreciarse en el

---

<sup>6</sup> En el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma de la Financiación Autonómica de julio de 2017, en el que se defiende la necesidad de esta armonización, se reconoce que, en materia de tributos cedidos “la normativa básica sigue siendo sin embargo competencia del Estado dada su titularidad en los mismos” (página 17). En este Informe se señala que, frente a la situación que se produce en algunos países federales, en los que el gobierno central y los gobiernos regionales pueden establecer y regular impuestos independientes sobre los mismos hechos imponibles, en España “se ha optado desde

Cuadro anterior, las competencias de las comunidades se circunscriben a ciertos aspectos relacionados con el establecimiento de tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones.

En segundo lugar, es llamativo que la crítica a las diferencias tributarias no se extienda también a las que se producen en las políticas de gasto público, que pueden tener mayores efectos tanto desde un punto de vista relativo a la asignación de recursos, como en relación con la distribución de la renta o el crecimiento económico.

En tercer lugar, la polémica se centra en dos impuestos: el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, obviando la mayor parte de las veces las diferencias existentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o en relación con los impuestos propios.

Este olvido se explica porque en estos casos, las diferencias entre Comunidades Autónomas están provocadas por las subidas en los tipos impositivos aprobadas en varias de ellas –o por la creación de tributos propios, en Cataluña hay quince y en Madrid solamente dos-.

En cuarto lugar, es contradictorio defender que es necesario aumentar la responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas y pretender, al mismo tiempo, limitar su autonomía tributaria, como sucede en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma de la Financiación Autonómica publicado en julio de 2017. En este Informe se propone limitar las competencias de las Comunidades en los impuestos sobre la renta, patrimonio y sucesiones y donaciones, al establecimiento de tipos impositivos y deducciones en la cuota, introduciendo unos mínimos de tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que “impidan que una posible espiral de competencia a la baja termine con la práctica desaparición del tributo, al menos en las transmisiones de riqueza entre familiares directos. Estos mínimos deberían aplicarse también a las Comunidades forales” (página 57). En esta Comisión también se debatió, pero sin que se alcanzase un acuerdo, la posibilidad de establecer un mínimo de tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio<sup>7</sup>.

Frente a estas propuestas es necesario poner en valor el principio de corresponsabilidad fiscal, como instrumento que favorece la rendición de cuentas por parte de los gobiernos a los votantes, que pueden ejercer un mayor control sobre las decisiones de gasto público lo que, a su vez, impulsa la disciplina fiscal y constituye un incentivo para la realización de políticas de impulso al crecimiento económico.

---

el nacimiento del sistema autonómico por un sistema más estructurado en el que desempeña un papel central la figura de los impuestos cedidos” (página 48).

<sup>7</sup> El Informe cuenta, entre sus numerosos votos particulares, con el emitido por el profesor Guillem López i Casasnovas, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Baleares, en el que se defiende un incremento sustantivo de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas (páginas 157 a 159).

Finalmente, la autonomía tributaria no debe entenderse solamente en un sentido recaudatorio, la capacidad de las Comunidades Autónomas de variar sus ingresos tributarios, sino también como la capacidad para variar la estructura de los impuestos<sup>8</sup>. Esto “equivale a poder decidir el patrón distributivo de la carga tributaria (...) En consecuencia, el ejercicio de la autonomía financiera, obliga a las haciendas a disponer de una cierta gama de tributos que les permita, según se combinen, conseguir distintos patrones de distribución de la carga tributaria” (Informe, 1995, página 63).

---

<sup>8</sup> Zubiri Oria, Ignacio (2006): “Sobre la convergencia entre los sistemas foral y común”, en Papeles y Memorias de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Número XIV, páginas 47-59.

## NOTA SOBRE REFORMA FISCAL. D. Lorenzo Bernaldo de Quirós. Freemarket

La misión básica de un sistema fiscal es proporcionar ingresos al sector público ajustándose a tres principios básicos: 1. Equidad: igual sacrificio para igual capacidad de pago 2. Neutralidad: los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de trabajo, ahorro, consumo e inversión de los agentes económicos y 3. Eficiencia: los tributos han de ser simples, transparentes y los costes de su administración y cumplimiento lo más bajos posibles. Estos criterios han de inspirar cualquier programa de reforma tributaria, pero su aplicación se ve mediatizada por dos a priori: la ausencia de una interpretación unánime de su significado y la posibilidad de la entrada en conflicto de unos con otros en función de los objetivos políticos, sociales y económicos que se persigan.

También es fundamental señalar algo evidente pero que tiende a olvidarse: los impuestos no son gratuitos. Los contribuyentes ven reducida la renta obtenida de su esfuerzo, de su talento, de su ahorro y de su productividad y las compañías los beneficios obtenidos por el uso eficiente de los recursos puestos a su disposición. Además, el coste de la imposición desborda esos efectos porque se traduce en costes indirectos de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de Administración que son gravosos y afectan de manera significativa al bienestar de los individuos. Todos estos elementos han de ser evaluados a la hora de plantear una reforma fiscal eficiente y justa.

España no debe consolidar ni avanzar en la configuración de un sistema fiscal que penalice el crecimiento y la creación de empleo ni ajeno a un escenario de globalización en el que los Estados compiten por atraer inversión exterior y mantener e incrementar la interior. La idea según la cual la presión fiscal (ratio ingresos-PIB) es inferior a la existente en la media de la UE es un hecho pero supone una distorsión de la realidad porque ese indicador no mide la carga tributaria realmente soportada por los contribuyentes. Esta se ve reflejada con mayor exactitud por otros indicadores como el de Esfuerzo Fiscal (proporción de la presión fiscal respecto a la renta per cápita) o el de Presión Fiscal Normativa (la carga que el sistema tributario introduce en la economía al margen de la recaudación obtenida). En ambas esas rúbricas, la carga fiscal en España es superior a la vigente en la media de los países industrializados<sup>9</sup>.

En esta nota no se va a realizar una propuesta holística de reforma fiscal, sino se van a realizar algunas recomendaciones sobre los cambios que deberían introducirse en las grandes figuras impositivas, en

---

<sup>9</sup> Una buena aproximación a estos planteamientos se encuentra en Índice de Competitividad Fiscal 2019, Presentación de la presión fiscal normativa, IEE, octubre 2019; Sanz J.F. y Romero Jordán D, La insoportable levedad del Índice de Presión Fiscal, Funcas Blog, 21 de julio de 2020.

especial el IRPF y el Impuesto de Sociedad IS, por su repercusión sobre el crecimiento y la inversión. También se realizará una reflexión sobre las iniciativas orientadas a lograr la armonización fiscal.

El IRPF es la figura impositiva más importante del sistema fiscal español. Alrededor del 90 por 100 de las bases imponibles declaradas son rentas del trabajo. Se trata pues de un tributo que recae sobre trabajadores y autónomos. Por añadidura es soportado por la clase media: sólo el 50 por 100 de las declaraciones con una renta anual superior a los 30.000 euros son contribuyentes netos. Al mismo tiempo, los tipos marginales tienen una elevada Elasticidad de la Base Liquidable (EBL)<sup>10</sup>. Cuanto mayor es el nivel de ingresos de la unidad contribuyente, mayor tiende a ser la EBL lo que desincentiva la propensión a generar rentas en los colectivos afectados por aquellos. Esto significa que unos tipos marginales elevados no garantizan una mayor recaudación. La progresividad real de un impuesto sobre la renta se asienta sobre el tipo medio no sobre el tipo marginal. Para que un tributo sea progresivo basta con que el tipo medio crezca con el aumento de la renta.

De acuerdo con ese enfoque las líneas maestras para introducir cambios en el IRPF serían las siguientes:

1. Introducción de un mecanismo de mínimos personales y familiares que sustituya el actual esquema de mínimos exentos en virtud del cual el contribuyente pague por su renta disponible después de cubrir sus necesidades básicas.
2. Establecimiento de una tarifa lineal con dos tramos: el primero del 22 por 100 para las rentas que empiezan a ser gravadas a partir del nuevo mínimo exento y el segundo del 35 por 100 para las rentas del cuartil superior.
3. El gravamen sobre todas las plusvalías ha de recaer sólo sobre su componente real con el objetivo de mitigar la erosión inflacionaria de las variaciones patrimoniales en función de su período de generación. En esta misma línea, se eliminaría el actual doble gravamen sobre los dividendos.
4. Restauración de los incentivos fiscales a las aportaciones realizadas a los instrumentos de previsión social como a cualquier otro instrumento de ahorro a largo plazo. Las contribuciones realizadas a ellos podrán ser rescatadas en caso de jubilación, enfermedad grave, gran invalidez, incapacidad laboral o muerte del partícipe.
5. Reconocimiento de la compensación de las bases liquidables negativas de los últimos tres ejercicios fiscales, así como la eliminación de las restricciones a la integración de rentas que

---

<sup>10</sup> La Elasticidad de la Base Imponible es la sensibilidad de los ingresos antes de impuestos ante los cambios en los tipos impositivos

constituye una vulneración del principio de equidad horizontal y hace pagar al contribuyente un IRPF más alto que el que le correspondería según su renta efectiva.

6. Eliminación de todas las deducciones fiscales existentes salvo las contempladas en los puntos anteriores y establecimiento de un período transitorio para suprimirlas.

El Impuesto de Sociedades (IS) en España tiene unos tipos efectivos medios superiores a los existentes en el promedio de la UE y de la OCDE y, también lo es su tipo efectivo marginal que incide de manera directa sobre las decisiones de inversión. Además, el IS trata de forma dispar los activos en los que se invierte y la forma en que las inversiones se financian. El objetivo de una reforma de esta figura tributaria ha de ser la aproximación de los tipos nominal, marginal y medio para asegurar una mayor eficiencia y neutralidad fiscal. De acuerdo con estos parámetros la reforma del IS sería la siguiente:

1. Establecer un tipo nominal del 19 por 100 para todas las empresas con independencia de su tamaño y actividad. Ello implica la supresión de los tipos diferenciales existentes para determinadas entidades.
2. Recortar las diferencias entre el beneficio contable y el fiscal lo que simplificaría el tributo y limitaría la capacidad de realizar ajustes extracontables.
3. Aproximar la vida útil fiscal de los activos a su vida económica efectiva.
4. Suprimir las deducciones por inversión y la reserva de capitalización que no parecen tener un efecto significativo sobre la inversión empresarial y sobre la realizada en I+D+i. Mantener la restricción a la deducción de gastos financieros porque desincentiva el endeudamiento empresarial por motivos fiscales.
5. Compensación de las bases imponibles negativas con las positivas en los mismos términos establecidos en el IRPF.

La fiscalidad sobre la riqueza (Patrimonio, Sucesiones y Donaciones) tiene una especial incidencia sobre los incentivos de los individuos a ahorrar, trabajar e invertir. Por eso, el Impuesto del Patrimonio sólo existe en un país de la UE, Holanda, y los de sucesiones y donaciones han desaparecido o no se aplican en 15 estados de esa organización.

Uno de los principios esenciales de la Teoría de la Imposición Óptima es no gravar las tasas de retorno. La fiscalidad patrimonial impone una fuerte carga tributaria a las rentas obtenidas del ahorro y de la inversión. Si un individuo gasta su dinero con rapidez en lugar de invertirlo, reducirá de una manera sustancial la cuantía de los impuestos a satisfacer. En consecuencia, reacciona a un aumento de los tributos patrimoniales ahorrando menos y consumiendo más. En el largo plazo, pequeños cambios en el comportamiento del consumo versus el de la inversión se traducen en un crecimiento mucho menor de esa segunda variable.

Los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones y donaciones gravan activos que ya lo han sido. Los individuos pagan tributos por los rendimientos del trabajo, vuelven a hacerlo cuando recogen los beneficios de su inversión y lo hacen a título póstumo cuando fallecen. Con puros criterios de justicia y de equidad tributaria, esa doble imposición que llega a ser triple en las transmisiones post mortem debería ser eliminada. Por añadidura, la fiscalidad sobre la riqueza reduce la propensión de los individuos a asumir riesgos. Supongamos que una persona tiene 1 millón de euros y se le plantea la elección de invertir entre una start up, con una probabilidad de entre 1 y 4 de proporcionarle un beneficio de 4 millones de euros y un bono del tesoro, ceteris paribus, menos rentable pero más seguro. Una imposición progresiva sobre la riqueza inducirá a invertir en el segundo activo porque la imposición altera la ecuación riesgo-rentabilidad aumentando la aversión al primero. La lógica subyacente a este análisis es fácil de resumir: las decisiones se toman comparando el presente con el futuro, y considerando el riesgo, las decisiones responden a incentivos. Por añadidura, la fiscalidad sobre la riqueza incentiva la deslocalización de capital financiero y humano.

Finalmente, los efectos negativos sobre la acumulación de capital provocada por un impuesto sobre la riqueza están profundamente relacionados con la evolución demográfica española, en concreto, con el acelerado envejecimiento de la población. La incertidumbre sobre el futuro del sistema público de pensiones junto al aumento de la esperanza de vida aconseja incentivar no desincentivar el ahorro de los ciudadanos para garantizarles unos flujos de renta complementarios a los proporcionados por el vigente modelo de cobertura del retiro. Por todas las razones apuntadas deberían eliminarse los impuestos sobre el Patrimonio, las Sucesiones y las Donaciones.

Por otra parte, ha de suprimirse el Impuesto sobre Servicios Digitales que sólo contribuye a elevar el coste para los usuarios de esos servicios ya que las empresas repercutirán sobre sus precios, de facto ya lo están haciendo, la carga de ese tributo al tiempo que éste desincentiva la localización de ese tipo de actividades empresariales en España. También ha de eliminarse el Impuesto sobre las Transacciones Financieras que constituye un coste para los inversores, resta incentivos para operar en el mercado bursátil español y tiene una escasa potencia recaudatoria.

Por lo que se refiere al IVA, su estructura no es regresiva, como se suele afirmar, sino progresiva en tanto los bienes gravados con tipos reducidos son consumidos en mayor proporción por los hogares con menos capacidad económica. Por eso hay que ser muy cautelosos a la hora de abordar cualquier iniciativa de incremento de los tipos de ese impuesto que, en cualquier caso, sólo deberían introducirse en presencia de una reforma del IRPF en la línea descrita en esta nota. Esta misma aproximación ha de realizarse para enfocar cualquier modificación en los Impuestos Especiales.

Todos los individuos y empresas han de cumplir sus obligaciones tributarias. Sin embargo, las medidas habitualmente empleadas para lograr ese objetivo y combatir el fraude fiscal han sido objeto de una dilatada discusión y análisis académico sin que sea posible extraer una conclusión definitiva y aceptada

sobre su efectividad<sup>11</sup>. En contraste, la mayoría de los estudios disponibles encuentran que los niveles impositivos y de cotizaciones a la seguridad social se encuentran entre las principales causas de la elusión fiscal y del volumen de economía sumergida<sup>12</sup>. Esta es otra poderosa razón a favor de una fiscalidad menos gravosa.

Por último, la idea de armonizar los impuestos sobre el patrimonio, las sucesiones y las donaciones; esto es, la introducción de un tipo mínimo y obligatorio a escala nacional para esas figuras tributarias supone la imposibilidad de reducir o eliminar la fiscalidad que recae sobre esos activos. Esta iniciativa priva a los gobiernos autonómicos de su competencia regulatoria sobre unos tributos que les son propios y además contrasta de manera sustancial, como se ha señalado, con la orientación adoptada por la mayor parte de los países industrializados.

La armonización se traduce en impedir la bajada y/o la eliminación de los impuestos que gravan la riqueza acumulada por los individuos y por las familias. Ahora bien, no establece obstáculo alguno a su potencial elevación. En otras palabras, ningún gobierno autonómico podrá aliviar la carga tributaria que recae sobre los activos patrimoniales, pero sí aumentarla.

Cuando una autonomía toma la decisión de renunciar a los ingresos procedentes de las figuras tributarias descritas se auto impone la obligación de realizar una gestión más eficiente y racional de sus recursos. Esto se traduce en una mayor disciplina presupuestaria, en un freno a la expansión del gasto público y, por ende, en una contribución positiva a la estabilidad de las finanzas del conjunto de las Administraciones Públicas.

Por otra parte, la desaparición de la competencia impositiva entre las autonomías es un mecanismo esencial para privar a los ciudadanos y a las empresas la posibilidad de “votar con los pies” hacia jurisdicciones con una fiscalidad menos onerosa para la actividad productiva. Esto configura un cártel Administración Central-CC.AA. orientado a maximizar su recaudación a costa de los contribuyentes. Si se quiere armonizar la imposición sobre la riqueza para evitar un “dumping fiscal” inexistente, esta medida es insuficiente. Habría de hacerse lo mismo con la divergencia existente en los tramos autonómicos del IRPF. Conforme a la lógica armonizadora, todos los españoles con igual renta deberían soportar la misma tributación personal.

---

<sup>11</sup> Feld, L.P. and Frey B.S., *Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation*, *Law and Policy*, 29 (1): 102-20; Kirchler E., *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press, 2007.

<sup>12</sup> Thomas J, *Informal Economy Activity*, New York: Harvester/Wheatsheaf; Lipper, and Walker, M, *The Underground Economy: Global Evidence of its Size and Impact*, Vancouver, BC, Fraser Institute, 1997; Dell’Anno, R and Schneider F, *The shadow Economy of Italy and other OECD Countries: what do we know?*, *Journal of Public Finance and Public Choice*, 21: 223-45, 2003.

Por añadidura, el recurso a la armonización con argumentos de carácter igualitario o redistributivo conduce a conclusiones paradójicas. En las autonomías con PIB per cápita más alto, el coste de la vida es sensiblemente superior al existente en las regiones con un PIB per cápita más bajo. En consecuencia, una estrategia redistributiva encargada de garantizar a todos los españoles unas condiciones iguales o similares debería traducirse en unos impuestos más bajos en las Comunidades de renta alta que en aquellas con una renta inferior.

Por tanto, la supresión de la competencia fiscal no sólo alimenta la ineficiencia, sino su utilización con la finalidad de redistribuir la renta y la riqueza entre las autonomías tiene efectos muy negativos a largo plazo. Las políticas redistributivas desincentivan a los individuos y a las empresas a realizar los ajustes que de otra manera se verían obligados a acometer, al impedirles desplazarse hacia los lugares en los cuales su productividad es más alta. Al mismo tiempo eliminan cualquier incentivo de los gobiernos autonómicos a sufrir las consecuencias de sus malas políticas y a enmendarlas. Cuanto más ineficientes son y peores resultados obtienen, más transferencias reciben. Por eso, la imposibilidad de usar la política impositiva para estimular el trabajo, el ahorro y la inversión, así como para atraer capital y trabajo tiene una mayor incidencia sobre las autonomías menos desarrolladas. Les priva de un instrumento básico para converger en términos reales con las regiones más ricas. El debate sobre la fiscalidad autonómica muestra la imperiosa necesidad de reformar su financiación y de avanzar hacia un modelo de federalismo fiscal competitivo que promueva la responsabilidad financiera de las CC.AA. e impulse la creación de riqueza y de empleo.

## **INFORME SOBRE LA CUESTIÓN DE LA «ARMONIZACIÓN FISCAL» PROPUESTA POR EL COMITÉ DE EXPERTOS PARA LA ELABORACIÓN DEL LIBRO BLANCO DE LA REFORMA TRIBUTARIA. D. Mikel Buesa. Universidad Complutense de Madrid**

El concepto de armonización fiscal no es ajeno al ordenamiento jurídico español en materia de política fiscal y financiera, aunque sí resulta muy infrecuente, pues son dos las únicas normas en las que se explicita: la Ley 28/1990, de 26 de Diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico de Navarra y la Ley 12/2002, de 23 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico del País Vasco. En concreto, el Título I de la primera y el artículo 3 de la segunda se dedican a regular la armonización tributaria y la armonización fiscal, respectivamente. Toda vez que su contenido es casi idéntico, cabe deducir que, para el legislador español, ambas denominaciones son equivalentes. Ese contenido alude a los criterios generales de armonización a los que han de sujetarse la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos vascos —representados por sus Diputaciones Forales— en la elaboración de sus respectivas normas tributarias. Son los siguientes:

1. La adecuación de esas normas a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos.
2. El mantenimiento por Navarra o los Territorios Históricos de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto de España.
3. El respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de personas y de la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español.
4. Y la utilización de la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en el territorio común.

La armonización fiscal alude, por tanto, a los principios normativos generales de la ordenación tributaria, atentos a la unidad de mercado, con una cláusula de cierre que obliga a contar con una presión fiscal equivalente a la del conjunto de España y, por tanto, a evitar que el régimen fiscal así armonizado conlleve algún tipo de privilegio económico para la población sujeta a él. Por tanto, la armonización fiscal no constituye un régimen de igualdad tributaria entre los ciudadanos y tampoco entre las Comunidades Autónomas concernidas en ella. En este sentido, las dos normas aludidas de armonización son plenamente respetuosas con la doctrina emanada del Tribunal Constitucional en su valoración de la LOAPA (Sentencia 76/1983, de 5 de Agosto), según la cual:

1. La Constitución no consagra la igualdad de las Comunidades Autónomas, pudiendo ser éstas desiguales en lo que concierne al «contenido de su Estatuto y a su entramado de competencias».
2. De tal manera que «no es la igualdad de derechos de la Comunidades Autónomas lo que garantiza el principio de igualdad de derechos de los ciudadanos, sino que es la necesidad de

garantizar la igualdad en el ejercicio de tales derechos lo que ... impone un límite a la diversidad de posiciones jurídicas autonómicas ... mediante el establecimiento de unas condiciones básicas comunes».

Este último punto es relevante, pues resulta evidente que la imposición por parte del Estado de unos límites específicos de carácter cuantitativo al ejercicio de las competencias normativas en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas —sean forales o de régimen común— excedería del carácter de condición básica común para adentrarse en el terreno del incumplimiento de los principios constitucionales, singularmente del principio de autonomía. Así parece entenderlo la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Septiembre) que, al especificar las competencias normativas de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen común (art. 19), en ningún caso da pie a la posibilidad de establecer cláusulas techo o suelo en lo referido a las tarifas, deducciones, bonificaciones o reducciones de la base imponible de tales tributos. Ni que decir tiene que si tales cláusulas se establecieran para cualquiera de tales impuestos en sus respectivas leyes reguladoras, afectarían no sólo a la autonomía de las Comunidades de régimen común, sino también a las de régimen foral, en virtud de la aplicación de los principios de armonización del Concierto vasco y el Convenio navarro.

A lo anterior conviene añadir que, aunque la legislación referida a las Comunidades de régimen común no contiene el concepto de armonización fiscal, sin embargo sí alude a los elementos en los que ésta se concreta según las leyes reguladoras de los regímenes forales. Específicamente:

1. La referencia a la Ley General Tributaria como elemento rector de las disposiciones normativas aparece en la Ley 30/1983 de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y se reitera en la Ley 22/2009 sobre el sistema de financiación autonómico. En esas normas se alude también a los Convenios y Tratados Internacionales —lo que también ocurre con el Concierto Económico vasco y el Convenio Económico navarro—, así como a las leyes fiscales del Estado —que implícitamente se reconocen en el régimen foral, toda vez que buena parte de ese Concierto y ese Convenio se dedica a especificar su modo de aplicación a los territorios forales—.
2. La cláusula de cierre referida a la presión fiscal se recoge, a su vez, de manera implícita en la LOFCA, cuando alude a que el sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas no puede implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.
3. Libertad de circulación en tanto que elemento de armonización, aunque se refiera indirectamente a ella como principio de coordinación, se menciona también en la LOFCA cuando se señala que el mencionado sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas no puede inducir barreras fiscales en el territorio español.
4. No aparece, por el contrario, alusión alguna a las clasificaciones económicas, tal vez por ser plenamente vigentes en el territorio común.

En resumen, el concepto de armonización fiscal se encuentra claramente delimitado en la legislación referida al régimen económico-financiero de las Comunidades y Territorios forales a partir de unos principios generales que, en ningún caso, socaban su autonomía ni fuerzan su homogeneidad normativa<sup>13</sup>. Lo mismo puede señalarse con respecto a las Comunidades Autónomas de régimen común, aunque su regulación no contenga dicho concepto, aunque sí recoja los referidos principios.

\* \* \*

Una de las consecuencias más notorias del proceso armonizador que acaba de examinarse es la notoria similitud —que no homogeneidad— de la configuración de los sistemas fiscales autonómicos, tanto los de régimen común como los forales. Esa similitud se extiende sobre casi todas las figuras fiscales, en unos casos porque todas las regiones cuentan con plena autonomía —como en los impuestos sobre el Patrimonio o Sucesiones y Donaciones—, en otros porque se participa en los frutos de la recaudación, pero no en la regulación —como en el IVA y los impuestos especiales— y en otros más porque, con diferente capacidad normativa, los resultados son parejos en cuanto a la capacidad autonómica para configurar la política fiscal —como en el IRPF, la venta de hidrocarburos, el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la tasa sobre Juegos—. La excepción más notoria a lo anterior está en el impuesto de Sociedades<sup>14</sup>, cedido a los Territorios Históricos vascos y a la Comunidad Foral de Navarra, pero no a las Comunidades de régimen común, aunque haya que añadir que, en la práctica la autonomía foral se ha visto limitada, en cuanto a la posibilidad de apartarse sensiblemente de la regulación estatal del impuesto, debido a la aplicación de las reglas europeas sobre las ayudas de Estado<sup>15</sup>. Consecuencia de todo ello es que la capacidad de las Comunidades forales para determinar el nivel de recaudación fiscal sea muy parecido al de las de régimen común, tal como ha destacado el profesor Zubiri<sup>16</sup>. Puede concluirse, por ello, que el proceso de armonización fiscal que ya ha tenido lugar en España ha sido exitoso, aunque quepa matizar que, tal como se verá inmediatamente, aún no se ha logrado el cumplimiento de la que antes he designado como cláusula de cierre con referencia a la homogeneidad de la presión fiscal entre las Comunidades Autónomas.

---

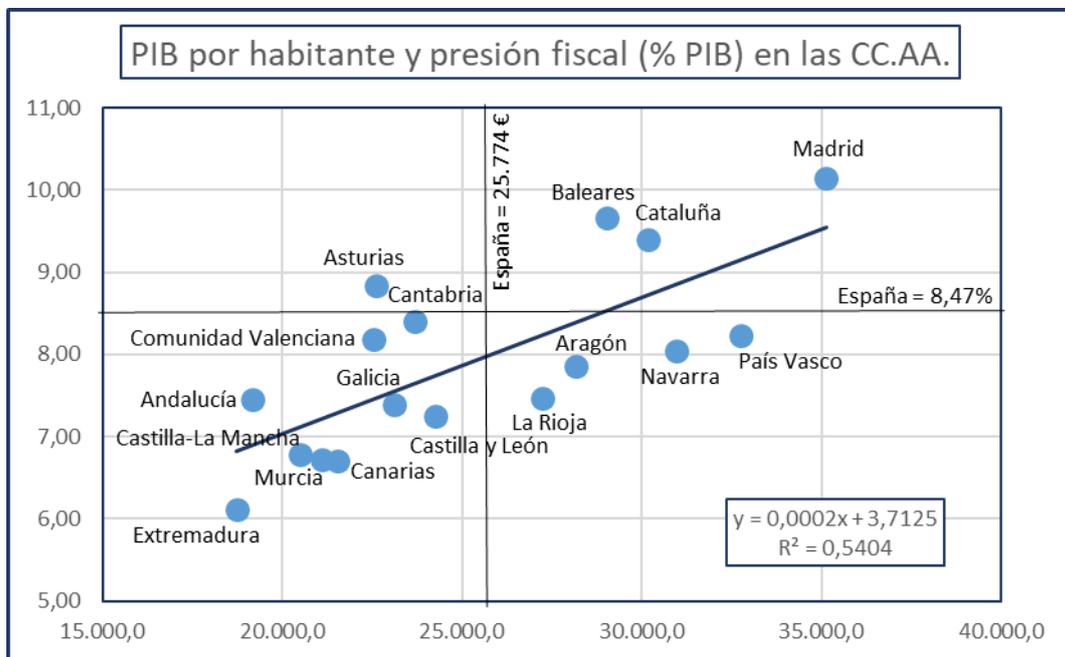
<sup>13</sup> En el caso del País Vasco ello tiene lugar también en cuanto a los Territorios Históricos. La Ley del Concierto Económico obliga a éstos a colaborar y coordinarse entre ellos, así como a armonizar sus normas fiscales (art. 2). Sin embargo, tal armonización no ha conducido nunca a una homogeneización de esas disposiciones, de manera que subsisten diferencias entre ellas en cuanto a las tarifas, exenciones y bonificaciones. La similitud normativa es amplia en lo referido al IRPF, pero no en los impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Véase: Consejo General de Economistas (2021): Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2021, pp. 271 a 287.

<sup>14</sup> También son excepción los impuestos sobre Primas de Seguro y sobre la Renta de no residentes, ambos de escasa capacidad recaudatoria.

<sup>15</sup> La litigiosidad en esta materia, especialmente en las décadas de 1990 y 2000, ha sido abundante y se ha resuelto siempre contra los intereses de las Diputaciones Forales, lo que ha derivado en el resultado que se acaba de exponer.

<sup>16</sup> Véase: Ignacio Zubiri (2007): «Los sistemas forales: características, resultados y su posible generalización», incluido en Santiago Lago Peñas (ed.): Financiación del estado de las Autonomías: perspectivas de futuro, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Una aproximación a esta cuestión se puede obtener en el gráfico adjunto, en el que se compara la presión fiscal derivada de las cuatro figuras impositivas más importantes en el sistema autonómico con el PIB por habitante. Como Cabría esperar por el carácter progresivo del sistema fiscal, existe una relación positiva entre ambas variables. Por ello, puede postularse que el cumplimiento de la regla sobre la presión fiscal se mida con relación a la recta de regresión dibujada en el gráfico. Es claro que, entre las regiones cuyo nivel de PIB por habitante supera la media, sólo Madrid, Cataluña y, de manera destacada, Baleares se acomodan a esa norma; y no lo hacen La Rioja, Aragón, Navarra y, con mayor alejamiento, el País Vasco. En cuanto a las de nivel de PIB por habitante inferior a la media, Andalucía, la Comunidad Valenciana, Cantabria y sobre todo Asturias cuentan con una presión fiscal superior a la que señala la recta de regresión, en tanto que lo contrario ocurre con Extremadura, Castilla-La Mancha, Murcia, Canarias, Galicia y Castilla y León.



Fuentes: INE, Agencia Tributaria, Gobierno Vasco y Gobierno de Navarra

Nota: La presión fiscal se calcula, con datos de 2018, para el agregado de los siguientes impuestos: IRPF, Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Queda claro, por tanto, que el resultado de la armonización en lo concerniente a la presión fiscal es manifiestamente insuficiente en los casos de las Comunidades forales, pero no así en la mayor parte de las regiones sujetas al régimen común cuyo PIB por habitante se sitúa por encima de la media nacional. En particular, la región que ha sido señalada por algunas fuerzas políticas como protagonista de un dumping fiscal —es decir, la Comunidad de Madrid— no sólo es la que contabiliza la mayor presión fiscal —superando en 1,67 puntos el promedio de España— sino que también lo hace superando el criterio que aquí se ha adoptado como referencia. Por consiguiente, cabe rechazar tal señalamiento de Madrid, aunque podría plantearse con respecto al País Vasco y Navarra si el empleo de ese concepto tuviera

algún sentido. En todo caso, la discusión pública de esta materia no se ha suscitado con respecto al resultado recaudatorio del conjunto de las figuras impositivas, sino con relación a algunas de ellas en particular. Tal ha sido el caso del Impuesto sobre el Patrimonio.

En efecto, la solicitud de aportaciones al Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria alude específicamente a la cuestión de la armonización refiriéndose a la tributación patrimonial. De esta manera se desgaja ese tema de la consideración del conjunto de la fiscalidad regional, impidiendo que ésta sea considerada, a esos efectos, como una unidad, tal como ha querido el legislador, explícitamente en el caso foral e implícitamente en el del régimen común. Se corre así el riesgo de ir deshaciendo la autonomía fiscal en pos de la homogeneidad, contrariando los criterios establecidos por la doctrina del Tribunal Constitucional. En consecuencia, en mi opinión, debe rechazarse tal pretensión. Ello, con independencia de lo discutible que pudiera ser la permanencia del referido impuesto dentro del sistema fiscal español.

Por otra parte, conviene añadir que las argumentaciones sobre el dumping fiscal no tienen en cuenta un hecho específico del sistema de financiación autonómico de régimen común, como es el hecho de que cualquier rebaja que realizara una Comunidad Autónoma en la recaudación de cualquiera de los impuestos sobre los que ejerce sus competencias, en nada afecta a los recursos de dicho sistema ni a la financiación de las necesidades de cualquier otra Comunidad Autónoma reconocidas por el mismo. Ello no es sino la consecuencia lógica del procedimiento de cálculo de tales necesidades que establece la Ley 22/2009, de 18 de Diciembre, según el cual éstas se identifican con el resultado de computar los recursos fiscales del conjunto de las regiones integradas en el sistema de acuerdo con su valor normativo determinado por el Ministerio de Hacienda, además de por otras partidas de menor cuantía que nada tienen que ver con el sistema fiscal (artículo 3). Por tanto, es un argumento falaz que el ejercicio por parte de una Comunidad Autónoma de sus competencias en materia fiscal pueda perjudicar la financiación de cualquier otra Comunidad Autónoma. Por el contrario, la constricción de la autonomía fiscal podría entrañar unas importantes pérdidas de eficiencia fiscal con respecto a la situación actual.

En una geografía con libre circulación de personas, capitales y bienes y servicios —tal es el caso de la española— la autonomía fiscal de las regiones constituye un mecanismo de eficiencia, pues posibilita que los ciudadanos «voten con los pies» buscando la localización que más conviene a sus intereses en el ejercicio de sus libertades constitucionales, generando, de esa manera, los incentivos para que el comportamiento de los gobiernos regionales se adapte a la mejor satisfacción posible de las necesidades de esos ciudadanos en cuanto a la provisión de los servicios públicos. Por ello, es rechazable que, bajo el pretexto de la armonización fiscal, se cercene la autonomía fiscal tal como está configurada actualmente con la aplicación de un procedimiento de armonización respetuoso con las previsiones constitucionales, pues tal autonomía es un mecanismo de eficiencia para el sistema autonómico regional.

En resumen, de los argumentos expuestos se deduce que el perfeccionamiento del sistema de armonización fiscal autonómico vigente solo puede basarse en la profundización de los principios ya aplicados, siendo rechazable cualquier reforma orientada a la homogeneización de la gestión de los tributos sobre los que ejercen sus competencias las Comunidades Autónomas. En particular, deberían establecerse procedimientos para evitar que la presión fiscal en las regiones de mayor nivel de renta se sitúe por debajo del promedio nacional.

## FEDERALISMO Y COMPETENCIA FISCAL. D. Francisco Cabrillo. Universidad Complutense de Madrid

### I.- INTRODUCCION

Una cuestión fundamental en la organización de todo sistema económico en el que la toma de decisiones por el sector público tiene un grado elevado de descentralización es determinar el grado óptimo de coordinación de las haciendas subcentrales.

La teoría más relevante en la que se ha basado la literatura sobre federalismo fiscal de los últimos cincuenta años es el modelo Tiebout. Como es sabido, este modelo parte de la existencia en un país de diversas haciendas subcentrales, en cada una de las cuales los votantes pueden obtener diferentes niveles de servicios ofrecidos por el sector público en función de las preferencias de sus residentes. Existe, por otra parte, una correlación directa entre el nivel de gasto público y la presión fiscal que soportan quienes residen en cada una de ellas. Las personas en cuyo esquema de preferencias los beneficios que ofrece un elevado nivel de servicios públicos son superiores a los costes que implica un nivel alto de presión fiscal se desplazarán a las jurisdicciones de mayor gasto público. Y lo contrario harán quienes prefieran un nivel más bajo de presión fiscal a cambio de un menor gasto público. De esta forma las personas y las empresas “votarán con los pies” buscando la combinación gasto público/presión fiscal que mejor se adapte a sus preferencias.

Pero los efectos de la descentralización no se limitan a la esfera de la asignación de recursos. En unos momentos en los que tanto el gobierno central como los de las Comunidades Autónomas tienen que ajustar sus gastos para tratar de reducir el elevado déficit del conjunto de las administraciones públicas españolas, hay que plantearse también si un mayor nivel de autonomía y de competencia fiscal afectaría al nivel de gasto público de las Comunidades Autónomas.

La cuestión fundamental sería la siguiente: el federalismo fiscal ¿eleva o reduce el nivel del gasto público? La teoría económica ha defendido durante mucho tiempo la segunda respuesta: más descentralización debería implicar menor gasto, ya que el control de los ciudadanos sobre las cuentas públicas sería más directo y los contribuyentes serían más conscientes de la mayor carga fiscal que les supone cada nuevo programa de gasto implementado por un gobierno regional. Y pueden mencionarse, ciertamente, ejemplos en este sentido. Pero también cabe citar muchos casos en los que ha sucedido lo contrario: el de España, sin ir más lejos, ofrece pocas dudas con respecto a la posibilidad de que un proceso de descentralización vaya acompañada de un mayor nivel de gasto público.

Lo que se plantea desde la denominada teoría de la “segunda generación” del federalismo fiscal<sup>17</sup> es que la clave del debate puede estar en la forma en la que se financian los estados, las regiones o las Comunidades Autónomas. Se argumenta, en concreto, que una financiación propia para regiones o Comunidades permite al votante ver que existe una relación concreta entre más servicios públicos e impuestos más elevados; lo que da pie, a su vez, para llevar a cabo un control más exhaustivo del gasto. Pero resulta que los sistemas en los que la financiación regional se basa en la participación en impuestos estatales, y no en ingresos propios, crea fuertes incentivos a los gobernantes para gastar más.

Si los gobiernos autonómicos gastan y es el central el que recauda, la estrategia de los primeros será la de actuar como “free riders”, gastando por encima de sus posibilidades y tratando de conseguir, después, una mayor participación en reparto de los ingresos. Y la experiencia nos indica que los criterios de financiación de las Autonomías hoy vigentes en España no son neutrales desde el punto de vista político, sino que favorecen a algunas regiones y perjudican a otras, siendo la Comunidad Madrid el caso más evidente entre éstas últimas.

No es sorprendente, por tanto, que exista un acuerdo bastante generalizado entre los hacendistas españoles con respecto a la conveniencia de atribuir mayores competencias recaudatorias a las Comunidades Autónomas que obliguen a los gobiernos autonómicos a asumir, en un grado algo mayor, los costes electorales y políticos de sus programas de gastos. El modelo de federalismo fiscal norteamericano podría enseñarnos mucho en este sentido. Como en él, la administración central española podría tener su propio impuesto sobre la renta, cuyos ingresos administraría en un cien por cien; y cada Comunidad Autónoma podría establecer el suyo particular, cuyos ingresos serían propios en su totalidad. Los tipos de gravamen serían fijados por cada Comunidad. Volviendo al caso de los Estados Unidos, conviene recordar que, en los momentos actuales hay, en ese país, ocho o diez estados –depende de cómo se defina el tributo- que han decidido no tener impuesto estatal sobre la renta personal; y los restantes estados tienen modelos diferentes, con tipos progresivos en unos casos y proporcionales en otros.

## II.- EL FEDERALISMO FISCAL DESDE LA TEORIA DE LA ELECCION PUBLICA

Uno de los rasgos más importantes de la nueva literatura sobre federalismo fiscal es la incorporación en algunos de sus modelos del análisis de la actividad política que se ha desarrollado a partir de la teoría de la elección pública. Este enfoque permite estudiar, desde un punto de vista más realista, los objetivos y las estrategias de los políticos y, por tanto, diseñar marcos legislativos y regulatorios conformes con tales comportamientos y no basados en la idea del político como maximizador del bienestar social.

---

<sup>17</sup> Para una aproximación a esta literatura, véase Oates (2005) y Oates(2008)

Idea clave del análisis económico de la política es, en efecto, el abandono de lo que ha venido a denominarse la interpretación del gobernante como "déspota benevolente". En otras palabras, se afirma que los políticos, como el resto de la gente, tienen sus propias funciones de utilidad y persiguen sus propios objetivos. El más importante de éstos suele ser la permanencia en el poder, lo cual significa que el gobernante tendrá muy presente cuáles pueden ser los efectos de su actual política económica en su futuro político.

Esta forma de entender la actividad política ofrece nueva luz para el estudio de algunos de los problemas más importantes que la economía del sector público sufre en la actualidad: el excesivo crecimiento del gasto público y las grandes dificultades que existen para frenarlo, por una parte, y el déficit público, por otra. Si el gasto público crece, en efecto, como consecuencia de la propia estrategia de los políticos para mantenerse en el poder, hay que esperar que resulte muy difícil frenar la tendencia del crecimiento del gasto. Gastar menos significaría, para el gobernante, ofrecer una mayor resistencia a las presiones de estos grupos, que pasarían a apoyar a otros políticos para la defensa de sus intereses. Por otra parte, combatir el déficit significaría bien reducir el gasto con los efectos antes señalados, bien elevar la presión fiscal, con lo que esta medida tiene siempre de antipopular y de pérdida de apoyo por parte de los votantes. No es sorprendente, por tanto, la tendencia hacia el déficit público que ha caracterizado las políticas financieras de los Estados modernos durante mucho tiempo, y las dificultades que surgen siempre que se opta por una política sostenida de equilibrio presupuestario.

Si las funciones de utilidad que maximizan los políticos son las mismas en cualquier esfera, las restricciones para conseguir los objetivos buscados pueden ser, sin embargo, distintas; y esto lleva necesariamente a comportamientos diferenciados. Por ello es preciso analizar si los sujetos estudiados –los políticos y las administraciones públicas en las Comunidades Autónomas españolas– se encuentran ante restricciones institucionales particulares que nos permitan explicar sus comportamientos específicos. Por ejemplo, es habitual escuchar en España que, en no pocas Comunidades Autónomas, sus políticos se alejan más que los gobernantes nacionales de los principios básicos de la ortodoxia económica y financiera. Se escuchan así quejas con respecto a los déficit de determinadas Comunidades, a su exceso de regulación en determinadas materias o a la creación de numerosas empresas públicas autonómicas en momentos en los que el estado ha cerrado o privatizado muchas de las que hasta ahora poseía. Si esto es así, y no hay razón para pensar que las preferencias puedan cambiar por el hecho de dirigir una administración central o autonómica, tiene que haber características específicas que expliquen las diferencias.

Existen, ciertamente, argumentos que pueden explicar esa mayor tendencia a la regulación y a la intervención del sector público en la economía, que se encuentran en algunos gobiernos autonómicos, tanto en lo que se refiere al tema de los gastos y los ingresos públicos como con el relacionado con la regulación. Cabe enfocar la primera de las cuestiones desde el punto de vista del político en el gobierno como agente racional, que intenta continuar en el poder; para ello analiza los costes y los beneficios

electorales de cada una de sus decisiones. Las políticas de mayor gasto –ofrecimiento de nuevos servicios, inauguración de obras o creación de empleo público- tienen, por lo general, efectos electorales favorables para el gobernante que las lleva a cabo. Las políticas de aumentos de impuestos para conseguir la financiación necesaria para realizar tales gastos suele tener, sin embargo, costes electorales; casi nadie quiere que le suban los impuestos. En otras palabras, el votante tiene una cierta miopía en cuanto apoya determinadas medidas de gasto y rechaza las políticas de ingresos necesarias para llevar a cabo las primeras. En el caso de las Comunidades Autónomas esta miopía se acentúa, al menos por dos razones. La primera es que, dada la división de funciones entre el gobierno central y los gobiernos autonómicos, éstos tienen la mayoría de las competencias en gastos sociales (educación y sanidad, especialmente). Esto significa que un determinado incremento porcentual en el gasto tendrá efectos electorales más positivos para el partido que gobierna en una autonomía que para el que gobierna en la nación. Y, por lo tanto, los incentivos para aumentar el gasto serán mayores en el primero de los casos.

La segunda razón se encuentra en la peculiar estructura de la financiación de las Comunidades Autónomas en nuestro país. El hecho de que la participación en ingresos estatales constituya un elemento fundamental en la financiación de los gobiernos autonómicos acentúa la miopía del votante. El gobernante autonómico realiza los gastos, pero los costes electorales son soportados en gran medida por el gobierno nacional. No es sorprendente que la política de los gobernantes en las autonomías consista mucho más en tratar de aumentar el nivel de participación en los impuestos estatales que en desarrollar los tributos propios o en aumentar sus ingresos en aquellos impuestos del Estado en los que tienen capacidad para ello.

### **III.- CRÍTICAS A LA COMPETENCIA FISCAL: ESTRATEGIAS NO COOPERATIVAS Y ÓPTIMO SOCIAL.**

A pesar de que el federalismo fiscal se ha considerado desde sus orígenes una defensa de los ciudadanos frente al poder público, la posibilidad real de que las naciones o las regiones compitan con su sistema fiscal o sus normas de regulación encuentra, sin embargo, bastante oposición tanto en el campo de la teoría de la hacienda como en el de la práctica de la política fiscal. Y esto se plantea tanto en el ámbito mundial como en el ámbito de un grupo de Estados con un alto nivel de integración – como la Unión Europea – o en de un país con un nivel elevado de descentralización como España.

Para quienes están en contra de este tipo de competencia, su principal efecto negativo es la tendencia a nivelación a la baja tanto en los ingresos públicos como en los niveles de regulación en diversos sectores. Por ejemplo, se afirma que la no coordinación de tipos impositivos – en un marco de libre movilidad de factores de producción – reduce la capacidad de las administraciones públicas para obtener ingresos que son necesarios para garantizar la oferta de los bienes públicos y bienes preferentes cuya provisión la sociedad encomienda al Estado.

Este modelo puede presentarse en dos partes. La primera consiste en un juego no cooperativo en el que dos haciendas subcentrales tienen como objetivo recaudar el mayor volumen posible de impuestos para financiar unos determinados programas de gastos. Se presupone que:

- 1.- Los contribuyentes pueden cambiar de circunscripción fiscal con bajos costes.
- 2.- No existe un organismo superior que fije pautas de comportamiento obligatorias o que garantice el cumplimiento de los acuerdos que puedan alcanzar las autoridades de las dos circunscripciones fiscales.

Si cada una de las haciendas tiene la opción de fijar tipos de gravamen altos o bajos; y tipos diferentes tienen como efecto el desplazamiento de contribuyentes hacia el país con tipos bajos, los ingresos fiscales potenciales serán los siguientes:

**Figura 1.- Recaudación fiscal en un juego no cooperativo**

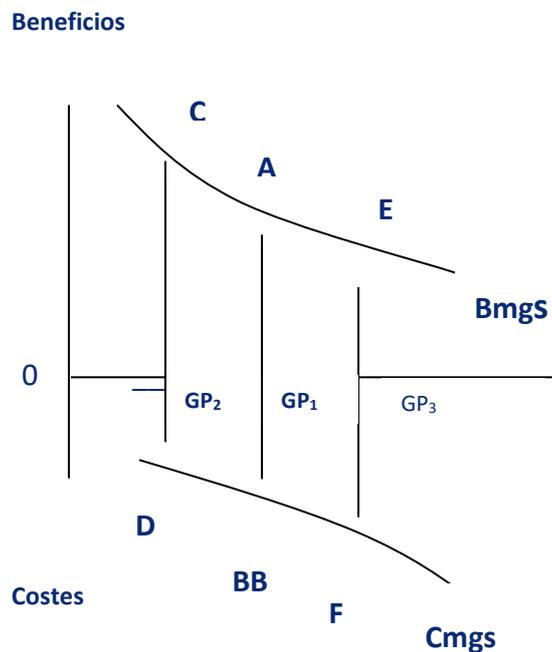
		<b>Región B</b>	
		Impuestos altos	Impuestos bajos
<b>Región A</b>	Impuestos altos	10,10	5,12
	Impuestos bajos	12,5	7,7

Si una región reduce sus impuestos mientras la otra los mantiene altos, se producirá un desplazamiento parcial de factores de producción del último al primero, que hará que el país con tipos más altos recaude menos –y el de tipos bajos recaude más- ya que los factores de producción y la actividad económica se desplazarán al país que le ofrezca mejor tratamiento fiscal. Dados los postulados del modelo, el mejor resultado para las autoridades fiscales de ambos países sería la casilla superior izquierda, en la que ambos mantendrían impuestos altos y unos ingresos de 10. Pero el equilibrio del juego se encuentra, sin embargo, en la casilla inferior derecha, que representa un ingreso fiscal de 7. La razón es que la adopción de la estrategia de impuestos altos por una de las partes tendría como efecto un movimiento estratégico por parte de la otra para conseguir un ingreso de 12 y una pérdida de ingresos muy elevada para el primero.

La segunda parte del modelo analiza el papel del sector público en la asignación de los recursos productivos de un país para conseguir el máximo nivel posible de bienestar social. El modelo parte de

una idea estándar en la literatura, de acuerdo con la cual la oferta de bienes y servicios parte del Estado tiene un doble efecto sobre el bienestar social. Por una parte, el gasto público eleva el nivel de bienestar de los ciudadanos; pero, por otra, la recaudación de impuestos necesaria para su financiación lo reduce. Dado que el beneficio marginal social del gasto público es decreciente, porque, a medida que se van cubriendo las necesidades básicas, cada unidad extra de inversión ofrece menor utilidad social; y, dado que el coste marginal social de los impuestos es creciente porque cada unidad extra de ingreso incide sobre una renta disponible menor de los contribuyentes; el Estado maximizaría el bienestar marginal social con un nivel de gasto público en el que el beneficio marginal social fuera igual al coste marginal social de dicho gasto. La Figura 2 representa esta idea.

**Figura 2.- Costes y beneficios sociales del gasto público.**



De acuerdo con este modelo, la administración hará crecer el gasto público hasta el nivel óptimo  $GP_1$ ; cualquier reducción del gasto por debajo de este nivel hará caer el bienestar social, ya que la reducción del beneficio será mayor que la del coste; y cualquier aumento por encima de  $GP_1$  tendrá el mismo efecto, ya que supondrá mayores costes que beneficios. Supongamos ahora que un país que se encuentra en un nivel de gasto  $GP_1$ , que financia con unos ingresos de 10, se enfrenta a la competencia de otra jurisdicción fiscal y ve reducidos sus ingresos a 7. Esto le obligará a reducir su nivel de gasto público a, por ejemplo,  $GP_2$ ; y como para todos los  $GP_i < GP_1$  el beneficio marginal del gasto es superior al coste marginal, el nivel de bienestar disminuirá.

Si se consideran conjuntamente las dos partes del modelo se llega a la conclusión, por tanto, de que la competencia fiscal reduce el bienestar social; y éste es un resultado que se encuentra con frecuencia en la literatura. Pero tal conclusión no se fundamenta en una base sólida, ya que parte de un postulado de muy escasa consistencia: la idea de que un gobierno a la hora de determinar el nivel de gasto público se situará siempre en  $GP_1$  por ser este punto el que más conviene a la sociedad. Tal resultado exige, sin embargo, que se cumplan al menos dos condiciones:

- a) Que el gobierno sea capaz de identificar  $GP_1$ .
- b) Que, si tal cosa fuera posible, su objetivo sea fijar el volumen de gasto público en dicho punto. En el lenguaje de teoría de la elección pública, esto exigiría que el gobernante actuara como “déspota benevolente”, teniendo como principal objetivo de su acción el bienestar social – cualquiera que sea la forma en la que se defina este término.

Ambas condiciones plantean, sin embargo, serias dudas con respecto a su cumplimiento. Y pueden darse muchas razones por las cuales un gobierno tiende a elevar el nivel de gasto público. Es un resultado bien conocido de la literatura sobre pública que la actual estructura de los sistemas democráticos tiende a elevar el gasto público no hasta el nivel del óptimo social sino hasta el punto que más favorece a los intereses de los gobiernos. Supongamos, en el caso de la Figura 2, que este punto es  $GP_3$ . Si la competencia fiscal reduce el gasto público, de acuerdo con la primera parte del modelo, el resultado será un desplazamiento del nivel de gasto  $GP_3$  hacia  $GP_1$ . Y esto tendría como efecto un incremento del bienestar social.

En resumen, el argumento básico en contra de la competencia fiscal, a pesar de su aparente solidez, es difícilmente aceptable tan pronto como se pone en cuestión la idea del gobierno como buscador del bien común; y el mismo modelo puede servir para defender la idea de que la competencia fiscal y la potencial reducción de impuestos que ésta conlleva elevan el bienestar colectivo.

#### **IV.- GOBIERNOS EN COMPETENCIA: LA TENTACIÓN DEL OLIGOPOLIO.**

La Figura 1 permite interpretar el problema en términos de un modelo de competencia imperfecta. Ante la posibilidad de enfrentarse a una competencia con otras agencias fiscales, muchos gobiernos prefieren llegar a acuerdos entre ellos con el objetivo de mantener la estrategia de impuestos altos sin el riesgo de que sus contribuyentes se desplacen a otras circunscripciones. Y – visto el tema desde otro ángulo – el no desplazamiento de factores, empresas o personas físicas puede interpretarse como una prueba de la falta de competencia entre diferentes haciendas.

Stigler definía una situación de “colusión perfecta”<sup>18</sup> como aquella en la que ningún comprador cambia voluntariamente de proveedor. Si se aplica esta idea a la política fiscal, cabe definir la “colusión perfecta entre administraciones como aquella situación en la que ningún contribuyente tiene incentivos para cambiar su residencia por razones fiscales.

Las ventajas de la colusión son, por tanto, claras para las administraciones fiscales. Pero pueden existir problemas importantes en relación con la estabilidad de los acuerdos; ya que quienes forman parte del grupo tienen muchos incentivos para violar las condiciones del pacto. Los oligopolios tienden, en efecto, a ser inestables si no existen mecanismos externos de control. Y uno de los temas más relevantes de la economía institucional es precisamente determinar las condiciones que permiten que un dilema del prisionero como el presentado en la Figura 1 tenga su solución en estrategias cooperativas como las representadas en la casilla superior izquierda.

Son varios los métodos que permiten llegar a una solución cooperativa; el más importante de los cuales, en un juego de competencia fiscal, es, sin duda, la existencia de una autoridad que pueda obligar a las haciendas implicadas a llegar a un acuerdo y tenga capacidad para sancionar su incumplimiento. En la reciente historia fiscal española tenemos algunos ejemplos interesantes de este tipo de estrategias. Cuando, en el marco de sus competencias, algunas Comunidades Autónomas – como Valencia o Madrid – empezaron a reducir de forma sustancial la tributación por sucesiones y donaciones el por entonces gobierno tripartito de Cataluña presionó –sin éxito en este caso– al gobierno central para que ejerciera el papel de “armonizador” fiscal del tributo. Resultado al que se llegó, sin embargo, algo más adelante, en el impuesto sobre el patrimonio neto cuando la Comunidad de Madrid aprobó la supresión paulatina de este tributo en el curso de una legislatura y el gobierno de Rodríguez Zapatero lo eliminó –aunque no por mucho tiempo– para todo el país.

Un reciente informe del Consejo Asesor para la Reactivación Económica y el Crecimiento de Cataluña<sup>19</sup> plantea, de forma matizada, ciertamente, algunas de estas críticas a la competencia fiscal. No niega las ventajas que, en principio, puede plantear un modelo de competencia fiscal entre regiones, ya que afirma que ésta contribuye eficazmente al control del gasto público y a la existencia de una mayor transparencia a la hora de internalizar los costes fiscales generados por los programas de gastos, como en este trabajo se defiende. Pero señala que una competencia fiscal excesiva podría llegar a ser contraproducente; y utiliza el argumento antes comentado de que las bajadas de tipos y aumentos de deducciones podría “perjudicar a los propios países o regiones que compiten”. Y defiende que se llegue a una solución –que denomina “óptima”– consistente en que se produzca “un proceso de negociación, seguido de un acuerdo que module el grado deseable de competencia fiscal en beneficio mutuo de

---

<sup>18</sup> G. Stigler (1964/1968), p. 44

<sup>19</sup> Consell Assessor per a la Reactivació Econòmica i el Creixement (2013)

todas las partes implicadas”. Y defiende la cooperación interterritorial en esta materia entre los gobiernos descentralizados “dentro de cada estado, en grupos de estados y a escala internacional”. En resumen acepta la estrategia criticada en los párrafos anteriores de solucionar el juego no cooperativo mediante acuerdos de carácter oligopolista entre las Comunidades Autónomas. Y extiende este principio a las relaciones internacionales. Tiene razón el informe en que el problema de la competencia fiscal no es exclusivo de los estados federales; y en afirmar que lo que es válido para éstos debería serlo también, por ejemplo, para la Unión Europea. Pero, por los argumentos antes apuntados, no creo que esta especie de competencia fiscal “negociada” sea precisamente lo que más convenga a “todas las partes implicadas”, concepto que, por cierto, no se define en el informe. Cabría preguntarse, por ejemplo, si este “todas las partes” incluye a los contribuyentes que van a ver subir sus impuestos como consecuencia de un pacto entre administraciones fiscales para limitar la competencia.

Es importante señalar que, en temas como éste, alcanzar el resultado más ventajoso para las administraciones fiscales no significa que tal resultado sea el mejor para quienes pagan impuestos o para el crecimiento económico de la región. Una solución cooperativa del juego no implica, por tanto, necesariamente un beneficio para los contribuyentes; como una solución cooperativa entre empresas que pactan sus precios es negativa para los consumidores. De acuerdo con el modelo antes presentado, esta coincidencia de intereses sólo se produciría si el nivel de gasto público previo fuera igual o inferior al óptimo. Si no fuera así, se plantearía un problema de relación principal/agente, ya que las administraciones tratarían de lograr un objetivo de mayores ingresos que no tendrían por qué maximizar el bienestar de la población.

## V.- A MANERA DE CONCLUSIÓN

A pesar de lo reciente de nuestro federalismo fiscal, una de las cosas que hemos aprendido en España en los últimos años es que la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas puede funcionar. Y esto es positivo. No sólo para quienes aplican medidas que favorecen a sus ciudadanos, sino también para los residentes en otras regiones, cuyos gobiernos autónomos nunca hubieran aplicado tales medidas. Si Comunidades como Madrid o Valencia no hubieran reformado los impuestos de sucesiones y donaciones, no se habrían producido las reformas – más tímidas – de otras Comunidades en este campo. Si Madrid no hubiera planteado en su día eliminar el impuesto sobre el patrimonio, difícilmente el gobierno central lo habría suprimido.

Es comprensible que quienes defienden un mayor peso del sector público en la economía estén a favor de un modelo centralizado que impida la competencia entre las Comunidades Autónomas; también, en este sentido, la experiencia histórica de los Estados Unidos resulta muy ilustrativa. Y es comprensible también que quienes consideran que la dimensión del sector público y la presión fiscal han alcanzado niveles excesivos, piensen que la descentralización puede actuar como una barrera al crecimiento del poder del Estado y como una garantía para los contribuyentes, que, al menos, podrían “votar con los

pies” y escapar de aquellas jurisdicciones en las que se consideraran maltratados. Lo sorprendente de la realidad española es que los mismos que, por motivos políticos, defienden una mayor descentralización fiscal, se opongan en muchas ocasiones a la competencia entre administraciones. Y que, cuando se desea evitar comportamientos competitivos, incluso desde planteamientos nacionalistas, se solicite la intervención del gobierno central para limitar la descentralización. Este es un serio problema, al que, en algún momento, habrá que encontrar una solución.

## BIBLIOGRAFIA

Consell Assessor per a la Reactivació Econòmica i el Creixement (2013), *S’han d’imposar limits a la competència fiscal en un estat descentralitzat?* Barcelona, marzo

Oates, W. (2005). “Toward a Second-Generation Theory of Fiscal Federalism”. *International Tax and Public Finance* 12, pp. 349-373.

Oates, W. (2008).” On the Evolution of Fiscal Federalism.: Theory and Institutions”. *National Tax Journal* LXI, 2, pp. 313-334

Stigler, G. (1964/1968). “A Theory of Oligopoly”. En *The Organization of Industry*. Chicago: The University of Chicago Press, pp. 39-63

## **COMPETITIVIDAD FISCAL Y ENTORNO AUTONÓMICO. D. Daniel Lacalle. Instituto de Empresa (IE), Instituto de Estudios Bursátiles (IEB).**

El reto de financiar los servicios públicos debe partir de dos realidades:

- La administración debe priorizar y aumentar la eficiencia.
- Los impuestos deben estar diseñados para fortalecer el crecimiento y el empleo, no para intentar recaudar.

España, según el Banco de España, recauda un 4% de PIB 'menos' que la media de la Unión Europea. ¿Por qué? Porque tiene más del doble de paro, empresas más pequeñas y mucha más economía sumergida. Por lo tanto, no es que recaude poco, recauda y extrae mucho de los contribuyentes cautivos.

Tanto el Banco de España como el Instituto de Estudios Económicos (estudios adjuntos) muestran esta realidad: La fiscalidad en España para empresas, familias, ahorro y patrimonio es alta y no contribuye a reducir el desempleo, la economía sumergida y el problema de tamaño empresarial.

España tiene una fiscalidad muy alta para los que contribuyen, y esto supone un escollo para reducir el paro y fortalecer el tamaño empresarial y, con ello, las arcas públicas.

El Gobierno debe favorecer la creación de empleo, permitir la reducción de la economía sumergida y aumentar el tamaño empresarial con una fiscalidad competitiva.

Lo que se recauda es simplemente el reflejo de la realidad económica del país. Cuando se impone una fiscalidad desconectada de esa realidad, ni se recauda, ni se crece, ni se crea empleo de acuerdo con el potencial de la economía.

## NIVELES Y RANKINGS RELATIVOS DE PRESIÓN Y ESFUERZO FISCAL ACTUALES\*

Países de Europa, EE.UU. y Japón

País	Presión Fiscal		Esfuerzo Fiscal**			
	Valor	Ranking	Índice de Frank		Índice de Bird	
			Valor índice	Ranking	Valor índice	Ranking
Grecia	0.4107	11	26.276	1	25.383	1
Portugal	0.3653	13	20.273	2	17.957	2
Italia	0.4291	5	16.171	3	16.107	3
Francia	0.4707	1	13.946	5	14.997	4
<b>España</b>	0.3574	15	15.137	<b>4</b>	13.418	<b>5</b>
Bélgica	0.4621	2	12.028	6	12.721	6
Austria	0.4384	4	10.658	7	10.767	7
Finlandia	0.4249	8	10.645	8	10.503	8
Alemania	0.4190	9	10.495	9	10.322	9
Suecia	0.4290	6	10.000	11	10.000	10
Dinamarca	0.4546	3	0.8856	15	0.9262	11
Reino Unido	0.8850	16	10.306	10	0.8850	12
Luxemburgo	0.4149	10	0.8947	14	0.8689	13
Países Bajos	0.3815	12	0.9074	13	0.8316	14
Japón	0.3377	17	0.9149	12	0.8005	15
Noruega	0.4281	7	0.7376	16	0.7397	16
Islandia	0.3594	14	0.6629	17	0.5924	17
Irlanda	0.2186	20	0.6051	18	0.3652	18
EEUU.	0.2505	19	0.4673	19	0.3543	19
Suiza	0.2881	18	0.4295	20	0.3392	20

\* Cálculos realizados por los autores a partir de la noción de presión fiscal y de los conceptos de sacrificio fiscal de Henry Frank (1959) y Richard Bird (1964). Cálculos realizados a partir de los datos de la Comisión Europea (*Economic and Financial Affairs*).

\*\* Esfuerzos fiscales normalizados respecto al esfuerzo fiscal de Suecia (esfuerzo mediano).

¿Podríamos mejorar la noción de presión fiscal para saber si los impuestos son altos o bajos? ¿Es posible incorporar en su cómputo la capacidad económica de los ciudadanos? La respuesta es afirmativa: a través de la “**presión fiscal equivalente en esfuerzo fiscal**”. Aplicado a nuestro país, este índice identificaría la presión fiscal que debería tener España para que el esfuerzo fiscal de los españoles igualase al de sus vecinos. El cuadro 2 contiene las presiones

La medición del gasto público y los ingresos no debe hacerse sobre el PIB, que además se infla simplemente gastando y endeudándose, sino en base a la realidad de las empresas y familias del país. Cuanto más pesa el estado en el PIB, la ratio de presión fiscal sobre PIB pierde su sentido ya que el peso del estado en la cifra de PIB reduce artificialmente la presión aunque el sector privado sufra mayores cargas.

La fiscalidad no debe diseñarse en base a lo que quiera recaudar el Gobierno, sino a la capacidad y proporcionalidad inherente a la economía. Y España es un país de pequeñas empresas y pocas rentas altas con una administración para millonarios.

Un país donde la mayoría de las empresas son microempresas y que solo tiene 7.000 personas entre las rentas altas (menos de 90.000 si llaman 'rentas altas' a más de 125.000 euros anuales) no puede plantearse una fiscalidad tan agresiva como la española.

Tramos de Rendimiento e Imputación (miles de euros)	Número de declarantes	%	Importe total del tramo	Media de importe declarado por contribuyente
<b>Negativo y cero</b>	112.839	0,62	-544.965.572	-4.829,59
<b>0 - 1,5</b>	1.036.414	5,68	3.239.474	3,13
<b>1,5 - 6</b>	3.116.136	17,08	11.080.451.634	3.555,83
<b>6 - 12</b>	2.351.780	12,89	19.568.481.534	8.320,71
<b>12 - 21</b>	4.684.114	25,67	75.057.271.284	16.023,79
<b>21 - 30</b>	3.072.868	16,84	75.130.205.593	24.449,54
<b>30 - 60</b>	3.186.990	17,47	119.811.800.739	37.594,03
<b>60 - 150</b>	604.884	3,31	45.242.746.846	74.795,74
<b>150 - 601</b>	74.538	0,41	13.354.500.666	179.163,66
<b>Mayor de 601</b>	7.194	0,04	5.750.067.341	799.286,54
<b>Total</b>	<b>18.247.757</b>	<b>100</b>	<b>364.453.799.537</b>	<b>19.972,53</b>

Fuente: Agencia Tributaria. EL PAÍS

**Table 2:** Top statutory personal income tax rates (including surcharges), 2003-2018 (%)

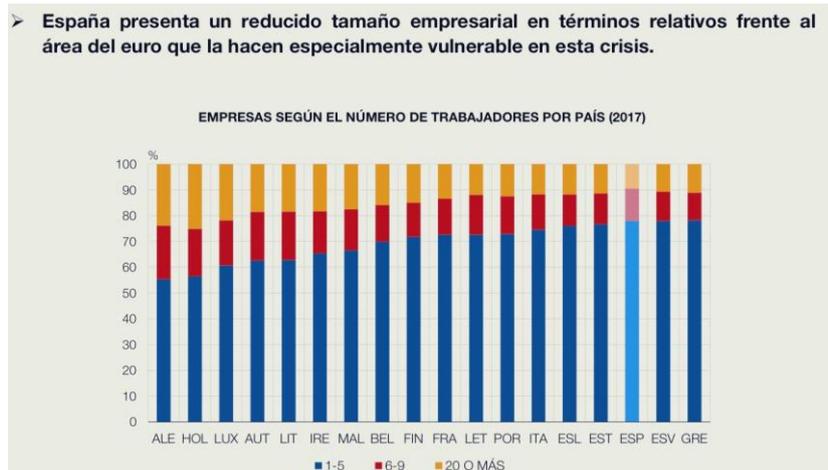
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Belgium	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.8	53.8	53.7	53.2	53.2	53.2
Bulgaria	29.0	29.0	24.0	24.0	24.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Czech Republic	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Denmark	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	62.1	55.4	55.4	55.4	55.6	55.6	55.8	55.8	55.8	55.8
Germany	51.2	47.5	44.3	44.3	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5
Estonia	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Ireland	42.0	42.0	42.0	42.0	41.0	41.0	46.0	47.0	48.0	48.0	48.0	48.0	48.0	48.0	48.0	48.0
Greece	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	49.0	49.0	49.0	46.0	46.0	48.0	48.0	55.0	55.0
<b>Spain</b>	45.0	45.0	45.0	45.0	43.0	43.0	43.0	43.0	45.0	52.0	52.0	52.0	45.0	45.0	43.5	<b>43.5</b>
France	54.8	53.4	53.5	45.4	45.4	45.4	45.4	45.4	46.6	50.3	50.3	50.3	50.2	50.2	50.2	51.5
Croatia	53.1	53.1	53.1	53.1	53.1	53.1	56.1	50.2	47.2	47.2	47.2	47.2	47.2	47.2	42.5	42.5
Italy	46.1	46.1	44.1	44.1	44.9	44.9	44.9	45.2	47.3	47.3	47.3	47.8	48.8	48.8	47.2	47.2
Cyprus	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Latvia	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	26.0	25.0	25.0	24.0	24.0	23.0	23.0	23.0	31.4
Lithuania	33.0	33.0	33.0	27.0	27.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Luxembourg	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	42.1	41.3	43.6	43.6	43.6	43.6	45.8	45.8
Hungary	40.0	38.0	38.0	36.0	40.0	40.0	40.0	40.6	20.3	20.3	16.0	16.0	16.0	15.0	15.0	15.0
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Netherlands	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0
Austria	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
Poland	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0
Portugal	40.0	40.0	40.0	42.0	42.0	42.0	42.0	45.9	50.0	49.0	56.5	56.5	56.5	56.5	56.2	53.0
Romania	40.0	40.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	10.0
Slovenia	50.0	50.0	50.0	50.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
Slovakia	38.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Finland	52.2	52.1	51.0	50.9	50.5	50.1	49.1	49.0	49.2	49.0	51.1	51.5	51.6	51.6	51.4	51.1
Sweden	54.7	56.5	56.6	56.6	56.6	56.4	56.5	56.6	56.6	56.6	56.7	56.9	57.0	57.1	57.1	57.1
United Kingdom	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	50.0	50.0	50.0	45.0	45.0	45.0	45.0	45.0	45.0
Iceland	45.6	43.6	41.7	38.7	35.7	35.7	45.2	46.1	46.2	46.2	46.2	46.2	46.2	46.3	46.3	46.3
Norway	47.5	47.5	43.5	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	39.0	39.0	38.7	38.5	38.4
<b>Simple averages</b>																
<b>EU-28</b>	42.6	41.8	40.4	39.9	39.7	38.4	38.0	38.5	38.4	38.7	39.2	39.2	39.0	38.9	39.0	39.0
<b>EA-19</b>	42.3	41.0	40.6	39.9	39.4	39.1	38.8	39.7	40.6	41.1	42.3	42.3	42.0	42.0	42.3	42.6

Source: DG Taxation and Customs Union

Definition:

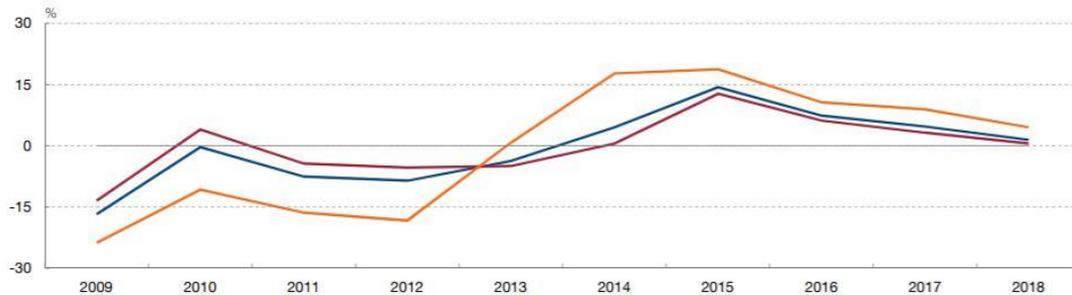
- The indicator reported in the table is the "top statutory personal income tax rate". The "top statutory personal income tax rate" indicator does not differentiate by source of income and therefore as well, surcharges and deduction specific to income source are not taken into account.
  - The "top marginal tax rate from employment income", which is also sometimes used, can differ from the "top statutory personal income tax rate" with respect to (1) source of income: any personal income vs. earnings income and to (2) statutory vs. marginal tax rate. The marginal tax rate calculation (increase in tax revenue for a unit increase in gross earnings) is only possible for the latter type of indicator. The existence of differences between the two indicators relate directly to the design and complexity of the tax system.
  - General surcharges are included even when not part of PIT or not legally a tax (see country notes below).
  - Local and regional taxes are normally added (see country notes below).
- General notes: The reader is referred to the "Taxes in Europe Database" for detailed information about the specificities of each country PIT, and in particular for the level of income from which the top statutory income rate applies. Figures in italics represent flat-rate tax.

Debemos entender el tamaño empresarial y que sus beneficios empresariales no han aumentado en muchos años para asimismo entender que una fiscalidad mal diseñada, en la que se penaliza el crecimiento empresarial, como la española, funciona como un freno al desarrollo económico y la creación de empleo.

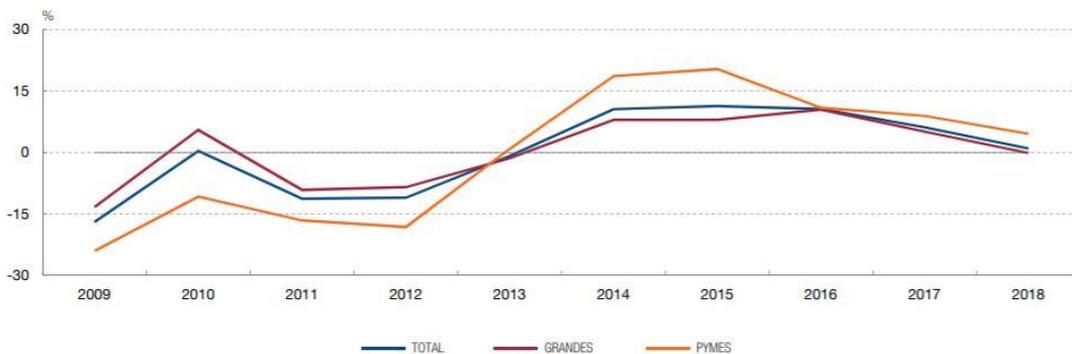


Fuente: Banco de España

3.1.5 RESULTADO ECONÓMICO BRUTO DE LA EXPLOTACIÓN  
Tasas de variación



3.1.6 EBITDA (DEFINICIÓN AECA) (b)  
Tasas de variación



FUENTES: Registros Mercantiles, Instituto Nacional de Estadística y Banco de España.

**NÚMERO DE EMPRESAS TOTAL SISTEMA (1)**
**Código de Cuenta de Cotización**

SERIE HISTÓRICA DE LOS MESES DE ENERO	TOTAL	VARIACIÓN MENSUAL		VARIACIÓN ANUAL	
		Absoluta	Relativa	Absoluta	Relativa
2009	1.538.110	-16.616	-1,07%	-93.907	-5,75%
2010	1.466.437	-9.338	-0,63%	-71.673	-4,66%
2011	1.435.321	-14.950	-1,03%	-31.116	-2,12%
2012	1.404.335	-19.609	-1,38%	-30.986	-2,16%
2013	1.365.864	-18.575	-1,34%	-38.471	-2,74%
2014	1.374.663	-13.928	-1,00%	8.799	0,64%
2015	1.418.293	-5.386	-0,38%	43.630	3,17%
2016	1.455.546	-8.007	-0,55%	37.253	2,63%
2017	1.460.932	-11.923	-0,81%	5.386	0,37%
2018	1.470.190	-11.100	-0,75%	9.258	0,63%
2019					
Enero	1.480.331	-9.848	-0,66%	10.141	0,69%
Febrero	1.490.703	10.372	0,70%	12.337	0,83%
Marzo	1.509.854	19.151	1,28%	12.716	0,85%
Abril	1.515.721	5.867	0,39%	10.373	0,69%
Mayo	1.522.092	6.371	0,42%	9.035	0,60%
Junio	1.530.190	8.098	0,53%	5.123	0,34%
Julio	1.514.548	-15.642	-1,02%	4.762	0,32%
Agosto	1.504.788	-9.760	-0,64%	14.528	0,97%
Septiembre	1.497.301	-7.487	-0,50%	-6.888	-0,46%
Octubre	1.494.843	-2.458	-0,16%	1.610	0,11%
Noviembre	1.503.002	8.159	0,55%	9.449	0,63%
Diciembre	1.489.561	-13.441	-0,89%	-618	-0,04%
2020					
Enero	1.476.814	-12.747	-0,86%	-3.517	-0,24%
Febrero	1.489.733	12.919	0,87%	-970	-0,07%
Marzo	1.367.906	-121.827	-8,18%	-141.948	-9,40%
Abril	1.355.976	-11.930	-0,87%	-159.745	-10,54%
Mayo	1.381.819	25.843	-0,87%	-140.273	-9,22%
Junio	1.398.097	16.278	1,18%	-132.093	-8,63%
Julio	1.412.734	14.637	1,05%	-101.814	-6,72%
Agosto	1.404.337	-8.397	-0,59%	-100.451	-6,68%
Septiembre	1.405.741	1.404	0,10%	-91.560	-6,12%
Octubre	1.408.893	3.152	0,22%	-85.950	-5,75%
Noviembre	1.395.409	-13.484	-0,96%	-107.593	-7,16%
Diciembre	1.388.475	-6.934	-0,50%	-101.086	-6,79%
2021					
Enero	1.375.017	-13.458	-0,97%	-101.797	-6,89%

Fuente: Agencia Tributaria

El estudio de Competitividad Fiscal publicado por el Instituto de Estudios Económicos (IEE)<sup>20</sup> muestra claramente la realidad de una fiscalidad en España que está muy lejos de ser competitiva y que además es muy ineficiente.

Según dicho ranking, España está en el puesto 27 de un total de 36 países analizados.

El indicador de presión fiscal normativa muestra que España está un 10,5% por encima del promedio de la UE-27 y un 9,4% por encima del promedio de la OCDE.

Como es sabido, esa mayor presión fiscal normativa no genera una presión fiscal efectiva, es decir, una recaudación superior al promedio.

Según el IEE, esto se debe al efecto de la economía sumergida y la inactividad laboral. No hay que olvidar, en este sentido, que, aunque España recauda el 34,7% de su PIB en impuestos, el 22% de su actividad se desarrolla "en B", de modo que la presión fiscal de los contribuyentes que operan "en A" asciende al 44,5%.

Así, si el alcance de la economía sumergida se asimilase a la media europea (alrededor del 13% del PIB), la presión fiscal alcanzaría niveles del 38,7%, a escasas décimas del promedio comunitario. Dicho de otro modo: si la contribución de la economía "en A" subiese del 78% al 87% del PIB total, la recaudación crecería por un monto equivalente a cuatro puntos del PIB, eliminando el diferencial negativo en materia de presión fiscal recaudatoria.

El IEE refleja estos importantes elementos:

- Calcula que el esfuerzo fiscal (recaudación tributaria ajustada por renta per cápita) observado en España supera un 6,6% el promedio de la UE-27,
- Subraya que la presión fiscal efectiva de las empresas supone el 11,1% del PIB en España, por encima del 9,6% registrado en la UE-27, aunque si se ajustan los datos para considerar la economía sumergida, este indicador sería del 14,2% del PIB en España, frente al 11,1% de la UE-

---

<sup>20</sup> <https://www.ieemadrid.es/2020/10/26/competitividad-fiscal-2020-por-que-no-se-pueden-subir-mas-los-impuestos-en-espana-2/>

27. De igual manera, la presión fiscal normativa del Impuesto de Sociedades supera en un 22,6% la media comunitaria y en un 15,8% el promedio de la OCDE.

- Observa que la imposición patrimonial se sitúa entre un 40,9% y un 39% por encima de la media observada en la Unión Europea y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- Estima que la progresividad del IRPF en España es un 17% mayor que en el promedio de la UE y que el peso de impuestos y cotizaciones sobre el coste salarial es superior a los niveles medios de la OCDE. superior a la media de la UE y la OCDE:
- La mayoría de los países nórdicos (Finlandia, Noruega, Suecia) tienen una fiscalidad más competitiva que la española en cuanto a empresas, creación de empleo y capital y en fiscalidad de la propiedad. Lo que siempre nos ocultan de los países nórdicos es que recaudan más porque tienen un IVA e impuestos indirectos más altos.
- El Impuesto de Sociedades en España supera los promedios de la OCDE, la UE-28 y el conjunto de las economías del mundo. La falacia de que las grandes empresas pagan “pocos” impuestos viene de sumar a los beneficios en España los generados –y tributados– en el resto del mundo y llegar a un tipo implícito falso. La realidad es que los grandes grupos pagan un 18,96% y las entidades financieras en su conjunto un 22,43% sobre su base imponible, según datos de la AEAT (2019).
- La presión fiscal que soportan las empresas en España es 1,2 puntos porcentuales superior a la de la media de la Unión Europea. La presión fiscal normativa derivada de la carga del Impuesto de Sociedades es un 16% superior a la media de la Unión Europea.
- España tiene una presión fiscal normativa que es un 8,1% superior a la media de la Unión Europea y muy superior a la media de la OCDE.

### Presión Fiscal

Incluso si utilizáramos el argumento basado en el cálculo de presión fiscal usado por los gobiernos, el propio Banco de España desmonta que España esté siete puntos por debajo de la media. Es muy inferior, y nos revela que estamos en la media o por encima en ingresos de empresas, patrimonio y renta.

El Banco de España, en un estudio de López-Rodríguez y García Ciria, Estructura Impositiva de España en el contexto de la Unión Europea<sup>21</sup>, resalta lo siguiente sobre España:

1. Impuestos al trabajo: "En la imposición sobre el trabajo, la recaudación en porcentaje del PIB en España es inferior a la media de la UE-28 (...) No obstante, el peso de las cotizaciones sociales sobre el PIB es superior", "especialmente la parte a cargo del empleador". En España se "recauda" menos porque los impuestos al trabajo son demasiado altos, lo que reduce el potencial de empleo y la

---

<sup>21</sup> <https://repositorio.bde.es/handle/123456789/8778>

capacidad de contratar. Y, con ello, España tiene más del doble de tasa de paro que la media con la que los gobiernos nos quieren comparar.

2. España ya tiene impuestos altos. Sigue el Banco de España: "De este modo, la cuña fiscal media, medida como cociente entre la suma de los impuestos sobre la renta personal derivados de las rentas del trabajo y las cotizaciones sociales, por un lado, y el salario medio bruto de los empleados a tiempo completo en el sector privado, por otro, se sitúa en España por encima de la media del conjunto de las economías de la OCDE para todos los tramos de renta y tipos de individuos de acuerdo con su situación familiar".
3. ¿Y las rentas altas, las empresas y el patrimonio? "Por su parte, el peso sobre el PIB de la recaudación derivada de la imposición sobre el capital es más elevado en España que en la media de la UE-28, debido a una imposición sobre la riqueza superior, mientras que los ingresos derivados de las rentas de las empresas, así como los obtenidos de las ganancias y las rentas del capital de los hogares y los autónomos, se encuentran, en términos agregados, en niveles similares".

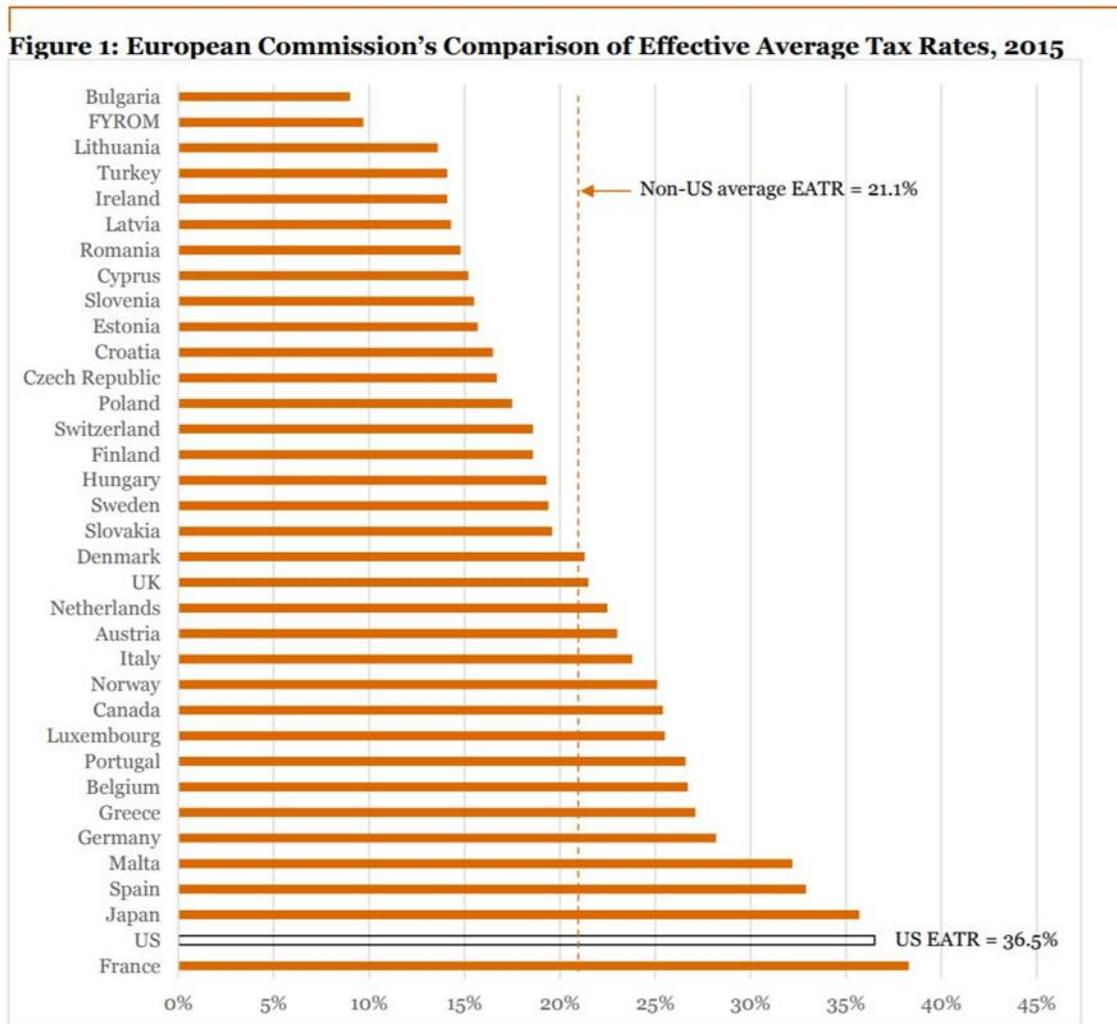
### **¿Dónde está la diferencia con muchos países de Europa?**

En el IVA e Impuestos indirectos: "Esta menor tributación sobre el consumo se debe principalmente a la menor recaudación por IVA como consecuencia, sobre todo, del hecho que el tipo general del impuesto afecte a un porcentaje más reducido del gasto en consumo que en la mayor parte de los países de la UE-28. De manera adicional, la recaudación en impuestos especiales también es inferior, en particular en hidrocarburos, transporte, tabaco y alcohol, bienes en los que los tipos implícitos sobre su consumo son inferiores a los tipos implícitos promedio en la UE-28. Asimismo, España cuenta con una menor recaudación en términos del PIB derivada del conjunto de los impuestos medioambientales".

En impuestos al trabajo (cotizaciones sociales), empresas y riqueza España está en la media o por encima.

La razón por la que ópticamente España "recauda menos" que la media de la Unión Europea viene de tener menor IVA y menos impuestos verdes y especiales. Es decir, impuestos que paga sobre todo la clase media.

International Comparison of Effective Corporate Tax Rates



España es, según la Comisión Europea, uno de los países donde la carga fiscal efectiva sobre las empresas es más alta <sup>22</sup>.

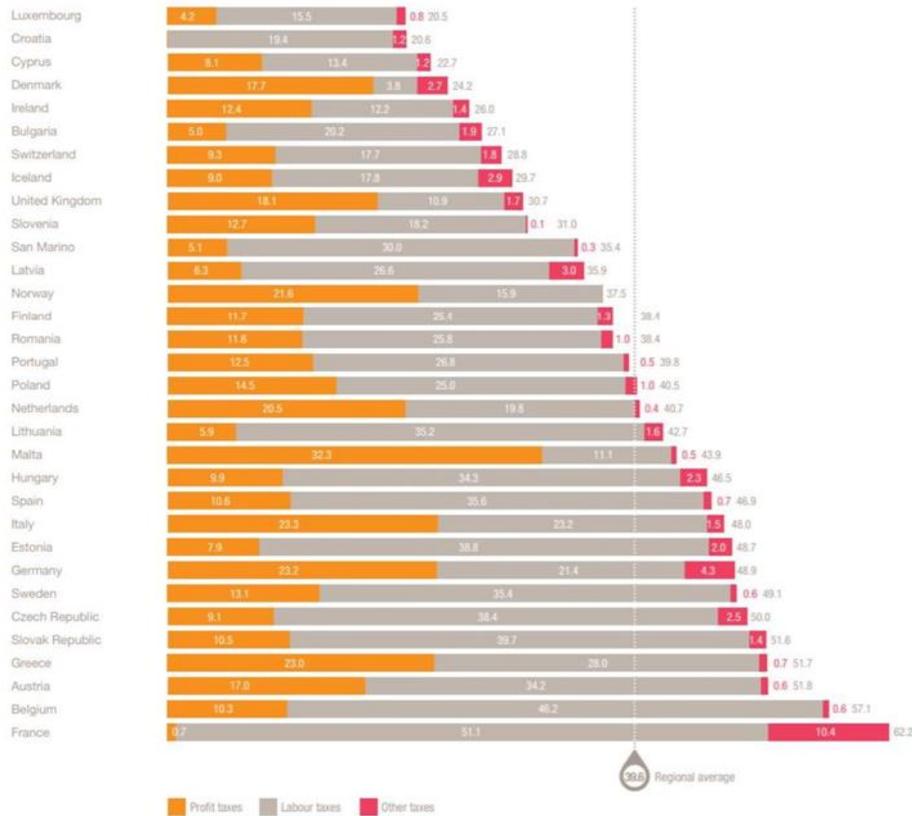
<sup>22</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union_en)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Difference 2009-2019	Ranking 2019
EU-28	22.7	22.1	21.3	21.6	21.0	20.8	20.8	21.1	21.1	21.0	20.9	19.9	19.9	19.7	-1.9	
EU-27	22.5	21.9	21.1	21.3	20.8	20.6	20.7	21.0	21.1	21.0	20.9	19.8	19.8	19.7	-1.7	
EA-19	24.1	23.4	22.5	22.9	22.2	21.9	22.1	22.8	22.8	22.8	22.7	21.7	21.7	21.5	-1.4	
Belgium	25.7	25.4	24.9	24.7	25.3	25.9	26.3	26.5	26.7	27.8	28.3	29.3	24.9	25.0	0.3	6
Bulgaria	13.2	8.8	8.9	8.8	8.8	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0	0.2	28
Czechia	21.0	21.0	18.4	17.5	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	-0.8	18
Denmark	25.1	22.5	22.6	22.6	22.6	22.6	22.0	22.2	21.3	20.0	20.1	19.8	19.8	19.8	-2.8	13
Germany	35.5	35.5	28.2	28.0	28.0	28.2	28.2	28.2	28.2	28.2	28.2	28.8	28.9	28.9	0.9	3
Estonia	18.1	17.3	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	15.7	15.7	15.7	15.7	13.9	-2.6	24
Ireland	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.1	14.1	14.1	14.1	14.1	-0.3	23
Greece	25.2	21.7	21.8	30.5	21.0	17.5	17.5	24.1	24.5	27.5	27.6	27.6	27.6	26.6	-3.9	4
Spain	36.5	34.5	32.8	32.8	32.8	31.9	32.4	32.9	32.6	32.7	30.1	30.1	30.1	30.1	-2.7	2
France	34.4	34.6	34.6	34.7	32.8	32.8	34.2	34.7	38.3	38.3	38.4	33.4	33.4	33.4	-1.3	1
Croatia	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	14.8	14.8	14.8	-1.7	21
Italy	31.8	31.8	27.3	27.5	27.5	24.9	25.1	25.1	24.2	23.8	23.6	23.7	24.6	24.6	-2.9	7
Cyprus	10.6	10.6	10.6	10.6	11.6	11.6	11.9	15.2	15.2	12.7	13.1	12.5	13.0	13.4	2.8	25
Latvia	14.3	14.3	13.8	13.8	11.8	12.2	12.4	12.1	14.3	14.3	14.3	14.3	16.7	16.7	2.9	18
Lithuania	16.0	15.2	12.7	16.8	12.7	12.7	12.7	13.6	13.6	13.6	13.6	13.6	13.6	12.7	-4.1	26
Luxembourg	25.9	25.9	25.9	25.0	25.0	24.9	24.9	25.5	25.5	25.5	25.5	23.7	22.8	21.8	-3.2	10
Hungary	16.3	19.5	19.5	19.5	19.1	19.3	19.3	19.3	19.3	19.3	19.3	11.1	11.1	11.1	-8.4	27
Malta	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	24.3	24.4	25.3	-6.9	5
Netherlands	26.7	23.1	23.1	22.2	22.2	21.8	22.6	21.6	22.6	22.5	22.5	22.5	22.5	22.5	0.3	9
Austria	23.0	23.0	23.0	22.7	22.7	23.0	23.0	23.0	23.0	23.0	23.1	23.1	23.1	23.1	0.4	8
Poland	17.1	17.4	17.4	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	16.6	-0.9	20
Portugal	24.6	23.7	23.7	23.7	26.2	26.2	28.4	28.4	28.4	26.6	26.6	20.0	21.4	21.4	-2.3	11
Romania	14.7	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.7	14.7	14.7	14.7	-0.1	22
Slovenia	22.3	20.9	20.0	19.1	18.2	18.2	16.4	15.5	15.5	15.5	15.5	17.3	17.3	17.3	-1.8	17
Slovakia	16.8	16.8	16.8	16.8	16.8	16.8	16.8	20.3	19.4	19.6	19.6	18.7	18.7	18.7	1.9	16
Finland	24.5	24.5	24.5	23.6	23.9	24.7	23.3	22.6	18.6	18.9	19.1	19.5	19.6	19.6	-4.0	14
Sweden	24.6	24.6	24.6	23.2	23.2	23.2	19.4	19.4	19.4	19.4	19.4	19.4	19.4	19.4	-3.8	15
United Kingdom	29.2	29.3	28.0	28.3	28.4	26.9	25.2	24.3	22.4	21.5	21.5	20.5	20.6	20.2	-8.1	12

Source and methodology: The values presented are the Effective Average Tax Rates, for large corporations in non-financial sector, computed at corporate level, for average asset composition and funding sources, using the Devereux/Griffith methodology. They are taken from Section C of ZEW (2019), Effective tax levels in the European Union using the Devereux/Griffith methodology - 2019 Report - project for EU Commission DG TAXUD.  
Note: EU-27 represents EU Member States without UK. EU-28, EU-27 and EA-19 figures are simple averages.

Fuente: Comisión Europea

Figure 48: Total Tax & Contribution Rate (%) in EU & EFTA



Source: Paying Taxes 2018 data

Así lo refleja también el índice Paying Taxes de PWC y el Banco Mundial .

Incluso con ese análisis, España no debería subir estos impuestos indirectos y mucho menos tras dos crisis tan duras como el Covid-19 y la crisis de 2008, porque añadiría a las trabas a la inversión y el empleo, un escollo a la recuperación del consumo.

### **La Falacia de la Armonización Fiscal**

El gobierno de España repite que quiere “armonizar” impuestos. Sin embargo, es incorrecto y además no debería hacerse.

Primero: No se va a armonizar nada, ya que se va a mantener el cupo y concierto vasco, incluso dándoles la Seguridad Social, se va a mantener el régimen fiscal especial de Canarias, Ceuta, Melilla y se van a aumentar competencias fiscales para Cataluña. De hecho, desde 1978 el trato fiscal a País Vasco y Navarra ha sido mucho más favorable<sup>23</sup>.

“Armonizar” es una falacia que solo esconde subir impuestos. No tiene ningún sentido defender un sistema autonómico y a la vez eliminar la política fiscal de la gestión de las autonomías.

Lo que llama “armonizar” es imponer todo lo contrario a lo que debe ser un modelo autonómico. Un sistema autonómico eficiente no puede basarse en dar autonomía para disparar el gasto y los impuestos, pero no para gestionarlos y hacerlos atractivos.

La acusación de “dumping fiscal” es una mentira repetida por los que consideran que la fiscalidad confiscatoria de otras comunidades es algo normal e incluso aceptable.

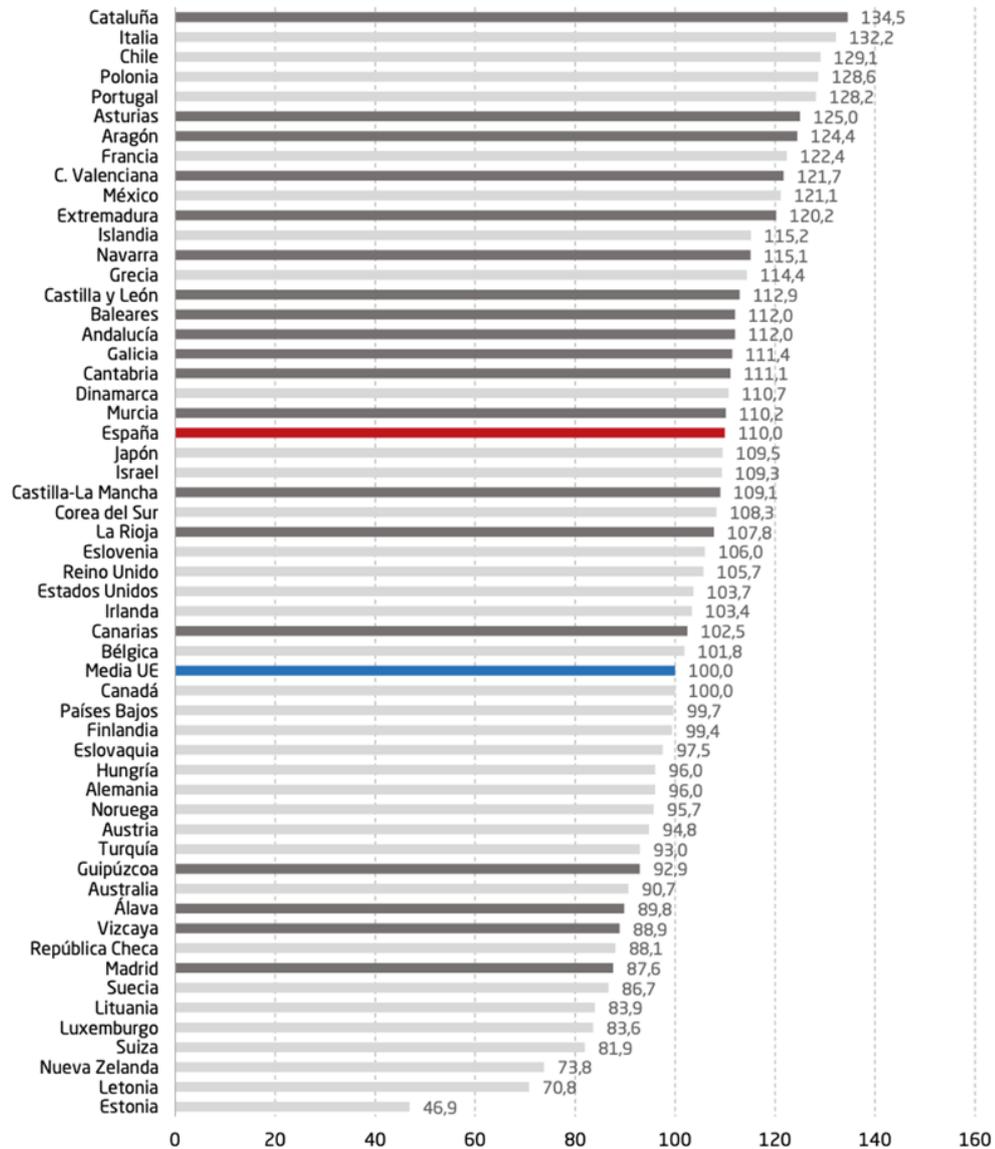
El gran problema de la fiscalidad autonómica no es la fiscalidad de Madrid, sino el aumento de carga fiscal en Cataluña.

---

<sup>23</sup> <https://civismo.org/en/finanzas-autonomicas/>

**Presión fiscal normativa. Año 2020**

UE=100



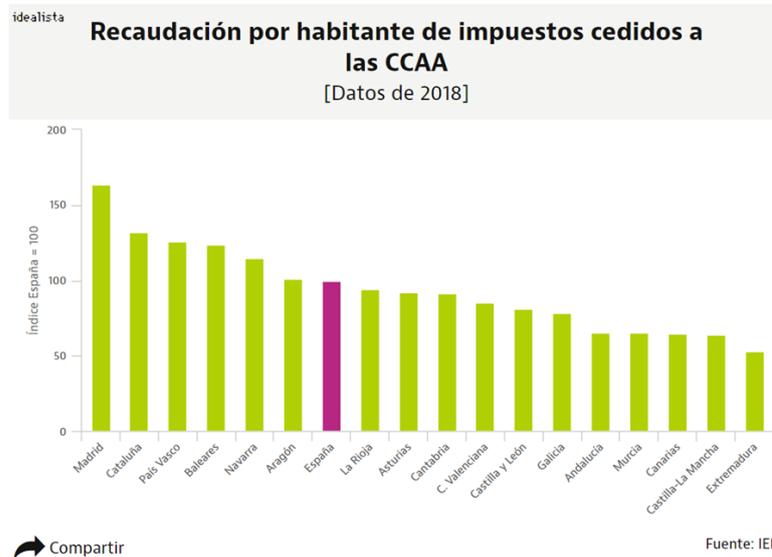
El indicador para los países se calcula a partir de los datos cualitativos del Índice de competitividad fiscal (total) de la Tax Foundation. Considera la media de la UE=100 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada país y dicha media. Mayor valor en el índice muestra mayor presión fiscal.

Nota: La media de la UE se elabora a partir del promedio de los países de la UE que pertenecen a la OCDE.

El indicador para los territorios de España se calcula a partir de los datos del Índice Autonómico de Competitividad Fiscal (total). Considera la media de España=110,0 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada CC. AA. y dicha media. Mayor valor en el índice muestra mayor presión fiscal. Nota: La media de España se elabora a partir del promedio de las CC. AA. y territorios considerados.

Fuente: Elaboración propia del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de los datos de la Tax Foundation y de la Fundación para el avance de la Libertad.

Madrid recauda más y contribuye más a las arcas nacionales gracias a su carga fiscal atractiva <sup>24</sup>.



La Comunidad de Madrid es una autonomía que funciona bajo los preceptos del Sistema de Financiación de Régimen Común. A excepción de País Vasco y Navarra, con su concierto foral y su convenio, respectivamente, Madrid no cuenta con ningún privilegio fiscal ni con ninguna particularidad específica. Tampoco tiene ninguna ventaja fiscal propia, como la que tienen las Islas Canarias, con su Régimen Económico Fiscal (REF) especial.

La acusación de “Paraíso fiscal” es falsa. Lo que no se puede hacer es tener un infierno fiscal y culpar a otros por no serlo. La fiscalidad en la Comunidad de Madrid es igual a la de otras comunidades y países de la UE. ¿Cuál es el problema? Que las comunidades con más presión fiscal sobre la renta están todas en manos del PSOE , y en vez de solucionar su modelo extractivo, quieren asfixiar a los madrileños... Mientras no tienen ninguna queja con Álava, Vizcaya, Guipúzcoa, La Rioja, Canarias, Ceuta o Melilla, que tienen niveles de competitividad y presión fiscal iguales y a veces inferiores que la Comunidad de Madrid.

La acusación de “Falta de solidaridad” es una falacia. En el periodo 2009-2018 la Comunidad de Madrid ha aportado al Fondo de Garantía de Servicios Públicos con el resto de las regiones 24.000 millones de euros, según el Ministerio de Hacienda.

<sup>24</sup> <https://www.idealista.com/news/finanzas/fiscalidad/2021/04/19/790043-por-que-madrid-recauda-un-63-mas-de-impuestos-por-habitante-si-tiene-la-menor-presion-fiscal>

Los recursos sujetos a liquidación, que suponen casi el 73% de los ingresos no financieros de la Comunidad de Madrid, proporcionan una financiación per cápita 215 euros inferior a la media de las comunidades autónomas de régimen común.

Muchos argumentan que los impuestos no los pagan las comunidades autónomas, sino los ciudadanos. Y es correcto. Pero sí dependen de los gobiernos los presupuestos, la política fiscal y económica sobre todo orientada a la creación de empresas y atraer capital. Y es lo que nos jugamos en la Comunidad de Madrid.

Otros dicen que Madrid se beneficia “porque es la capital”, un argumento claramente incorrecto cuando se mira la menor financiación, la mayor solidaridad y que la Comunidad de Madrid, según el Ministerio de Hacienda, tiene el mayor déficit fiscal de España (la diferencia entre lo que se aporta y se recibe). Pero también cuando se mira al País Vasco, un ejemplo similar de fiscalidad adecuada y atracción de empleo e inversión sin “capitalidad”.

Madrid aporta al Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF) más del triple que el siguiente contribuyente, que es Cataluña. En territorio madrileño se recaudan por IRPF, IVA e Impuestos Especiales 78.334 millones de euros, de los que solo el 22% se destinan a la Comunidad de Madrid a través del Sistema de Financiación Autonómica.

Además, como consecuencia de ello, Madrid es la región con la deuda más baja de todas las regiones de régimen común (14,6% sobre PIB).

Un informe de Fundación Civismo, firmado por María Crespo, señala que la diversidad normativa del Impuesto de Sucesiones en España no puede considerarse dumping fiscal, sino expresión de la autonomía financiera de las CC.AA <sup>25</sup>.

El sistema de financiación autonómico actual perjudica más, por orden, a las comunidades de Madrid, Baleares, Cataluña y Valencia, según el informe anual elaborado por el Instituto de Economía de Barcelona (IEB), de la Universidad de Barcelona <sup>26</sup>.

En vez de tomar medidas que favorezcan la inversión y el empleo, y con ello acabar con el paro y reducir la economía sumergida, que generarían según el Círculo de Empresarios y Foment del Treball

---

<sup>25</sup> <https://civismo.org/en/la-diversidad-autonomica-de-sucesiones-no-puede-considerarse-dumping-fiscal-segun-fundacion-civismo/>

<sup>26</sup> [https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2019/10/Ndp\\_-4-Mapa-financiacion.pdf](https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2019/10/Ndp_-4-Mapa-financiacion.pdf)

más de 40.000 millones de euros en recaudación<sup>27</sup> , prefieren mantener una economía ahogada y ciudadanos rehenes del asistencialismo.

Lo que quiere hacer el Gobierno es recuperar dos impuestos anacrónicos y obsoletos, sucesiones y patrimonio, que casi nadie aplica en la UE<sup>28</sup> , y que, además de tener un poder recaudatorio muy bajo, tienen un efecto negativo económico muy alto en menor inversión, ahorro y atracción de capital a nuestro país.

Sucesiones y Donaciones recauda menos de 2.600 millones de euros al año, menos que las cifras de exceso de déficit de 2019 sobre el objetivo del gobierno.

Subir impuestos, como ocurrió en el pasado, retrasaría la recuperación y nos volvería a poner en la cola de crecimiento y empleo.

En impuestos directos e indirectos España está en el puesto 14º de la lista de competitividad fiscal, mientras que los impuestos a la propiedad nos llevan al puesto 32.

Nuestro país caería cinco puestos en el índice de competitividad fiscal si se aplicasen la batería de nuevos impuestos anunciados por el ejecutivo de Pedro Sánchez, tras haber conseguido mejorar algunos puntos hasta el puesto 23 en los últimos años.

“La única manera de aumentar de forma sostenible nuestra recaudación impositiva pasa por priorizar la recuperación económica y reducir nuestra economía sumergida, lo cual es materialmente imposible si elevamos aún más nuestros impuestos”, explica el informe. La subida de impuestos incentivaría la economía sumergida y reducirá la creación de empleo e inversión. Es mucho más grave: “Intentar cerrar la brecha de recaudación con Europa mediante subidas normativas de impuestos de hasta seis puntos sobre el PIB, no solucionaría el problema de la sostenibilidad fiscal a medio plazo, en cuanto que podrían provocar una contracción de la actividad de hasta 10 puntos de PIB y una destrucción del orden de 2 millones de empleos<sup>29</sup>” .

---

<sup>27</sup> <https://www.foment.com/es/fiscalidad-progreso/>

<sup>28</sup> [https://www.elconfidencial.com/economia/2018-08-13/riqueza-impuestos-desigualdad-patrimonio-suiza-herencias\\_1603626/](https://www.elconfidencial.com/economia/2018-08-13/riqueza-impuestos-desigualdad-patrimonio-suiza-herencias_1603626/)

<sup>29</sup> <https://www.ceoe.es/es/ceoe-news/fiscalidad/por-que-no-se-pueden-subir-mas-los-impuestos-en-espana>

Como ya explicamos, la repetida hasta la saciedad diferencia de recaudación que refleja la ratio de presión fiscal bruta (que es un cálculo recaudatorio) no se encuentra en la presión fiscal empresarial, que supone en España un 10,5 % del PIB frente al 9,3 % del promedio de la UE. De hecho, la proporción de la recaudación total procedente de las empresas es de un 30,4 %, muy por encima del 26,2 % de la media resultante en Europa.

El único camino hacia la consolidación presupuestaria está en la eficiencia del gasto y no en las subidas de impuestos, que sería la peor decisión que puede tomar el Gobierno en este momento.

El gobierno también sabe que un incremento del 10% en el tipo efectivo medio sobre las rentas de más de 150.000 euros hundiría la recaudación entre 500 millones y 2.500 millones de euros. En el más optimista de los casos, efecto nulo.

La fiscalidad en España ya es alta y progresiva. Lo que no nos podemos permitir es una administración para ricos en un país de pequeñas empresas y alto paro.

### **Eficiencia del Gasto Público**

España se sitúa en el puesto 26 de los 36 países de la OCDE en eficiencia del gasto público, según el Índice IEE, que le otorga una puntuación de 87,4 muy por debajo del 100 que representa la media de la organización económica<sup>30</sup>. Las subvenciones en España no están sujetas a medidas adecuadas de transparencia y fiscalización, según la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.

La Airef denuncia que los 14.000 millones de euros que se conceden cada año a diversas subvenciones en España no siguen controles de rendición de cuentas ni procedimientos sancionadores por mal uso<sup>31</sup>.

El Banco de España pedía redefinir la política de gasto público, aparcando todo aquello que no sea prioritario. El problema es que España debe hacer frente a una situación extraordinaria con una arquitectura de gasto público de cuestionada eficiencia.

La propia Comisión Europea, en las recomendaciones específicas para España recuerda en su punto 12<sup>32</sup> que “el 13 de julio de 2018, el Consejo recomendó a España garantizar que la tasa de

---

<sup>30</sup> <https://www.expansion.com/economia/2020/02/27/5e57bee5e5fdea20168b45db.html>

<sup>31</sup> [https://www.economiadigital.es/economia/espana-despifarra-14-000-millones-en-subvenciones-sin-control\\_628958\\_102.html](https://www.economiadigital.es/economia/espana-despifarra-14-000-millones-en-subvenciones-sin-control_628958_102.html)

<sup>32</sup> **Country Specific Recommendations** [https://ec.europa.eu/info/publications/2019-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations\\_en](https://ec.europa.eu/info/publications/2019-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_en)

incremento nominal del gasto público primario neto no rebasara el 0,6 % en 2019, lo que correspondería a un ajuste estructural anual del 0,65 % del PIB. La evaluación global de la Comisión confirma una desviación significativa respecto de la senda de ajuste recomendada hacia el objetivo presupuestario a medio plazo en 2019. Este es el factor pertinente recogido en el informe de la Comisión elaborado de conformidad con el artículo 126, apartado 3, del Tratado, en el que se evalúa el cumplimiento del criterio de deuda por parte de España en 2019”.

## CONCLUSIÓN

España solo saldrá de la crisis atrayendo inversión y facilitando la creación de nuevas empresas y empleo.

La fiscalidad debe ser competitiva, atractiva y a la vez realista. La gestión de la fiscalidad por parte de las comunidades autónomas es un elemento esencial del propio estado autonómico, y debemos avanzar hacia más autonomía, no menos.

La fiscalidad debe incentivar la regularización de la economía sumergida, la atracción de capital y la creación de empleo y, sobre todo, debe estar orientada a aumentar las bases imponibles no a constantemente subir la carga a las pocas bases imponibles que sobrevivan a las distintas crisis.

Finalmente, no se puede exigir más esfuerzo fiscal a empresas y familias cuando no se lleva a cabo un profundo análisis donde se eliminen del gasto público duplicidades y gasto superfluo.

España ha perdido más de 80.000 empresas y 20.000 millones de euro de capital y se han destruido más de 500.000 empleos. El Gobierno debe parar la batería de subidas de impuestos y empezar a priorizar y hacer lo que es su función: administrar recursos limitados, no implementar una fiscalidad confiscatoria y extractiva al que sobreviva a la crisis.

Nota: Al calcular la “presión fiscal” (ingresos fiscales sobre PIB) se lleva a cabo el error porque se incluye en el PIB la economía sumergida y el peso del gasto público y se ignora el enorme diferencial de paro y de tejido empresarial con otras economías. Así, el esfuerzo fiscal de ciudadanos y empresas que contribuyen se dispara mientras la presión fiscal parece ópticamente baja y los políticos repiten que se recauda “poco”. Y en vez de atacar la economía sumergida y el paro, atacan a los creadores de empleo y ciudadanos, creando una espiral descendente en la que siempre se suben los impuestos y luego dicen que se recauda poco.

---

Lectura adicional:

- Índice de competitividad fiscal 2019.
- Índice de competitividad fiscal 2020
- Presentación del Estudio sobre España.
- At a Loss: The Real and Reporting Elasticity of Corporate Taxable Income.
- Will It Hurt? Macroeconomic Effects Of Fiscal Consolidation.
- OECD Finds Corporate Taxes Are Most Harmful To Economic Growth.

## **APORTACIONES SOBRE EL LIBRO BLANCO DE LA REFORMA TRIBUTARIA. D. César García Novoa. Universidad de Santiago de Compostela.**

### **I. Introducción.**

El 12 de abril de 2021 se creó, por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, el Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria, que tiene como mandato analizar en profundidad el sistema tributario en su conjunto, permitiendo su modernización y adaptación al contexto actual.

Es de alabar que se haya seguido la senda de otros países a la hora de enfrentar las reformas fiscales, designando un comité de expertos independientes, que, en el caso presente, está integrado por académicos y académicas de gran prestigio y con una reconocida carrera investigadora. Este plausible modo de proceder, consistente en recabar la opinión de expertos para afrontar un reforma tributaria tiene gran tradición en Europa, siendo el ejemplo más emblemático de lo que se conoce como tax by design, la denominada Comisión Mirrlees, constituida en el Reino Unido para diseñar un sistema fiscal óptimo para el siglo XXI y presidida por el Premio Nobel James Mirrlees. El llamado Mirrlees Report se publicó en los años 2011 y 2012 (Reforming the Tax System for the 21st Century: The Mirrlees Review; <http://www.ifs.org.uk/publications/mirrleesreview/>) y sigue siendo un trabajo de referencia sobre diversas cuestiones relativas a la acomodación de los sistemas fiscales a la realidad actual.

El precedente más inmediato en España en prácticas como esta es el de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, constituida por Acuerdo de consejo de Ministros, de 5 de julio de 2013, y con el cometido de “...efectuar un análisis de las disposiciones tributarias vigentes con el fin de determinar las medidas que podrían adoptarse en el futuro, siguiendo las mejores prácticas a nivel internacional”, en aras de lograr un sistema fiscal más sencillo, suficiente y que favorezca el desarrollo económico y social. La Comisión publicó en 2014 su Informe para la Reforma del sistema Tributario Español, que sólo muy parcialmente fue seguido por el legislador.

En el presente caso, el Comité de Expertos que elaborará el Libro Blanco tiene asignada la función de obtener un análisis del sistema tributario óptimo en sentido amplio, esto es, incluyendo la imposición directa, indirecta y los restantes ingresos públicos. Y ello, tanto desde el punto de vista de la eficiencia económica, contribuyendo a la internalización de los efectos ambientales de las actividades económicas, como desde el punto de la equidad interpersonal, territorial y de género. En segundo lugar, se le encomienda obtener un análisis técnico sobre qué reformas convendría realizar, atendiendo al escenario actual y futuro. Además, las reformas que se propongan en el Libro Blanco deberán tener en cuenta los principios fundamentales de consolidación fiscal, seguridad jurídica, simplificación del sistema, modernización del mismo, potenciación de la fiscalidad en áreas infragravadas (medioambiental o ámbito financiero, entre otras) y definir un calendario apropiado de entrada en

vigor, de modo que no frene la recuperación económica, pero permita aproximar progresivamente los ingresos tributarios hacia la media de los Estados miembros de la Unión Europea.

Parece que nos encontramos, también en esta oportunidad, con la creación de una Comisión de Expertos la cual, siguiendo lo que es tradicional en otras experiencias similares en España y en el exterior, formularía sus recomendaciones y llegaría a conclusiones, pero sin que se le marque o predefina tales conclusiones. Lo cual no parece cohonestarse con algunas afirmaciones en medios de comunicación en el sentido de que Hacienda encarga a 17 expertos una reforma para subir el impuesto de sociedades, patrimonio y sucesiones en 2022 (diario El País, 12 de abril de 2021). Da la sensación de que se parte de la idea de que necesariamente hay que subir el Impuesto de Sociedades y armonizar el Impuesto sobre el de Patrimonio, lo cual sería un peculiar tax by design, en el que determinadas conclusiones vendrían marcadas y predefinidas.

En cualquier caso, es plausible que se halla recabado la opinión de las Comunidades Autónomas, que son actores fundamentales en la aplicación del sistema tributario y parte interesada en el rediseño del sistema fiscal. Así, con fecha 12 de mayo de 2021, el Presidente del Comité de Expertos, profesor D. Jesús Ruiz-Huerta Carbonell, se dirigió a los Consejeros de Hacienda autonómicos, recabando la opinión sobre las líneas de la reforma fiscal futura y la valoración y propuestas sobre aquellos aspectos que consideren oportunos en relación con el mandato y los objetivos del Libro Blanco, con especial atención a las áreas siguientes: fiscalidad medioambiental, imposición societaria, tributación de la economía digitalizada, fiscalidad de las actividades económicas emergentes y aplicación y concreción de la armonización de la tributación patrimonial.

Pasamos a exponer a continuación nuestras consideraciones, en relación con la elaboración del Libro Blanco para la Reforma Fiscal. Teniendo en cuenta que una reforma fiscal debe tender a la mejora general del sistema en clave de optimización, como pretendía el mencionado Informe Mirrlees para que el sistema fiscal británico se aproximase a ese ideal. Por tanto, una reforma fiscal, en palabras de KAPLOW, “debe proyectarse sobre todo el sistema fiscal de cara a definir una optimización del mismo”<sup>33</sup>.

## **II. El sistema fiscal español desde la perspectiva de las Comunidades Autónomas.**

### **1. La exigencia de que el sistema esté dotado de una lógica interna.**

Los tributos son instrumentos para hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pero las Constituciones, y en especial la Constitución española de 1978 en su artículo 31, 1, no atribuyen el papel de cauce para contribuir al tributo individualmente considerado sino al sistema tributario en su conjunto. La Constitución no atribuye la función de canalizar el deber de todos de

---

<sup>33</sup> KAPLOW, L., “An Optimal Tax System”, Fiscal Studies, vol. 32, pag. 431

contribuir a un concepto de tributo entendido como algo aislado, ni, como dice el TC en sentencia 182/1997, de 28 de octubre, “a cualquier figura tributaria en particular” (FJ 7º), sino que encomienda esa función a un sistema tributario justo. Es a través de ese sistema tributario justo mediante lo que se deberá contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en expresión literal del artículo 31, 1 de la Constitución.

Lo que supone que los tributos adquieren su condición de cauces para contribuir en condiciones de justicia tributaria a través de su integración en un sistema.

Ello exige, por tanto, tener claro cuál es el significado último del concepto de sistema tributario. Un sistema tributario no es una simple yuxtaposición de figuras tributarias. El concepto de sistema rechaza la idea de un mosaico de gravámenes superpuestos y exige una lógica interna, que es inherente al concepto mismo de sistematización. El Tribunal Constitucional (TC) ha definido el sistema tributario, en sentencia 116/1994, de 18 de abril, diciendo que “el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles”.

Y el concepto de sistema tiene relevancia constitucional porque, como dijimos, el deber de contribuir se materializa en un sistema tributario. Esa relevancia constitucional se la ha dado en España el TC a través de la sentencia 182/1997, de 29 de octubre, en la que el Tribunal defiende que, para decidir si en cada caso concreto un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, hay que atender, no sólo a la “cuantía de la modificación que introduce” sino también a la “naturaleza del tributo sobre el que incide”, esto es, al lugar que el mismo ocupa en el sistema tributario (FJ 9º). Y en ese sistema tienen su acomodo ciertas figuras tributarias que pueden catalogarse como nucleares y que dependen de la estructura que en cada momento tenga el sistema impositivo.

Además, es del sistema tributario y no del tributo individualmente considerado, del que el artículo 31, 1 de la Constitución predica las exigencias de justicia tributaria, como recuerda el TC en sentencia 27/1981, de 20 de julio. En efecto, en muchas Constituciones occidentales, entre ellas en la española, la justicia tributaria sólo se concibe si se realiza a través de un sistema tributario justo, lo cual no resulta desvirtuado por el hecho que el TC también exija la justicia tributaria para cada tributo en particular, en cuanto afirma que el tributo “sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida - en función- de la capacidad económica” (sentencias 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8). Añade también que, en todo tributo, debe estar presente una finalidad contributiva y “deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza” (sentencias 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13 y 186/1993, de 7 de junio, FJ 4). Esta exigencia se predica para todos y cada uno de los tributos “sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal” (sentencia 193/2004, de 4 de noviembre F. J. 5º).

En suma, es al sistema en su conjunto, al que se atribuyen los fines redistributivos que están la base del deber de contribuir. Por eso, es el sistema tributario el que posee una potencialidad recaudatoria que las cláusulas antielusión vendrían a tutelar.

Por tanto, el concepto del sistema tributario resulta clave y su significado está presidido por una lógica interna. Y esa lógica es incompatible con la existencia de yuxtaposiciones tributarias irracionales. Lo cual es importante a la hora de tratar del fenómeno de la sobreimposición. Una cosa es que la Constitución no prohíba la doble imposición. Así lo recuerda el Auto del TC 69/2018, del 20 de junio del 2018, cuando dice que la única doble imposición prohibida por la Constitución española es la prevista en el artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y sólo existe como regla de coordinación entre los tributos propios de las comunidades autónomas y los estatales y locales, pero no de estos últimos entre sí. Y otra cosa muy diferente es que la propia idea de sistema tributario admita, sin más, situaciones de sobreimposición que son ajenas a la racionalidad interna exigible a todo sistema.

Por tanto, evaluar el sistema fiscal español vigente requiere valorar la lógica interna que preside la adición de los distintos tributos vigentes. Pero además hay que tener en cuenta la organización territorial del Estado y el indudable peso que tiene la existencia de competencias tributarias en manos de las Comunidades Autónomas de régimen común.

### **III. El papel de las Comunidades Autónomas en el diseño del sistema fiscal.**

El Estado de las Autonomías configura un reparto competencial en materia tributaria, basado en la Constitución, la LOFCA y la Ley de Cesión de Tributos. En este esquema, es el Estado el que, de acuerdo con el artículo 149,1, 14 de la Constitución, tiene competencia exclusiva sobre Hacienda General, lo que determina que le corresponde la creación de las principales figuras impositivas del sistema. El sistema fiscal propiamente dicho es el sistema del Estado, que es el único que puede crear un conjunto de figuras fiscales que graven las diversas manifestaciones de capacidad económica. Algunas de esas figuras son los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, sobre las cuales las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas propias. Al mismo tiempo, y con los límites del artículo 6,2, de la LOFCA, tienen capacidad para crear sus impuestos propios.

El ejercicio de estas competencias por las Comunidades Autónomas son expresión de su autonomía financiera. La autonomía política reconocida a las Comunidades Autónomas tiene en la autonomía financiera una de sus facetas más importantes y no puede entenderse sin la misma. Recuérdese que el TC ha caracterizado a la autonomía financiera como “instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política” -sentencia TC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3º-. Y ejerciendo su autonomía financiera, especialmente a través de sus competencias sobre impuestos cedidos, las Comunidades Autónomas son también responsables de la aplicación del sistema fiscal del Estado. Ello sin olvidar asimetría del sistema español caracterizado por la coexistencia del régimen común con el régimen foral y por la influencia también de los principios de coordinación y solidaridad.

Así, hay que reconocer que el Estado, por medio de su poder legislativo, dispone de una facultad de configuración inicial del sistema tributario, que deriva de la competencia sobre Hacienda General del artículo 149, 1, 14 de la Constitución. Aunque no haya impuestos que por naturaleza sean impuestos del Estado, sí parece evidente que ciertas figuras impositivas van a ser reguladas por el Estado porque, como es el caso del IRPF o el Impuesto de Sociedades, “por su entidad cualitativa...alteran sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario” – sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 7º)-. Lo mismo cabría decir de la conveniencia, que no necesidad, de que se atribuyan al Estado competencias normativas sobre tributos que hayan sido objeto de armonización europea.

Las Comunidades Autónomas, por su parte, tendrán una capacidad legislativa para operar sobre los ingresos de su Hacienda propia y, en concreto, para crear tributos, pues ello es inherente al ejercicio de la autonomía financiera. Las mismas ejercerán su poder normativo en materia impositiva en dos ámbitos. Recordemos que la Constitución señala que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley” – artículo 133, 1º -, mientras que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes – artículo 133, 2º -. Al margen del significado que haya de darse a la calificación como “originario” del poder tributario del Estado, lo cierto es que las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de dictar leyes para crear nuevos tributos, en lo que es una competencia propia. Pero esa capacidad se encuentra limitada de raíz por esa competencia originaria del Estado para definir la Hacienda General. Por lo que no cabe calificar este poder normativo de las Comunidades Autónomas como no originario, en el sentido de que sea un poder vicario o de segunda división. Es tan originario como el del Estado, porque su origen o causa remota es el texto constitucional. Pero es un poder más limitado que el del Estado. Sobre todo, por el límite que impone el artículo 6,2 de la LOFCA en relación con la capacidad autonómica para crear tributos propios.

Y en relación con los impuestos cedidos, la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas se reconoce con la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, para implantar la regla de la corresponsabilidad fiscal como una expresión del principio de autonomía financiera. Ello ha significado una reasignación de la soberanía financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas, fruto de la reforma multilateral del sistema de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001. La implantación, por entonces de la corresponsabilidad fiscal, pretendía asegurar una simetría entre la capacidad de determinar ingresos y gastos de las Haciendas autonómicas. Se intenta favorecer la responsabilidad de las Comunidades Autónomas sobre sus propias fuentes de ingreso. Que sean, al mismo tiempo, responsables de lo que gastan y de lo que ingresan y de que, para aumentar la eficiencia, los electores de una Comunidad puedan conocer con claridad las decisiones que se toman sobre sus ingresos y sus gastos. La corresponsabilidad así entendida se traduce en la necesidad de dotar a las Comunidades Autónomas de la facultad de crear o, en todo caso, regular sus propios ingresos tributarios, y, sobre todo, impositivos.

La corresponsabilidad va a afectar a los impuestos cedidos que son impuestos del Estado. La decisión de ceder un impuesto integraría la “potestad tributaria originaria” del Estado, en la medida en que es al Estado al que le corresponde catalogar un impuesto como cedible (sentencias del TC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 4º, y 192/2000, de 13 de julio (FJ 8º). Se trata de una competencia estatal derivada del artículo 157, 3 de la Constitución, que faculta al Estado para establecer los impuestos cedibles y para definir la amplitud con que esa cesión puede tener lugar, mediante el ejercicio de su poder normativo, lo que se ha puesto de manifiesto a través de diversas reformas de la LOFCA, normalmente como consecuencia de acuerdos tomados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Así, la inclusión de un impuesto en la relación de los que se van a ceder parte de un acuerdo entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, con la posterior reforma de la LOFCA y la Ley de Cesión.

El TC, en reiteradísima doctrina, ha atribuido a la LOFCA una clara supremacía competencial en materia de financiación autonómica, asignándole, desde la perspectiva del artículo 157,3 de la Constitución, la función exclusiva de regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas. Son de destacar así, sentencias como las 250/1988, de 20 de noviembre, 68/1996, de 18 de abril, 192/2000, de 13 de julio, 3/2003, de 16 de enero, y 48/2004, de 25 de marzo. Y es de resaltar, además, la función del Consejo de Política Fiscal y Financiera, regulado por la propia LOFCA y elemento determinante para la multilateralidad del sistema de financiación, a partir de los principios de coordinación y solidaridad. Y el Consejo, aunque tiene originariamente una función de coordinación, ha venido siendo el elemento que puesto de manifiesto ese el factor de multilateralidad<sup>34</sup>.

Por último, cada Comunidad Autónoma decide si acepta o no la cesión, mediante acuerdo de la respectiva Comisión Mixta con el Estado, con modificación, en su caso, del Estatuto de Autonomía, y aprobación por el Estado de una ley ordinaria de cesión de tributos a la Comunidad Autónoma. La previsión de la cesión en los Estatutos, a partir de la inclusión de un impuesto como cedible en la LOFCA, es lo que perfecciona la cesión. Así se desprende del artículo 10,2 de la LOFCA, que dispone que “se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto

---

<sup>34</sup>.- Así lo ha destacado el Tribunal Supremo, en su sentencia de 29 de enero de 1999, en la que se afirmó lo siguiente: “...en él lo que se trata de lograr es una coincidencia de las políticas a seguir por el Gobierno de la Nación y por los Gobiernos de las Comunidades Autónomas, en el entendimiento de que puede haber Comunidades Autónomas que no acepten la política propuesta por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, quedando libres de seguir políticas distintas, puesto que los acuerdos del Consejo son simplemente programáticos, es decir, políticos, y no constituyen por tanto materia susceptible per se de ser objeto de impugnación en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo”. El papel del Consejo de Política Fiscal y Financiera ha resultado notablemente reforzado por la sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña. Si bien, durante toda la vigencia de la LOFCA de 1980, el Consejo ha desarrollado sus funciones en coexistencia con las Comisiones Mixtas de carácter bilateral Estado-Comunidades Autónomas, la sentencia 31/2010 descarta la preferencia de la Comisión Mixta Estado-Generalitat y recordar que la única opción posible de negociación del sistema de financiación es que tal negociación tenga lugar en el seno de un organismo internacional, al decir en el fundamento jurídico 134 que esa opción constitucional debe desarrollarse a través del “sistema multilateral de cooperación y coordinación constitucionalmente previsto”.

correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y las condiciones de la misma se deban establecer en una ley específica”.

Con todo ello queremos afirmar que, si bien el Estado, al implementar una reforma fiscal, puede afectar a todos los tributos estatales, la incidencia de la reforma en aquéllos que tengan la condición de cedidos debería hacerse en el marco de una reforma de la financiación autonómica, adoptando los pertinentes acuerdos en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y modificando la LOFCA. Porque, alterar el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común por medio de una reforma fiscal supone realmente una modificación del régimen de financiación autonómico por la puerta de atrás y desconoce los cauces multilaterales que deben presidir tal reforma. Lo que resulta especialmente grave cuando la reforma fiscal pretende la llamada armonización, que supone restringir la aplicabilidad de la regla de corresponsabilidad fiscal que preside el sistema de financiación desde 1997. Si la reforma fiscal pretende armonizar los Impuestos de Sucesiones y Donaciones o Patrimonio mediante ley ordinaria, ésta podría recaer sobre el “alcance y condiciones de la cesión así como las competencias sobre los tributos cedidos asumidas por las Comunidades Autónomas” esto es, sobre el elenco de tributos que sean objeto de cesión, pero no podría suponer una innovación indirecta del modelo de financiación, ya que es obvio que la ley estatal no tiene disponibilidad unilateral sobre los tributos cedidos como parte de la financiación autonómica.

Y obviamente, la reforma fiscal tampoco puede afectar a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas ya que, respecto a éstos lo fundamental es que el bloque de constitucionalidad delimite el poder tributario autonómico para evitar duplicidades y sobreimposiciones. Y ello a partir del contenido del artículo 6,2 de la LOFCA.

#### **IV. La situación actual del sistema fiscal español y algunas carencias del mismo.**

El sistema tributario estatal español cuenta con la estructura básica de cualquier sistema tributario moderno. Así, dispone de las tres figuras impositivas más importantes y de mayor potencialidad recaudatoria en los actuales sistemas fiscales. Un impuesto a la renta, desdoblado en un impuesto a la renta de personas naturales y un impuesto a la renta de personas jurídicas, que grava sólo a los residentes con un criterio de renta mundial. Y un IVA, que responde a la pauta armonizada marcada por la Directiva 2006/112/CE. Al mismo tiempo, es uno de los pocos países de la OCDE que cuenta con un impuesto vigente sobre el patrimonio. Dispone de un impuesto que, como contrapunto al IVA, grava las transmisiones entre particulares (Transmisiones Patrimoniales Onerosas) y que incluye una arcaica figura que recae sobre la documentación de ciertos actos y contratos (Actos Jurídicos Documentados), además de un impuesto especial, el de Sucesiones y Donaciones, que recae sobre determinadas ganancias de patrimonio, las obtenidas por herencia y donación, que están no sujetas a IRPF (artículo 6,4 de la Ley 35/2006 del IRPF). Recientemente se han aprobado el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Ley 4/2020, de 15 de octubre) y el Impuesto sobre Transacciones Financieras (Ley 5/2020, de 15 de octubre). Al tiempo, la fiscalidad ambiental se encuentra repartida entre algunas figuras del Estado y una pléyade de impuestos propios de las Comunidades Autónomas.

En cuanto a la presión fiscal, y en datos tomados de la base global de estadísticas tributarias, España se situaba, en cifras de 2018, en un 35,4% de presión fiscal sobre PIB, en tanto que la media de la OCDE era de 34,3 % y la de la Unión Europea del 40,3%, mientras que en la eurozona alcanzaba el 41,7%. El mayor peso en los ingresos fiscales correspondió a las contribuciones a la Seguridad Social, con un 33,9%, frente a la media del 25,7% de la OCDE, mientras que los impuestos sobre la renta de las personas físicas supusieron el 22,2%, frente al 23,5% de media en la Organización. El peso del Impuesto de Sociedades fue del 7,1%, frente al 10% de media de la OCDE, mientras que la contribución de los impuestos sobre la propiedad en España representó el 7,3%, en contraste con el 5,6% de la media en la OCDE. Por su parte, la aportación del IVA se situó en el 19% en España, por debajo del 20,4% de la organización internacional y el peso de los demás impuestos sobre el consumo fue del 10,5%, frente al 12,3% de la media de la OCDE. Es de destacar que, en el año 2018, por primera vez desde 2007, la presión fiscal en España superó la media de la OCDE. Y en 2019 la presión fiscal en España fue del 34,6 %.

Partimos de estos datos de presión fiscal, aun reconociendo que los mismos tiene puntos débiles, ya que no revelan información sobre la composición del sistema fiscal. Tampoco sobre la distribución de la carga fiscal. A diferencia del concepto de presión fiscal neta, las magnitudes porcentuales expuestas no nos dan pistas sobre cuál es la relación entre la contribución fiscal media y los servicios públicos recibidos. Este es un dato importante, porque afecta a la percepción de los ciudadanos sobre el esfuerzo fiscal que realizan, que en España es muy elevada. Así, partiendo del Estudio número 3290, Opinión Pública y Política Fiscal, de Julio de 2020 del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), y en respuesta a la pregunta ¿Diría Ud. que lo que los/as españoles/as pagamos en impuestos es mucho, regular o poco?, el 40,3 % de los encuestados responden que mucho y el 44,2 % que regular.

También se trata de datos que hay que acomodar a la realidad pospandemia. No obstante, en este contexto, y con datos de 2020, se aprecia una excepcionalidad que condiciona las valoraciones fiscales. En esa excepcionalidad se observa un incremento importante de presión fiscal que, con una caída del PIB del 11 % y otra de la recaudación del 8,7 %, supuso situar la presión fiscal en 2020 en la cifra récord de del 37 %. Y el Plan Presupuestario de 2020 remitido por el Gobierno a la Comisión Europea, prevé que la ratio de ingresos públicos sobre PIB se eleve en 2020 al 39,6% del PIB.

Todo ello en un contexto en que la OCDE viene recomendando no incrementar la presión la presión fiscal hasta que existan fundamentos sólidos de recuperación económica pospandemia. Así, el director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, Pascal Saint-Adams, decía el pasado mes de septiembre con ocasión de la presentación del Tax Policy Reforms 2020 que cualquier política de consolidación fiscal con incremento de los tributos debe referirse a un momento futuro en que la situación mejore. Añadía que una vez que los países salgan de la crisis y las economías se recuperen, los gobiernos comenzarán a buscar cómo restablecer las finanzas públicas, pero es posible que no puedan recurrir a recetas tradicionales. La propia OCDE en el Going for Growth Report (<https://www.oecd.org/economy/going-for-growth/>) señaló que cualquier aumento de impuestos debe

implementarse solo una vez que la recuperación económica se apuntale. A lo que hay que añadir el impacto tradicionalmente desproporcionado sobre la actividad productiva de los incrementos de presión fiscal en España, debidos a rigideces de todo tipo y la influencia negativa que la economía sumergida (que requiere practicar ajustes en las cifras de presión fiscal) tiene en el hecho de que los incrementos nominales de carga fiscal no se traduzcan en aumentos efectivos de recaudación.

Por tanto, en el contexto pospandemia, donde la caída del PIB ha elevado las cifras de presión fiscal a niveles históricos, parece más adecuado el estímulo fiscal que el incremento de la carga tributaria.

Sin menoscabo de lo dicho podemos señalar que nuestro sistema fiscal tiene lagunas en cuanto a la potencialidad recaudatoria del mismo. También es un sistema poco competitivo a nivel internacional<sup>35</sup>. Por muy en contra de la competencia fiscal que se esté y por mucho que se defiendan medidas (como las que derivan del Pilar II de la OCDE, que limitan esa competencia) no cabe dar la espalda al alto grado de internacionalización de la economía española y a la dimensión global del fenómeno de la digitalización. Afrontar esta realidad requiere una estructura fiscal alineada internacionalmente, con seguridad jurídica y neutralidad en la importación y exportación de capitales. Y para ello es necesario asegurar estándares de competitividad. Sobre todo, porque son razones de competitividad las que justifican muchas de las decisiones tomadas en política fiscal y las que avalan medidas como, por ejemplo, el mantenimiento de un IPRF dual, con tipos fijos para la base del ahorro.

Dicho lo cual, podemos señalar las siguientes fallas en las diferentes figuras tributarias esenciales del sistema tributario español, que deben ser objeto de una futura reforma.

### **1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la OCDE ha propuesto ampliar las bases gravadas recortando beneficios fiscales y deducciones.

A nuestro juicio, la poda de beneficios fiscales para ampliar la base imponible del impuesto no debe extenderse a las medidas orientadas a fomentar el ahorro a largo plazo. No se debería insistir en el recorte a los incentivos fiscales a planes de pensiones, como lo ha hecho la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021, que modifica el artículo 52 de la Ley del IRPF, fijando la aportación máxima en 2000 euros anuales, frente a los 8000 que existía con anterioridad. Por el contrario, es necesario potenciar las fórmulas de ahorro a largo plazo, pretensión que inspiró la previsión contenida en la Disposición Adicional Vigésima Sexta de la Ley 35/2006, del IRPF, introducida por el artículo 1º, 77 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. En esta disposición se desarrolla el régimen jurídico de los denominados Planes de Ahorro a Largo Plazo. Es una medida que ha tenido un recorrido

---

<sup>35</sup> .-Entre la estadísticas sobre competitividad que pueden ser utilizadas estaría el Informe de 2020 del Instituto de Estudios Económicos, en especial pags 44 a 48 (<https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE-Col.-INFORMES-October-2020.-Competitividad-fiscal-2020-3.pdf>)

menor del esperado y que se ha traducido en alguna fórmula como el Plan Ahorro 5. Pero convendría explorar de estímulo del ahorro a largo plazo, como el que en su momento aconsejó la Comisión para la Reforma del Sistema Tributario Español de febrero de 2014, al estilo de las cuentas 401k en Estados Unidos. El Informe de la Comisión proponía introducir el régimen de aportaciones a cuentas bancarias especiales que cumpliesen los mismos requisitos de indisponibilidad y asignación que los planes y fondos de pensiones, similar a los citados 401k de Estados Unidos, para, de esta manera, mitigar el tratamiento ventajoso de los planes de pensiones con una fórmula de ahorro semejante. Ese tratamiento comparativamente más ventajoso había sido denunciado por la OCDE y facultaba el introducir mejoras fiscales para instrumentos de inversión colectiva en renta variable.

Por otro lado, se debe profundizar en la subjetividad del impuesto gravando la renta disponible, lo cual requiere que el mínimo personal y familiar siguen deduciéndose de la base imponible del impuesto. Convendría también plantearse la subsistencia de la tributación conjunta, para ajustar el impuesto a la exigencia de gravamen de la capacidad económica individual, como proclamó el FJ 7º de la clásica sentencia del TC 45/1989 de 20 de febrero. En este sentido, suscribimos la propuesta de la Autoridad Independiente de Responsabilidad y Fiscal (AIReF) que en 2020 sugirió acelerar su paulatina desaparición mediante el establecimiento de un régimen transitorio para no perjudicar a las familias con menor capacidad de adaptar sus decisiones de participación laboral a la nueva situación.

En cualquier caso, y en aras de garantizar la competitividad de nuestro sistema fiscal, se debe mantener el carácter dual del impuesto con un gravamen separado de las rentas del ahorro, como ocurre en la actualidad. Además, conviene mejorar la integración y compensación de las rentas de la base del ahorro, ya que en la actualidad no es posible compensar una minusvalía obtenida por la transmisión de acciones en Bolsa (minusvalía que podría estar ocasionada por la distribución del dividendo incluido en el precio) con la renta positiva derivada de la integración en la base imponible del propio dividendo distribuido. Además, se debe recuperar la deducción por doble imposición de dividendos aplicable tanto en participaciones de sociedades residentes en España como de residentes en la Unión Europea, siempre que se haya tributado efectivamente en el otro país de la Unión Europea. La suma del impuesto sobre el dividendo más el impuesto que paga la sociedad no debería superar el tipo máximo de la tarifa del IRPF.

La competitividad de nuestro sistema fiscal exigiría también mejorar nuestro régimen de impatriados del artículo 93 de la Ley del IRPF. Debería extenderse a sujetos que desarrollen una actividad por cuenta propia, especialmente emprendedores y suprimir la exclusión de los deportistas profesionales, que hace que nuestro sistema tenga para los deportistas de élite menos alicientes que otros de nuestro entorno. En cualquier caso, la medida debe implementarse guiada por el objetivo de atraer y retener talento en España.

Es necesario también incorporar en el IRPF, un tratamiento adecuado para las rentas derivadas de criptomonedas, a las que, por primera vez, se refiere el Proyecto de Ley de Medidas Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, actualmente en tramitación parlamentaria. Se trata de dotar de seguridad

jurídica a quienes invierten en este tipo de activo y regular cuestiones sobre las que ya se ha pronunciado la Dirección General de Tributos como la tributación de las ganancias derivadas del intercambio de una criptomoneda por otra moneda virtual de mayor valor o la tributación en la base del ahorro cuando la ganancia no se materialice en una transmisión.

## 2. Impuesto sobre Sociedades.

La mejora de la potencialidad recaudatoria del Impuesto de Sociedades y el ensanchamiento de su base de recaudación pasa, como se ha venido señalando con reiteración, la menos por dos vías.

La primera consiste en lo que se ha dado en llamar poda de beneficios fiscales, a partir del análisis de los mismos llevada a cabo por la AIReF, quien alertó en 2020 sobre la ineficiencia de buena parte de las ventajas fiscales previstas en este impuesto. Por ejemplo, en la deducción por I+D+i, la AIReF constata la amplia distancia que hay entre la eficacia potencial y la real del incentivo. La Autoridad Independiente ha estimado la merma de la recaudación por esta proliferación excesiva de beneficios fiscales en 60.000 millones de euros. Además, la multiplicación de beneficios fiscales genera problemas como los destacados por el citado Informe Mirrlees; provoca distorsiones y favorece la complejidad del sistema tributario mediante la abundancia de normas excepcionales, además de tener siempre la espada de Damocles del régimen de ayudas de Estado.

En cualquier caso, esta reducción de beneficios fiscales no puede llevarse a cabo en estos momentos desconociendo la propuesta de estímulos fiscales para la recuperación económica que se ha hecho desde la propia OCDE, pues sería contradictoria con la política de otros países de nuestro entorno como Francia, Portugal o Bélgica, que han adoptado medidas en la imposición de los beneficios de las empresas para favorecer la reactivación económica. Ni tampoco tal poda de beneficios puede ser una forma generalizada de incremento de la presión fiscal, debiendo guiarse más por un afán de sistematización y evitación de las distorsiones.

Además, debería reflexionarse sobre la medida adoptada en la Ley de Presupuestos para 2020 de limitar al 95 % la exención introducida en el artículo 21 de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades por doble imposición de dividendos y plusvalías. La citada modificación supone, en la práctica, una tributación al 1,25% (i.e. 5% x 25%) de la percepción de dividendos que se producirá, además, en cascada, ya que se aplicará en todos los repartos de dividendos de las sociedades de un grupo. Y ello, en tanto la exención de los dividendos transfronterizos es un factor esencial en la internacionalización de las empresas y evita la doble imposición que incide negativamente en las decisiones de inversión y puede verse incrementada si se adoptan soluciones inspiradas en el Pilar I de la OCDE. La exención de dividendos refuerza la tributación de los beneficios de las filiales en el país de la fuente, al tiempo que es inherente a una fórmula de reparto a la que se quiere avanzar desde los planteamientos del citado Pilar I. La modificación del régimen de exención plena afecta, sin duda, a la competitividad internacional de nuestro sistema fiscal y de nuestras holding (Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros).

La segunda cuestión hace referencia a la diferencia que existe en el Impuesto de Sociedades entre el tipo efectivo sobre el resultado contable y el tipo de gravamen nominal sobre la base imponible (situado ahora en el 25 %). La divergencia entre el resultado derivado de la contabilidad y la base imponible, en el caso de la base, vendría dada por la exclusión, por efecto del método de exención, de los beneficios procedentes del exterior que hubieran tributado en el extranjero. Esta supuesta distancia entre ambos tipos de gravamen suele destacarse por la Agencia Tributaria en sus informes anuales de recaudación. En el último de ellos, correspondiente al ejercicio de 2020, se decía que el tipo efectivo sobre resultado contable sería del 8,84 % mientras que el efectivo sobre la base imponible estaría en el 20,7 %.

Esta circunstancia ha justificado la fórmula de un tipo mínimo sobre resultado contable, lo que podría entenderse avalado por la propuesta de un impuesto mínimo global del impuesto de sociedades del 15 %, adoptada por el G 7 el pasado 5 de junio de 2021 (que opta por un blending país por país, frente al cálculo a nivel de grupo de la alternativa GILTI de la reforma fiscal de 2017 en Estados Unidos).

En cualquier caso, aplicar un tipo mínimo sobre el resultado contable requiere, para no incurrir en soluciones que pudieran ser contrarias a la justicia tributaria, habilitar determinados ajustes. De no ser así, se acabaría tomando en consideración, como parte del beneficio, ingresos que responden a diferencias temporales o se incluirían en el beneficio contable rentas que ya han tributado en el exterior. Es necesario adoptar ajustes para eliminar doble imposiciones y tener en cuenta diferencias temporales. Así lo hace la propuesta del G7, la cual, para calcular el tipo mínimo, parte del resultado contable del grupo determinado de acuerdo con el plan contable de la sociedad matriz. Este resultado es objeto de ajuste para eliminar doble imposiciones y tener en cuenta diferencias temporales.

Por lo demás, es preciso incorporar en el Impuesto sobre Sociedades medidas de alivio fiscal que operarían en el contexto de la pandemia del Covid-19. Así, sería bueno adoptar un sistema de carry back o compensación hacia atrás de bases imponibles negativas. Se trata de una propuesta recogida por la Comisión Europea en la Recomendación (UE) 2021/801 de 18 de mayo de 2021 sobre tratamiento fiscal de las pérdidas incurridas durante la crisis del Covid-19. La Comisión ha entendido que, dadas las circunstancias económicas excepcionales de los años 2020 y 2021 debidas a la pandemia del Covid 19, los Estados miembros deben permitir el traslado de las pérdidas de las empresas como mínimo al ejercicio 2019, si bien pueden ampliar este traslado de pérdidas a los ejercicios 2017 y 2018.

### 3. IVA.

En relación con el IVA, y en la línea de lo señalado por diversas organizaciones internacionales (entre ellas la OCDE en su Going for Growth Report), y de manera similar a las propuestas contenidas en estudios impulsados por la Comisión Europea, en concreto, A study on the economic effects of the

current VAT rates structure, y TAXUD/2012/DE/323<sup>36</sup>, se debe postular una redefinición de los tipos de gravamen en el IVA. Ello supondría, en la práctica, que ciertos bienes y servicios actualmente gravados al tipo reducido del 10 % pasarían a tributar al tipo general. Se trata de una medida que requerirá una valoración individualizada de cada bien o servicio sobre el que se quiere llevar a cabo esta modificación del tipo.

En todo caso, sí creemos que debería plantearse la aplicación temporal de un IVA especial al turismo, que es vital para la recuperación de un sector económico que representa el 12% del PIB español. La importancia del sector turístico en España se traduce en empleo, llegando a ascender el número de ocupados vinculados a actividades turísticas en 2019 (según datos de la Encuesta de Población Activa) a 2.677.371, lo que se traduce en un 13,4% del empleo total en la economía española. Este panorama cambió radicalmente como consecuencia de la pandemia, donde el sector turístico ha sufrido un duro impacto como consecuencia del Covid-19. Se trata de uno de los sectores más dañados y así lo ha constatado el FMI, que ha identificado al sector servicios, especialmente al turismo, como sector más vulnerable tras el Covid-19. En este sentido, el propio FMI ha apuntado que para hacer frente a la crisis de la pandemia, “las políticas económicas también deberán amortiguar el impacto de la disminución de la actividad en las personas, las empresas y el sistema financiero”. Una de las formas de reducir los efectos negativos de la pandemia en el sector turístico sería reducir el precio de los servicios. A ello contribuiría una reducción del IVA aplicable a dichos servicios turísticos. Por ello debería plantearse una bajada del tipo impositivo de IVA aplicable los servicios turísticos como un estímulo al consumo, lo que se traduciría en una recuperación más rápida del sector.

El fundamento de esta bajada estaría en la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 que dispone, en materia de tipos impositivos, que los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA que no podrá ser inferior al 15% y, a su vez, podrán aplicar uno o dos tipos reducidos en relación exclusivamente con las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el Anexo III de la referida Directiva. Entre esos servicios se encuentran algunos relacionados con la actividad turística, a los que actualmente les resulta de aplicación el tipo reducido de IVA del 10% conforme a nuestra norma interna (artículo 91. Uno.2. 2º de la Ley del IVA). Sería el caso de servicios como el transporte de viajeros y de sus equipajes y los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto. En relación con este tipo de servicios vinculados con la actividad turística, se podría plantear una reducción temporal del tipo de gravamen en el IVA.

#### **4. Impuesto sobre el Patrimonio.**

---

<sup>36</sup>[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/default/files/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_rates\\_structure\\_final\\_report.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_rates_structure_final_report.pdf)

Debe permanecer abierto el debate sobre la convivencia de mantener este impuesto. Se dice, y es una realidad, que el impuesto no existe en la mayoría de las economías de nuestro entorno. El renacimiento del impuesto en el marco de la fiscalidad de excepción pos-Covid-19 y bajo la forma de imposición sobre la riqueza (Wealth Tax) no justifica hurtar el debate sobre los pros y los contras del impuesto.

A favor de la permanencia del impuesto estaría, quizás de modo exclusivo, el que el patrimonio es una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada. Y el argumento productivista: el impuesto pretendería incentivar que se pongan en explotación los bienes que no producen renta (por ejemplo, que se alquilen las viviendas vacías). Pero eso no responde a la realidad de un impuesto como el español que incide sobre todo tipo de elementos patrimoniales y que nunca se planteó como un gravamen sobre bienes improductivos. Otros argumentos como la función de control tienen menos importancia en la actualidad. En contra del impuesto podría argumentarse, no sólo su inexistencia en la mayoría de los sistemas fiscales de la OCDE, sino su escasa capacidad recaudatoria y su propensión natural a la confiscatoriedad. Es un impuesto que, aunque recae sobre el patrimonio, se paga con la renta. Por tanto, si el bien gravado no produce renta o la produce en un importe inferior a la cuota tributaria que se exige, el obligado tributario va a necesitar dedicar una parte de su patrimonio a pagar el impuesto. También hay tendencia a la confiscatoriedad cuando el valor de los bienes se reduce a cero porque el sistema fiscal hace que éstos acaben teniendo renta nula. Lo que ocurrirá cuando el importe del Impuesto al Patrimonio sea igual o superior a la renta potencial de los bienes después de pagar el IRPF. Lo cual no será infrecuente con un tipo marginal máximo del 3,5 %. Y no servirá de mucho que se fije un límite conjunto de las cuotas de IRPF y Patrimonio del 60 % de la base imponible del IRPF, como hace el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Y ello, en tanto la consecuencia que prevé este precepto es la reducción de la cuota de patrimonio, pero hasta un máximo del 80 %. Lo que supone que, por muy baja que sea la renta, incluso aunque la misma sea igual a cero, siempre habrá que pagar el 20 % de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio.

Además, existe una dispersión de reglas de valoración que genera inseguridad jurídica. La divergencia valorativa fue una de las razones por las que el Tribunal Constitucional de Alemania declaró inconstitucional el impuesto en 1995. Pero, sobre todo, tales reglas de valoración no son las adecuadas. Por ejemplo, en los inmuebles no se debería atender al valor comprobado (que toma como referencia el valor real o de mercado) si es superior al de adquisición o al catastral, ni siquiera el nuevo valor de referencia que introduce el Proyecto de Ley de Medidas Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, ya que el Impuesto al Patrimonio debe tomar en consideración el valor de uso de los bienes, no el valor venal o de transacción.

Hay que recordar la Exposición de Motivos de la Ley 4/2008, que suprimió el Impuesto, decía tanto el entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado. En el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen... Argumentos que no han perdido validez a día de hoy.

## 5. Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Otras muchas cuestiones de gran calado suscita también el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las cuales deberían ser abordadas en una reforma fiscal integral y que, por razones de espacio, no podemos tratar en esta nota.

Sólo recordar que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un tributo con una regulación anticuada, que data del año 1987 y que, además, se apoya en categorías añejas de derecho privado que, con frecuencia, provocan efectos muy criticables en su aplicación práctica.

Así, en algunas ocasiones se producen consecuencias nocivas desde la perspectiva del principio constitucional de igualdad. El hecho de que el impuesto opere sobre la normativa civil propia de las distintas Comunidades Autónomas introduce elementos de desigualdad. Por ejemplo, entre los ciudadanos de aquellas comunidades que disponen en su ordenamiento civil de pactos sucesorios (herencias en vida) que permiten la trasmisión intervivos de bienes entre padres e hijos con el tratamiento ventajoso de las herencias, y los de aquéllas otras cuyo derecho privado propio no contempla estas figuras.

En otras ocasiones, el recurso a figuras vetustas de cuño civil afecta a las exigencias de capacidad económica. Valga como ejemplo la figura del ajuar doméstico, importada del derecho privado (artículo 1321 del Código Civil) y que resulta difícilmente compatible con las exigencias de capacidad contributiva, al suponer una valoración sistemática de los bienes de uso personal de la herencia en un 3 % del caudal relicto. A lo desproporcionado de este importe, muy por encima del valor corriente de tales bienes personales en una herencia media, hay que unir las dificultades para probar que tal valor es inferior o que tal ajuar no existe, lo que supone que nos encontramos ante una verdadera ficción tributaria. Las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo (recurso 4521/2017) y 19 de mayo de 2020 (recurso 6027/2017), especificando qué bienes se incluyen y cuáles no en el cómputo del ajuar, suponen una mejora, pero no solventan los problemas que la categoría del ajuar doméstico suscita.

Y es que, como se ha denunciado en múltiples ocasiones, el impuesto de sucesiones y donaciones es un impuesto plagado de presunciones y ficciones con lo que ello supone de riesgo para el gravamen de manifestaciones reales y no ilusorias de capacidad contributiva. Es, además, un impuesto donde se plantean continuos conflictos en relación con las valoraciones de bienes, lo que se pretende resolver con el discutible concepto de valor de referencia que introduce el Proyecto de Ley de Medidas Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.

Y, sobre todo, la tributación de las herencias y donaciones en el ámbito familiar resulta cuestionable cuando tiene por objeto bienes o participaciones de lo que se conoce como empresa familiar. En estos casos, a la polémica sobre si existen o no razones de justicia que impongan gravar la adquisición gratuita de una empresa por descendientes o cónyuge, se une el dato de la perentoria necesidad de asegurar la supervivencia empresarial.

Se ha criticado con cierta reiteración la atribución de ventajas tributarias a la empresa familiar. Se dice, y con razón, que la empresa familiar puede ser una empresa grande e, incluso, una multinacional y que no hay una genuina razón de justicia que justifique un tratamiento fiscal ventajoso. Lo que se olvida es que lo que merece protección es lo que podríamos denominar sostenibilidad intergeneracional de la empresa. Sí hay un ámbito en el que se revela injusta la tributación de las herencias es en lo concerniente a la sucesión generacional de negocios y empresas familiares. Dicha sucesión no es más que una expresión de la continuidad de la empresa en el tiempo, por lo que gravar esta transmisión no sólo no responde a razones sólidas de capacidad económica, sino que puede suponer una carga fiscal excesiva que ponga en peligro la continuidad del proyecto empresarial. Y si ello es importante en cualquier escenario, lo es mucho más en un contexto de crisis por el Covid-19 que requiere el mantenimiento del empleo.

Por todo ello, no sólo resulta esencial mantener el vigente régimen de bonificación para la transmisión mortis causa de la empresa familiar. También es necesario que la ley recoja ciertas reformas para neutralizar el modus operandi de algunas administraciones autonómicas que vienen a dificultar en la práctica la aplicación de estas ventajas fiscales.

Así, se requiere aclarar legalmente cuestiones relativas a la definición de empresa (por ejemplo, en lo concerniente a la actividad de arrendamiento de inmuebles) y al alcance de la bonificación y de los bienes afectos (clarificando el carácter afecto de la tesorería de la empresa o de las inversiones mobiliarias). Habría que ampliar también el ámbito de aplicación de la patrimonialidad sobrevenida. También se debe incrementar el perímetro del grupo familiar en la Ley del Impuesto de Sucesiones para que llegue hasta los colaterales de cuarto grado. Y especificar, de acuerdo con el Tribunal Supremo, que el vínculo de afinidad se mantiene, aunque fallezca el pariente que da razón de ser a tal vínculo. Además de disipar dudas sobre el significado del ejercicio de las funciones de dirección para dejar claro que las mismas concurren en el caso de administradores que tengan, al tiempo, una relación de alta dirección con la empresa. También conviene mejorar el requisito del mantenimiento de la empresa después de la sucesión, para circunscribir su exigencia a la mera conservación del valor de lo heredado.

Al tiempo, es necesario mejorar la aplicación de esta bonificación en el supuesto en que la empresa se transmita por donación, porque el titular se jubila o porque simplemente, por edad o incapacidad, pretende dejar su dirección y gestión. Se trata de una medida muy apropiada para asegurar el relevo generacional en muchas empresas, con lo que ello conlleva de mejora de su competitividad y modernización. Y la Ley del Estado debería recoger la previsión legal de alguna Comunidad Autónoma de que, en estos casos, no se pierda la aplicación de la ventaja fiscal si el descendiente no asume inmediatamente la gestión de la empresa recibida en donación, posibilitando que donante y donatario simultaneen durante un período de tiempo (por ejemplo, un año) las labores de dirección de la empresa o negocio transmitido inter vivos.

Lo anterior debería acompañarse de alguna reforma valiente respecto al caduco régimen de ganancias patrimoniales a título lucrativo en el IRPF que penaliza en la persona del transmitente la enajenación

gratuita de la empresa, sin que se detecte una verdadera capacidad económica. En estas ganancias lucrativas lo que realmente se hace tributar es un incremento de valor que no se ha monetizado.

Se trata de diversas medidas que tienen como objetivo asegurar el mantenimiento de la empresa en el círculo de los parientes próximos, ámbito en el que realmente el concepto de empresa familiar adquiere su verdadero significado. Y reforzar el rol de la empresa como principal elemento impulsor de la creación y mantenimiento del empleo, algo indispensable en una crisis tan severa como en la que estamos inmersos.

## **V. Aportaciones sobre los puntos requeridos.**

En relación con las cuestiones sobre las que se nos reclama una opinión más concreta, exponemos brevemente las siguientes consideraciones.

### **1. Fiscalidad medioambiental.**

Desde la consagración de la tesis del doble dividendo, los tributos ambientales han alcanzado carta de naturaleza y una cierta normalidad en los sistemas fiscales. Hoy se entiende que son figuras fiscales que, además de servir a la lucha contra la contaminación y el cambio climático y favorecer la economía circular, pueden incrementar la recaudación, reduciendo, por ejemplo, la carga fiscal a la creación de empleo. La OCDE ha insistido, en su informe *Taxing Energy Use 2015* en que “los Gobiernos emplean de modo insuficiente la tributación como una herramienta para frenar los costos ambientales de la energía...”.

En España, como es sabido, la fiscalidad ambiental ha sido una materia imponible privativa de las Comunidades Autónomas. La implantación de nuevos impuestos ambientales por parte del Estado va a suponer absorber esas figuras fiscales, como ocurre con el nuevo Impuesto sobre Envases de Plástico No Retornables incluido en el Proyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados, que va a sustituir a los diez impuestos autonómicos actualmente vigentes sobre residuos que quedarían sin efecto, compensándose a las Comunidades Autónomas titulares de los mismos<sup>37</sup>. Pero, de lo que debe tratarse, en suma, es de que la creación de nuevos impuestos ambientales por el Estado no redunde en detrimento del ejercicio de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Para reforzar ese

---

<sup>37</sup> El canon de vertido de Canarias, el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos de Cantabria, el canon sobre la deposición controlada de residuos municipales, el canon sobre la deposición controlada de residuos industriales y el canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción, de Cataluña, el Impuesto compensatorio ambiental minero de Galicia, el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos de La Rioja, el Impuesto sobre la eliminación, incineración, coincineración y valorización energética y residuos de la Comunidad Valenciana, el Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia y el Impuesto sobre depósito de residuos de la Comunidad de Madrid.

poder, podría plantearse la posibilidad de un recargo a favor de las Comunidades Autónomas sobre el precio final de venta de los hidrocarburos consumidos en su territorio.

Por otro lado, la reforma en materia ambiental debe afrontar definitivamente algunas cuestiones pendientes en este terreno, como son la reordenación de la fiscalidad del automóvil para que se tribute en función de las emisiones reales o estimadas de CO<sub>2</sub>, derogando la fórmula del vigente Impuesto Municipal de Vehículos de Tracción Mecánica. Y también en lo relativo a la fiscalidad de la energía. Tarde o temprano habrá que plantear el injustificado tratamiento preferencial del diésel respecto a las gasolinas y ajustar los gravámenes en función del poder calorífico y la generación de emisiones contaminantes, para que la imposición energética sea verdaderamente ambiental y no meramente recaudatoria. Debe limitarse la tributación sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, que acaba jugando el rol de una fiscalidad puramente patrimonial. Y la eventual creación de nuevas figuras fiscales debe circunscribirse a la tributación sobre el gas natural o a los impuestos sobre las emisiones de dióxido de carbono y de compuestos oxigenados de azufre y nitrógeno.

Y en lo relativo al gravamen de las emisiones de CO<sub>2</sub>, esta fiscalidad debe armonizarse adecuadamente con el nuevo régimen de comercio de derechos de emisión. Y no se debe profundizar en la pérdida de competitividad de las empresas situadas en la Unión Europea, por lo que España debería ayudar a impulsar la propuesta de 2016 del Parlamento Europeo de un impuesto de ajuste en frontera por emisiones de CO<sub>2</sub>.

## **2. Imposición Societaria.**

Ya nos hemos pronunciado sobre algunas novedades que se deberían incluir en la regulación del Impuesto español de Sociedades, haciendo alguna breve referencia al acuerdo de creación del impuesto mínimo global adoptado por el G7.

Como veremos, este acuerdo hunde sus raíces en las soluciones propuestas por la OCDE en el denominado Pilar II y que aspiran a una imposición mínima con independencia del país dónde efectivamente se obtengan los beneficios.

Se trata de una mera propuesta cuyo contenido hay que conocer en detalle. Como ya señalamos en estas notas, uno de los aspectos fundamentales de esta cuestión es el denominado *blending*, pues este tipo mínimo se puede calcular país por país, empresa por empresa o a nivel de grupo. La primera es la opción por la que opta el G7, frente al cálculo a nivel de grupo de la alternativa GILTI de la reforma fiscal de 2017 en Estados Unidos.

El tipo mínimo, como propuesta que es, no resulta vinculante hasta que se traduzca en cambios normativos. En Europa esos cambios pueden traducirse en reglas imperativas si se opta por una efectiva armonización del tipo del Impuesto de Sociedades y se supera la no muy exitosa experiencia del Proyecto de Base Imponible Consolidada Común del Impuesto de Sociedades (BICIS) en sus versiones de 2011 y 2016. Aun sin ser vinculante, esta propuesta marca una tendencia que será necesario seguir

para que el sistema fiscal español no quede desalineado con los grandes trend internacionales en materia de fiscalidad.

Ante lo que estamos, por lo tanto, es ante la posibilidad de que España, cuando opere como sede de las matrices de sus multinacionales con filiales en terceros países, pueda gravar el beneficio de la filial cuando la jurisdicción primaria o estado de la fuente no hubiera ejercido su potestad de imposición de forma suficiente mediante un gravamen mínimo (regla de inclusión de beneficios o income inclusion rule).

Aunque se trata de una medida que refuerza la potencialidad recaudatoria del sistema fiscal español, en tanto España es cabecera de grupos empresariales fuertemente internacionalizados, no debemos ignorar que es una medida que afecta de lleno a una parte esencial de la política fiscal internacional, como es el reconocimiento de la soberanía tributaria. La soberanía fiscal incluye la decisión sobre el tipo impositivo con el que un país decide gravar los beneficios de las sociedades. Se pretende que la libertad para fijar los tipos de gravamen coexista con un tipo mínimo de bases imponibles, pues la finalidad última de la propuesta es, como señala el Blueprint incluido en el Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, de octubre de 2020, que todas las empresas que operan a nivel internacional estén sujetas a un nivel suficiente de tributación. Aunque la propuesta afectará de modo especial a aquellos Estados en vías de desarrollo que pretendan orientar sus políticas fiscales hacia la atracción de rentas con reducciones fiscales. En este sentido, el Blueprint dice que, en efecto, los Estados cuentan con libertad para diseñar sus propios sistemas tributarios y sus niveles de presión fiscal, pero también hay que reconocer el derecho de otras jurisdicciones a aplicar algunas de las medidas del Pilar II cuando los beneficios se gravan por debajo de un tipo mínimo consensuado internacionalmente<sup>38</sup>.

No obstante, la medida tiene algunas falencias importantes y puntos pendientes trascendentales. Habrá que determinar la base imponible que ha de utilizarse para realizar el análisis o la fórmula para determinar los niveles de tributación, así como las exclusiones y umbrales que deben tenerse en cuenta. Y, sobre todo, debe preverse que se pueda acreditar el impuesto pagado en la fuente. De no ser así, habría un riesgo potencial de generar situaciones de doble imposición internacional.

---

<sup>38</sup> - ...the solution would follow the policy rationale set out above and allocate a portion of residual profit of in-scope businesses to market/user jurisdictions (“Amount A”); – the solution would be targeted and build in thresholds so that it minimises compliance costs for taxpayers and keeps the administration of the new rules manageable for tax administrations; – Amount A would be computed using consolidated financial accounts as the starting point, contain a limited number of book-to-tax adjustments and ensure that losses are appropriately taken into account...contain a limited number of book-to-tax adjustments and ensure that losses are appropriately taken into account... Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, de octubre de 2020, pag. 48.

A nuestro juicio, la medida no legitima, por sí sola, la adopción en el Impuesto sobre Sociedades español de un tipo mínimo sobre resultado contable, al que ya nos hemos referido. Y, al tratarse de una propuesta en fase embrionaria, habrá que esperar a su desarrollo antes de adoptar alguna medida legislativa de calado en el marco de la futura reforma fiscal.

### **3. Tributación de la Economía Digitalizada.**

Uno de los grandes desafíos de la fiscalidad en nuestros días es adaptar el sistema tributario a la realidad de la economía digital. La digitalización de la economía fue una de las grandes cuestiones tratadas con la aprobación en 2013-2015 del Plan BEPS de la OCDE y el G-20 (Base Erosión and Profit Shifting) que le dedicó la Acción 1.

No obstante, el Informe conclusivo de la Acción 1 no incluyó medidas, proponiendo continuar con las reflexiones para alcanzar un consenso global en el futuro. Sin embargo, sugirió cuatro soluciones (cambios en las excepciones al concepto de establecimiento permanente, introducción de un nuevo nexo basado en el concepto de presencia económica significativa, sometimiento de las operaciones digitales a una retención en la fuente o establecimiento de un equalization tax). En Europa, por su parte, se barajaron las propuestas de presencia digital significativa, de un establecimiento permanente digital y una Propuesta de Directiva, incluyendo un modelo armonizado de impuesto sobre servicios digitales. Por el contrario, los países en vías de desarrollo se han decantado por extender el IVA a los servicios digitales, modificar el artículo 12 de los Convenios de Doble Imposición (siguiendo el criterio del Modelo de Naciones Unidas) o por aplicar impuestos unilaterales de igualación para gravar los servicios digitales.

En la actualidad se está cerca de llegar a un consenso internacional sobre la cuestión. Los postulados que están encima de la mesa, en la OCDE y en el seno del denominado Marco Inclusivo que representa a más de 140 países, son fruto de un intenso trabajo buscando una solución basada en el consenso mundial. Y el punto de inflexión de este proceso arranca con una policy note publicada el 29 de enero de 2019 y con el documento de consulta de 13 de febrero de 2019 Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy. Pero sería el 29 de mayo de 2019 con la publicación del Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, del OECD/G20 Inclusive Framework, en que se formularan las propuestas concretas de la OCDE.

Este plan de trabajo incluye cuatro sugerencias agrupadas en dos bloques temáticos o líneas de actuación, denominados Pilar I y Pilar II. El Pilar I materializa la necesidad, no satisfecha en el informe conclusivo de la Acción 1 de BEPS, de replantear el gravamen de las empresas digitales, y está pensado prioritariamente para este tipo de entidades. Pretende reasignar el poder tributario a la hora de gravar este tipo de empresas, atribuyendo el poder impositivo a las jurisdicciones del mercado en función de la generación de valor. Para ello propone revisar la regla de allocation profits o atribución de beneficios y una nueva ordenación del nexo, a través de las propuestas de participación de los usuarios, intangibles de marketing y presencia económica significativa. Con ello, se pretende que las multinacionales tributen

en todos los países donde operan y obtienen beneficios, y no únicamente allí donde tengan presencia física. Además, se trata de disuadir la deslocalización masiva de beneficios hacia territorios de baja o nula imposición, aprovechándose de unas normas en el campo de la fiscalidad internacional que exigen una presencia física en un territorio para tener que tributar en él.

Por el contrario, y como vimos en el punto anterior, el Pilar II, basado en la Global Anti-Base Erosion Proposal, GloBE, es una propuesta global pensada para afrontar la tributación de todas las multinacionales, sean o no del sector digital. Su objetivo último es afrontar la erosión de bases y el traslado de domicilio mediante la propuesta de un impuesto mínimo global para las multinacionales. Ello se plasma en la propuesta de tributación mínima en el impuesto de sociedades, a la que nos hemos referido.

En cualquier caso, el asunto está en su punto álgido de discusión. Lo que se traduce en un impasse que aconseja prudencia, hasta que se alcance un acuerdo internacional. Y no conviene olvidar que en España está en vigor desde el pasado 16 de enero de 2021, el Impuesto sobre Servicios Digitales, introducido por Ley 4/2020. Su aplicación debería suspenderse hasta que exista una solución consensuada a nivel internacional, tal y como han hecho otros países con las figuras fiscales que, unilateralmente, han aprobado, para gravar la economía digital.

#### **4. Fiscalidad de las actividades económicas emergentes.**

Es urgente también, un aggiornamento del sistema fiscal español en relación con lo que se han denominado actividades económicas emergentes. Ya hemos dicho algo sobre la necesidad de una fiscalidad razonable de las ganancias derivadas de criptomonedas en el IRPF, consideraciones que se deben extender a otras nuevas profesiones, propias de la sociedad digital, como los youtubers, instagramers y otros influencers, recientemente de actualidad por sus prácticas de expatriación fiscal. Respecto a los influencers, es necesario que la Ley del IRPF, a efectos de seguridad jurídica y claridad en la tributación, disponga reglas en cuanto a la tributación de estas personas, que realmente son usuarios que llevan a cabo una actividad económica. Es necesario regular sus gastos deducibles o la posibilidad de que actúen mediante sociedades.

Sin embargo, cuando se habla de actividades emergentes es necesario referirse a la influencia de la inteligencia artificial y de las nuevas tecnologías en el sistema fiscal. En este punto lo más destacado es la necesaria preservación de los derechos y garantías del contribuyente ante el fenómeno del uso de las nuevas tecnologías en la aplicación de los tributos (notificaciones electrónicas, uso de Big Data en inspecciones para detectar la residencia de los contribuyentes, recurso a la inteligencia artificial para dictar resoluciones administrativas, uso de drones o acceso a información contable en la nube sin las garantías de la inviolabilidad del domicilio...).

Al margen de estas cuestiones, destaca el debate sobre la necesidad de una imposición específica sobre robots que destruyen empleo. Lo cierto es que, a día de hoy, una propuesta de taxing robots es más académica que realista. Especialmente un modelo en que la tributación fuese por salario imputado, esto

es, tomando como base imponible el salario del trabajador desplazado por el ingenio de inteligencia artificial. Es una alternativa fiscal descartable. Se trataría de un impuesto más, que pagarían las empresas. Y que sería compatible con la amortización del robot, lo que neutralizaría su impacto recaudatorio. El efecto fiscal, en términos de ingreso para la Hacienda Pública, se lograría igualmente por vías menos perturbadoras de la lógica fiscal, como limitar la amortización de los robots, sin necesidad de definir al robot como sujeto tributario. Además, sería necesario resolver la enorme contradicción que supone, por un lado, incentivar fiscalmente el I+D+i, para después penalizar fiscalmente la incorporación al proceso productivo de la tecnología más puntera

Además, la fórmula de establecer la base imponible de este impuesto sobre los robots tomando en consideración el salario del trabajador del que se va a prescindir es una propuesta que ignora cómo se produce la incorporación de la tecnología a las empresas. Rara vez un robot sustituye a un trabajador determinado, sino que la sustitución es por sectores de producción y, muchas veces, no afecta a la empresa que incorpora el robot sino a empresas auxiliares que son sujetos tributarios diferentes. Por tanto, no es una labor fácil determinar a qué trabajador desplaza un robot. Además, esta medida provocaría el efecto perverso de favorecer la sustitución por robots de los puestos de trabajo menos cualificados. Los salarios ligados a estos trabajos son menores y menor sería también el impuesto a pagar cuando se sustituye uno de estos empleos. Los resultados no serían pues, lógicos ni razonables, por lo que un impuesto de este tipo no es aceptable en el medio plazo.

Por otro lado, al hablar de este tipo de fiscalidad emergente, se hace también mención a la tributación de aquellas actividades económicas que se consideran insuficientemente gravadas, en el afán de buscar nuevos nichos de ingresos. Destacan las propuestas internacionales de fiscalidad específica sobre la banca, como la del FMI, a través de su clásico informe Una contribución justa y significativa del sector financiero (A fair and substantial contribution by the financial sector, Final Report for the G-20), de junio de 2010. Sobre la base de las propuestas de este Report, consideramos que, de adoptarse un impuesto sobre la banca, el mismo debería responder al modelo Financial Activities Tax (FAT), orientado a gravar el valor añadido de la actividad financiera, medido a partir del margen bruto.

## **5. Aplicación y concreción de la armonización de la tributación patrimonial.**

Uno de los puntos clave de la reforma fiscal y para la cual se creó el Comité de Expertos, es el impulso a una armonización fiscal de la imposición patrimonial.

En los apartados anteriores expuestos en este informe hemos avanzado nuestra opinión sobre esta cuestión. Hemos dicho que una reforma fiscal no es el escenario más adecuado para una reforma de los impuestos cedidos, restringiendo la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Y al tiempo, señalamos que es necesario cuestionar el dogma del carácter indiscutible del Impuesto al Patrimonio.

En este punto debemos manifestar nuestro rechazo a que la reforma fiscal incluya una mal llamada armonización fiscal de la imposición sobre el patrimonio y Sucesiones y Donaciones.

La invocación a homegeneizar o armonizar las competencias normativas sobre ciertos impuestos cedidos genera un gran desconcierto jurídico porque no se sabe muy bien a qué se hace referencia cuando se habla de armonizar. No parece que se pretenda la aprobación de una ley de armonización, de las previstas en el artículo 150,3 de la Constitución. Por otro lado, y aunque no se recurra a las leyes de armonización, tampoco resulta aceptable utilizar este concepto en sentido jurídico para limar las divergencias autonómicas en las regulaciones de impuestos cedidos. La armonización es un instrumento para lograr fines de mercado único evitando la perturbación fiscal. Para ello se aproximan legislaciones que originariamente son divergentes. Es un proceso de convergencia sobre la base de una acción centrípeta. Pero la propuesta de armonizar Sucesiones o Patrimonio parte de una realidad que son unos impuestos que ya están unificados sobre la base de que se trata de impuestos del Estado.

Existe la sensación de que la medida está orientada a un intento de cercenar las competencias normativas de ciertas Comunidades Autónomas (singularmente, la de Madrid) que han utilizado su poder normativo para reducir la carga fiscal de sus ciudadanos. Especialmente, aquellas que, como la citada Comunidad de Madrid, han adoptado bonificaciones del 100 % en la cuota del Impuesto del Patrimonio para sus residentes o en las transmisiones mortis causa a favor de cónyuge y descendiente.

Pero entendemos que el Estado no podría esgrimir, para adoptar estas medidas, la necesidad de corregir una situación que viola la justicia del sistema fiscal o algunos de los principios constitucionales en materia de tributación (capacidad económica, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad...), pues la decisión de adoptar esas bonificaciones forma parte del legítimo uso de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas. Ni siquiera una genérica invocación a la igualdad, porque la tensión entre autonomía e igualdad no dejar de ser una mera hipótesis. La exigencia de la igualdad sólo comienza donde termina el contenido constitucional de la autonomía política y financiera. La igualdad sólo entraría en contradicción con la autonomía si se interpretase como uniformidad, tal y como se ha ocupado de aclarar el TC en sentencia 150/1990 de 4 de octubre (FJ 7º). Si el Estado, a través de las Cortes Generales y en el marco de la reforma fiscal, pretendiera modificar el régimen de bonificación del 100 % de ciertas Comunidades Autónomas tendría que hacerlo por alguna de estas dos vías. O bien privando al Impuesto del Patrimonio de su condición de impuesto cedido (más bien cedible) o bien modificando las condiciones para su cesión. Así, por ejemplo, podría plantearse la posibilidad de que la bonificación en cuota no sobrepasase un determinado porcentaje, para evitar una desimposición del impuesto en determinadas Comunidades Autónomas. Esta sería la forma de entender, a nuestro juicio, la referencia a la necesidad de estudiar la posibilidad de introducir topes máximos y/o mínimos de gravamen efectivo en ciertos impuestos patrimoniales que sugiere en su informe conclusivo la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica

La primera posibilidad, consistente en negar al Impuesto del Patrimonio su condición de impuesto cedido, requeriría alterar la relación de impuestos cedibles contenida en el artículo 11 de la LOFCA, lo que requeriría modificar este precepto. La segunda opción sería la fijación de un límite máximo a la bonificación que las Comunidades Autónomas podrían prever en la cuota del Impuesto sobre el

Patrimonio. Se plantea la cuestión de si esta medida podría considerarse una concreción de la atribución de competencias a las Comunidades Autónomas en relación con un impuesto cedido. Y, por tanto, la cuestión es si esta previsión legal se podría hacer en la ley de cesión que es una ley ordinaria.

En este sentido hay que recordar que la ley de cesión es el marco de referencia idéntico para todas las Comunidades Autónomas, previa a la aprobación de la correspondiente ley específica de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma. Es una decisión que debería tomarse sobre la base de un acuerdo sobre el alcance y condiciones de la cesión en la Comisión Mixta.

Pero no bastaría una mera modificación de la Ley de Cesión de Tributos. En la actualidad se reconocen a favor de las Comunidades Autónomas competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio para la determinación del mínimo exento, la tarifa, y deducciones y bonificaciones, porque ello es acorde con el principio de corresponsabilidad fiscal que rige el sistema de financiación autonómica desde el año 1997. Dicho principio se ha incorporado al régimen español de financiación autonómica de manera que la regulación que se haga del mismo no puede ser incompatible con las exigencias fundamentales de la corresponsabilidad. El bloque de constitucionalidad ha diseñado una autonomía financiera con corresponsabilidad, de manera que una autonomía sin corresponsabilidad o un régimen que diluya esa corresponsabilidad supondría un cambio de modelo.

Como hemos dicho, la corresponsabilidad fiscal consiste en responsabilizar a las Comunidades Autónomas de sus ingresos, así como de sus gastos, por lo que el objeto de las competencias normativas que se ceden deben ser, por lógica, los aspectos relacionados con la cuantificación de los impuestos cedidos. Se trata de un elemento esencial de nuestro régimen de financiación autonómica. Si se afecta a la corresponsabilidad se afecta a la financiación territorial.

Y el procedimiento legislativo de reforma de la financiación es un procedimiento complejo, que presupone diversas fases, debiendo cumplimentarse todas ellas para que una decisión tan trascendente sobre estos impuestos cedidos pueda llevarse a cabo con pleno respeto a nuestro ordenamiento jurídico. Estas diferentes fases se requieren tanto para eliminar un impuesto de la relación de impuestos cedibles como para adoptar cualquier medida sobre el alcance de la cesión. Y estas decisiones legales parten siempre de un acuerdo entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y requieren su recepción en la correspondiente ley orgánica. Tal recepción se ha venido haciendo en los últimos tiempos por medio de reformas de la LOFCA.

Privar a las Comunidades Autónomas de la posibilidad de establecer deducciones y bonificaciones en la cuota de los impuestos cedidos sería contrario al principio de corresponsabilidad. Difícilmente una Comunidad Autónoma puede tener responsabilidad en la cuantificación de los impuestos cedidos si no puede modular la carga tributaria de sus ciudadanos. A partir de ahí, lo que puede proponerse es que se fije un límite a esa facultad normativa. Esto es, fijar por ley un límite porcentual a esas bonificaciones. Pero el problema es dónde se fija ese límite y cuándo un límite muy elevado empieza a suponer un cuestionamiento (cuando no una negación) del principio de corresponsabilidad. ¿Se respeta la

corresponsabilidad si se le dice a las Comunidades Autónomas que pueden bonificar el Impuesto sobre el Patrimonio pero sólo hasta un 50 % de la cuota?. ¿Y si establece que sólo hasta el 20 %?.

Es obvio, pues, que alterar la posibilidad de una bonificación del 100 % supone un cambio de modelo, que modificaría la actual situación de la financiación autonómica basada en la corresponsabilidad y conllevaría una nueva reasignación de la soberanía financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Y aunque la Constitución no impone un modelo de financiación, es evidente que el modelo que se adopte no puede obviar ni desconocer los principios de autonomía financiera, solidaridad y coordinación. En aras de la autonomía financiera con corresponsabilidad se cedieron competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Y para salvaguardar la coordinación, se estableció respecto a las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre el Patrimonio que las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal (artículo 47,2 de la Ley 22/2009 de 28 de diciembre). Así, en España se ha optado por una autonomía financiera con corresponsabilidad porque parece que es lo más acorde con las exigencias de la autonomía financiera. Por tanto, si se quiere cambiar de modelo habrá que hacerlo mediante acuerdo en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y con reforma de la LOFCA.

Si para alterar el modelo de financiación hace falta modificar una norma integrante del bloque de constitucionalidad como la LOFCA hacerlo por una simple ley ordinaria supone incurrir en algo denunciado por el TC en la sentencia 76/1983 de 5 de agosto, según la cual "las Cortes generales, en tanto que titulares de la potestad legislativa del Estado pueden legislar, en principio, sobre cualquier materia sin necesidad de poseer un título específico para ello, pero esta potestad tiene sus límites derivados de la propia Constitución, y, en todo caso, lo que las Cortes no pueden hacer es colocarse en el mismo plano del poder constituyente, realizando actos propios de éste, salvo en el caso de que la propia Constitución les atribuya alguna función constituyente" (FJ 4º). Doctrina reiterada también en otros pronunciamientos anteriores, en especial el en el FJ 3º de la sentencia 136/2011, de 13 de septiembre. En suma, no parece que un cambio de modelo pueda hacerse sin acuerdo en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y sin una ley orgánica que altere el contenido de la LOFCA.

## VI. Conclusiones.

**Primera.-** Afrontar una reforma fiscal exige tener en cuenta la relevancia del concepto de sistema tributario que impone que el conjunto de tributos y, sobre todo, de impuestos que se aplican en un país, responda a una lógica interna. Esta lógica requiere una cierta armonía del conjunto del sistema y repudia yuxtaposiciones irracionales de figuras tributarias.

**Segunda.-** Si bien el Estado, al implementar una reforma fiscal, puede afectar a todos los tributos estatales, la incidencia de la reforma en los tributos estatales que tengan la condición de cedidos debería hacerse en el marco de una reforma de la financiación autonómica, adoptando los pertinentes acuerdos

en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y modificando la LOFCA. Alterar el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común por medio de una reforma fiscal supone una modificación del régimen de financiación autonómico por la puerta de atrás, desconociendo los cauces multilaterales que deben presidir tal reforma. Lo que resulta especialmente grave cuando la reforma fiscal pretende la llamada armonización, que supone restringir la aplicabilidad de la regla de corresponsabilidad fiscal que preside el sistema de financiación desde 1997.

**Tercera.-** A la hora de afrontar esta reforma fiscal, se debería tener en cuenta que en el contexto pos-pandemia, donde la caída del PIB ha elevado las cifras de presión fiscal a niveles históricos, parece más adecuado el estímulo fiscal que el incremento de la carga tributaria.

**Cuarta.-** En relación con las reformas que podrían incluirse en el IRPF, deberían mantenerse y mejorarse los incentivos al ahorro fiscal a largo plazo, conservando el impuesto dual con una tributación separada para la renta del ahorro, en aras de garantizar la competitividad de nuestro sistema fiscal. También, por razones de competitividad, hay que mejorar nuestro régimen de impatriados del artículo 93 de la Ley del IRPF, extendiéndolo a sujetos que desarrollen una actividad por cuenta propia, especialmente emprendedores y suprimiendo la exclusión de los deportistas profesionales. Y será necesario aggiornar el impuesto, dando respuesta legal a problemas de la fiscalidad de las ganancias derivadas de las criptomonedas.

**Quinta.-** Respecto al Impuesto de Sociedades y al ensanchamiento de su base de recaudación, debe reflexionarse sobre la supresión de ciertos beneficios fiscales. En especial, debe revertirse la supresión de la exención por doble imposición de dividendos y plusvalías, que afecta negativamente a la competitividad de nuestro sistema fiscal. No cabe proponer un tipo mínimo sobre resultado contable si no se postulan ajustes para eliminar dobles imposiciones y diferencias temporales. Y es preciso incorporar en el Impuesto sobre Sociedades medidas de alivio fiscal que operarían en el contexto de la crisis pos-pandemia del Covid-19. Así, sería bueno adoptar un sistema de carry back o compensación hacia atrás de bases imponibles negativas.

**Sexta.-** En relación con el IVA, se debe postular una redefinición de los tipos de gravamen y la aplicación temporal de un IVA especial al turismo, que es vital para la recuperación de un sector económico que representa el 12% del PIB español.

**Séptima.-** Respecto al Impuesto sobre el Patrimonio, no se debe dar por supuesta la permanencia del impuesto ni convertir en tabú el debate sobre la conservación o supresión del mismo. El impuesto no existe en la mayoría de las economías de nuestro entorno. El renacimiento del impuesto en el marco de la fiscalidad de excepción pos-Covid-19 y bajo la forma de imposición sobre la riqueza (Wealth Tax) no justifica hurtar la discusión sobre los pros y los contras del mismo. Es un impuesto que plantea problemas que requieren una depurada técnica legislativa para conjurar su inherente tendencia a la confiscatoriedad.

**Octava.**-En relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, es necesario actualizar las críticas a su regulación anticuada, que data del año 1987 y que, además, se apoya en categorías añejas de derecho privado que, con frecuencia, provocan efectos muy criticables en su aplicación práctica. Y afrontar una mejora legal de las medidas de transmisión inter vivos y mortis causa de las empresas familiares en aras de lo que se podía denominar sostenibilidad intergeneracional de la empresa. Sí hay un ámbito en el que se revela injusta la tributación de las herencias es en lo concerniente a la sucesión generacional de negocios y empresas familiares. Dicha sucesión no es más que una expresión de la continuidad de la empresa en el tiempo, por lo que gravar esta transmisión no sólo no responde a razones sólidas de capacidad económica, sino que puede suponer una carga fiscal excesiva que ponga en peligro la continuidad del proyecto empresarial. Y si ello es importante en cualquier escenario, lo es mucho más en un contexto de crisis por el Covid-19 que requiere el mantenimiento del empleo.

**Novena.**-En cuanto a las cuestiones específicas sobre las que se nos requiere nuestra opinión, en primer lugar, respecto a la fiscalidad ambiental, señalar que la creación de nuevos impuestos ambientales por el Estado no puede redundar en detrimento del ejercicio de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

Y en lo relativo al gravamen de las emisiones de CO<sub>2</sub>, esta fiscalidad debe armonizarse adecuadamente con el nuevo régimen de comercio de derechos de emisión. Y no se debe acometer la reforma de la fiscalidad ambiental sin tomar en consideración las exigencias de competitividad de nuestro sistema tributario.

**Décima.**-Respecto a la imposición societaria, el tipo mínimo adoptado por el G7 es, por ahora, una mera propuesta, que habrá que conocer en detalle. Permitiría que España, cuando opere como sede de las matrices de sus multinacionales con filiales en terceros países, pueda gravar el beneficio de la filial cuando la jurisdicción primaria o estado de la fuente no hubiera ejercido su potestad de imposición de forma suficiente mediante un gravamen mínimo. Aunque se trata de una medida que refuerza la potencialidad recaudatoria del sistema fiscal español, en tanto España es cabecera de grupos empresariales fuertemente internacionalizados, no debemos ignorar que es una medida que afecta de lleno a una parte esencial de la política fiscal internacional, como es el reconocimiento de la soberanía tributaria. Por lo que debe ser valorada con prudencia. Y no legitima, por sí sola, la adopción en el Impuesto sobre Sociedades español de un tipo mínimo sobre resultado contable, al que ya nos hemos referido.

**Undécima.**-Uno de los grandes desafíos de la fiscalidad en nuestros días es adaptar el sistema tributario a la realidad de la economía digital. En la actualidad se está cerca de llegar a un consenso internacional sobre la cuestión. Las propuestas que se están barajando por la OCDE y en el seno del denominado Marco Inclusivo que representa a más de 140 países, están agrupadas en el Pilar I y en el Pilar II, y son fruto de un intenso trabajo buscando una solución basada en el consenso mundial. El tema está en su punto álgido de discusión. Lo que se traduce en un impasse que aconseja prudencia, hasta que se alcance un acuerdo internacional. Además, debería suspenderse hasta que exista una solución

consensuada a nivel global, la aplicación del nuevo Impuesto sobre Servicios Digitales, en vigor desde el pasado 16 de enero de 2021.

**Duodécima.**-Es urgente también, un aggiornamento del sistema fiscal español en relación con lo que se han denominado actividades económicas emergentes, por ejemplo, aclarando la fiscalidad en IRPF de nuevas profesiones, propias de la sociedad digital, como los youtubers, instagramers y otros influencers. No es el momento de plantear un impuesto sobre robots que destruyen empleo, propuesta que es más teórica que real. Y debe haber también un debate sobre la imposición especial sobre la banca que, en cualquier caso, debería responder al modelo Financial Activities Tax (FAT), orientado a gravar el valor añadido de la actividad financiera medido a partir del margen bruto.

**Decimotercera.**-Uno de los puntos clave de la reforma fiscal y para la cual se creó el Comité de Expertos, es el impulso a una armonización fiscal de la imposición patrimonial. Pero debe rechazarse que la reforma fiscal incluya una mal llamada armonización fiscal de la imposición sobre el patrimonio y sucesiones y donaciones. Privar a las Comunidades Autónomas de la posibilidad de establecer deducciones y bonificaciones en la cuota de los impuestos cedidos sería contrario al principio de corresponsabilidad fiscal. Y alterar la posibilidad de una bonificación del 100 % en el Impuesto sobre el Patrimonio supone un cambio de modelo que modificaría la actual situación de la financiación autonómica basada en la corresponsabilidad y conllevaría una nueva reasignación de la soberanía financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Y para alterar el modelo de financiación hace falta modificar una norma integrante del bloque de constitucionalidad como la LOFCA. No es posible, por tanto, que esto sea materia que pueda abordarse en una reforma fiscal impulsada unilateralmente por el Estado.

## ARMONIZACION Y MODERNIZACION DE LA IMPOSICION PATRIMONIAL. D. José Manuel Otero Novas. Abogado del Estado.

### I. MITOS QUE SE UTILIZAN

#### 1. Armonización

##### 1.1. Improcedencia del planteamiento

La Consulta en cuyo ámbito se nos invita a opinar, suscita la cuestión de la armonización de la Imposición Patrimonial.

Ocurre que la Constitución española tiene un precepto, el 150,3, que habilita leyes de armonización estatales afectantes a materias de competencia de las autonomías. Pero desde la LOAPA de 1982, anulada en parte y degradada en el resto por el Tribunal Constitucional, nunca más se intentó promulgar una de esas leyes de armonización habilitadas por la Constitución.

Y en esta España constitucional, en la que han aflorado independentistas y también autonomistas a ultranza, hay no obstante un alto porcentaje de la población que quiere corregir y reducir algo la autonomía que se ha ido dando a las regiones.

Sería conforme con la democracia abrir un debate sobre las Autonomías y su alcance.

Pero hasta ahora, ningún partido gobernante o partícipe en los gobiernos nacional o regionales ha propuesto nunca reducir los grados de autonomía del que gozan las Comunidades. Ni siquiera admiten sin condena que se hable de ello, como si el nivel de autonomía otorgado fuere algo sagrado.

Por ello ha resultado sorprendente que algunos de esos partidos gobernantes, ayudados por partidos independentistas, para combatir la exención o reducción de Impuestos patrimoniales de Madrid, se acuerden ahora de que, como consecuencia de la autonomía fiscal concedida a los territorios, los ciudadanos no pagan los mismos impuestos en toda España.

No es éste el ámbito en el cual debe suscitarse la cuestión de la armonización, tema de suficiente calado para exigir un tratamiento políticamente más trascendente del cual puedan derivarse las consecuencias que procedan en distintos campos, y también en el de la fiscalidad.

##### 1.2. La patente y vergonzante realidad del planteamiento

Es público que esta sugerencia de armonización fiscal responde a una exigencia de quienes no creen en la autonomía porque quieren la independencia.

Y para situar nuestra respuesta en su contexto, habremos de tomar en consideración varios elementos.

Cierto es que algunas Comunidades Autónomas muestran a veces su queja porque la Comunidad de Madrid, haciendo uso de la autonomía fiscal que con carácter general estableció el Poder Central del Estado, ha rebajado sensiblemente la Imposición Patrimonial a sus vecinos, con lo cual ciudadanos de otras Comunidades, que han de pagar más en esos tributos porque sus autoridades autonómicas no han hecho el mismo uso de sus facultades que Madrid, se sienten agraviados. Pero, además de ello, es asimismo cierto y público, que el Gobierno de Cataluña, que exige al de la nación una mesa de negociación para llegar a su independencia, plantea al Gobierno del Estado la necesidad de eliminar esa capacidad que tiene la Comunidad de Madrid para reducir su Imposición Patrimonial. Y ocurre que el Gobierno del Estado depende para su subsistencia política de los votos que le dan o le prestan fuerzas políticas independentistas catalanas.

De modo que la consulta, en este aspecto, no viene originada (en las autoridades que han pedido examen a una Comisión Académica) por un deseo de saber si deben armonizarse las fiscalidades autonómicas reduciendo la autonomía que les fue concedida, sino por cómo pueden satisfacerse los requerimientos de los separatistas para eliminar las capacidades que tiene la Comunidad de Madrid y que les molestan.

Si verdaderamente nos importara la armonización fiscal, la igualdad fiscal de los ciudadanos, tendríamos que recordar las ventajas fiscales de las que gozan los habitantes de otros territorios, no sólo los canarios y los de Ceuta y Melilla, sino especialmente los vascos y los navarros; y de los bocados presupuestarios que cada poco se dan para Cataluña y para cualquier región de donde se obtengan votos para lograr la mayoría absoluta parlamentaria.

### 1.3. Incorrección de los agravios que se invocan en este sentido para atacar la autonomía

Imputar Dumping a Madrid por mantener baja su fiscalidad patrimonial, es jugar impropriamente con las palabras. Con ello no se ofrece a los ciudadanos una ventaja de la que no gocen otros extracomunitarios, porque, obviamente, con ello Madrid renuncia a una cifra de ingresos que otras Comunidades perciben; y si otras Comunidades la perciben, sería poco respetuoso pensar que esas otras Comunidades dilapidan en gastos irrelevantes esa mayor recaudación que obtienen sobre Madrid, y por consiguiente, pueden destinarla, y sin duda la destinan, a ofrecer a sus vecinos un atractivo del que no disfrutaban los madrileños; de modo que los vecinos de esas otras Comunidades gozan de unas ventajas económicamente equivalentes a los de Madrid, para fijar su residencia en dichas Comunidades.

En todo caso, para solucionar la disparidad cabría: eliminar el tributo en toda España (como hizo el Gobierno de Rodríguez Zapatero), o sugerir a las comunidades que se quejan de la competencia que les hace Madrid, que hagan uso de la facultad que se les ha conferido y que supriman el Impuesto en su territorio. Pero no lo hacen así; PSOE, Podemos, ERC y alguna voz del PP lo único que pretenden es que la Comunidad de Madrid no tenga autonomía para hacer cosas diferentes a las que otras regiones, en uso de la misma autonomía, deciden hacer.

¿Hace Madrid la competencia y atrae vecinos interesantes a su territorio? ¿Por esto? Si es así, ya apuntamos que hay una solución muy fácil: que las comunidades perjudicadas hagan lo mismo, si verdaderamente les importa. Use usted su autonomía en vez de querer privar de ella a los otros.

A mayores, si hay un contribuyente que por razón de la fiscalidad patrimonial de Madrid haya trasladado su domicilio de Barcelona a Madrid, en cuanto Madrid se iguale a Barcelona, podrá elegir un país vecino en el que vecindarse, estableciendo fuera su centro de imputación de bienes, con lo cual se liberará de los tributos patrimoniales españoles (art. 5 Ley 19/1991 y arts. 6 y 7 Ley 29/1987); e incluso dejará de pagar en España el IRPF si permanece en nuestro territorio menos de 183 días al año (art. 9,1,a Ley 35/2006), con lo cual todos los españoles perderemos su aportación de IRPF y se la regalaremos al país vecino.

## 2. Modernización

El objetivo de la Modernización es ideológico y a nuestro juicio poco serio. En su momento, el Sida o el Covid 19, o antes los totalitarismos, las Cámaras de Gas y la bomba atómica, han sido manifestaciones de modernidad. Hemos de buscar lo que nos parezca mejor para los hombres y la sociedad, que frecuentemente estará en lo más moderno, pero no necesariamente.

Dicho ello, si debiéramos buscar la modernidad en la tributación patrimonial, habríamos de trabajar para suprimir en todas partes los tributos de esta naturaleza. En Occidente, los Impuestos Patrimoniales ya comenzaron a desaparecer antes de la Caída del Muro de Berlín. ¿Cuántos Estados en toda Europa mantienen el Impuesto sobre el Patrimonio<sup>39</sup>?

¿No estamos hablando de una tributación más característica de países subdesarrollados?

## 3. La invocada baja fiscalidad española

Sabemos que la estadística es una ciencia, tan objetiva como otras, pero que permite sostener tesis contrarias, en función de las variables que se consideren.

Nos dicen que la presión fiscal sobre el PIB es en España de las más bajas de Europa. Habitualmente no nos dicen quién lo sostiene, dónde, con qué estudios.

No es lo mismo presión fiscal que esfuerzo fiscal, y son muchos los autores que defienden que el esfuerzo fiscal español es superior al de otros países de Europa. Yo no quiero entrar aquí a hablar del concepto del esfuerzo fiscal.

---

<sup>39</sup> Más adelante apuntamos un dato

Pero sí que debo señalar que hablar de presión fiscal sobre el PIB a estos efectos comparativos España v. Occidente, es improcedente.

Porque en el PIB español están en lugar destacado las grandes empresas (Bancos, Automóviles, Seguros, Siderurgia...), cuyo PIB suma en el español, pero cuyos accionistas son en todo o en buena parte extranjeros; y sus sociedades y ellos tributan fuera de España. Y sobre todo desde nuestra entrada en la UE, el peso de empresas y accionistas extranjeros en España es mucho mayor que el que representan en Francia o Alemania o Reino Unido. Una parte notable del PIB español es extranjero, mientras que hay muchos ciudadanos e incluso empresas en otros Países, que pagan fuera de España sus tributos pero que son los reales titulares de porciones de riqueza que se computan en el PIB español. Con lo cual comparar la presión fiscal sobre el PIB con la misma magnitud francesa o alemana o británica, es inadecuado a estos efectos; esta realidad de la titularidad de los capitales que operan en España, disminuye el numerador, la presión fiscal, las cifras que se pagan en España, mientras que aumenta de denominador, el PIB “hispano”, lo que se produce en nuestro territorio; en Francia, UK o Alemania, tiende a producirse el fenómeno contrario.

Y además de ello, en nuestra fiscalidad no se computan conceptos que razonablemente deberían incluirse como carga fiscal, pero que, aun pagándolos todos los españoles, son recargos sobre el precio de productos que por decisión gubernativa se destinan a sufragar gastos de carácter general o de utilidad pública, como son los de la electricidad, para atender a la moratoria nuclear o a las inversiones en renovables...; soportamos notables tributos camuflados.

#### **4. La Progresividad**

Oigo decir que los que más tienen más han de pagar y que eso es lo que manda la Constitución.

Cierto que lo manda la Constitución que reitera los criterios de “capacidad económica”, “igualdad y progresividad” y “no confiscatoriedad”, que ya figuraban en la Ley General Tributaria desde su redacción originaria de 1963.

Mas la progresividad del sistema fiscal, ya la tenemos establecida.

Hay un porcentaje importante de ciudadanos que no solo no tienen que presentar declaración de IRPF (más de la mitad están liberados del deber de declarar), sino que además, en vez de pagar al Fisco, reciben dinero del Estado.

Pero entre los que pagan, los hay que ganan diez veces menos que otros y sin embargo no pagan diez veces más, sino mucho más. Incluso en la Imposición Indirecta, a través de los mecanismos de exenciones y reducciones aplicables a determinados grupos de productos, que son precisamente aquellos en los que se consume la mayor proporción de rentas de los estratos menos pudientes, se produce el mismo efecto de progresividad que el del IRPF.

Así están las cosas. Y lo aceptamos con carácter general. El autor de estas líneas siempre ha creído y promovido la doctrina de la progresividad fiscal, ya predicada en la parábola evangélica del óbolo de la viuda y reformulada en nuestros tiempos como teoría de la utilidad marginal del dinero. Hemos de hacer lo que sea justo y contribuya al progreso social y no lo que perjudique a quienes no nos resulten simpáticos

Que no se diga que es preciso pagar impuestos patrimoniales para que contribuyan más los que más tienen, pues eso ya lo estamos practicando hace mucho tiempo.

## II. CRITICA A LOS TRIBUTOS PATRIMONIALES

### 1. La justicia

Bueno será recordar que los impuestos patrimoniales, por ejemplo Patrimonio o Sucesiones, gravan y le hacen pagar al ciudadano por la mera tenencia de un bien o conjunto de bienes. Aunque aparte de ello, otros tributos de los que no se trata en estos comentarios, le harán tributar al titular de los bienes por las rentas reales (o incluso potenciales) que dichos elementos generen cada año; pero aquí discurremos solo acerca de los Impuestos que recaen sobre la pura tenencia del bien.

Si usted gana 100.000 euros al año, puede pagar unos 40.000 al Fisco por IRPF; 30.000 quizá los destine a sus gastos personales y familiares; y con los otros 30.000, tiene la opción de irse a disfrutar del amor al Caribe o ahorrarlo.

Si ahorra 30.000 paga los años siguientes por las rentas reales o potenciales de ese ahorro. Lo cual es correcto, porque incrementa su capacidad tributaria.

Pero es que, además de pagar más impuestos por las rentas que le produzcan sus ahorros, con el Impuesto sobre el Patrimonio, va a pagar todos los años por esos mismos 30.000 euros que no quiso dilapidar en el Caribe.

Aunque esos 30.000 son parte de los 100.000 que ganó anteriormente y por los que ya pagó 40.000 en el IRPF.

De modo que el Impuesto sobre el Patrimonio le hace pagar dos veces por la misma ganancia original.

Y seguirá usted pagando Patrimonio sobre esos 30.000 todos los años de su vida, hasta que Hacienda por medio del Impuesto sobre el Patrimonio, se quede los 30.000 euros ahorrados por usted.

Antes o después, el Fisco le habrá confiscado con el Impuesto sobre el Patrimonio el 100% de su ahorro. Y ello sin considerar que tenemos otros dos impuestos patrimoniales más, que recaen sobre su mismo ahorro, el puntual de Sucesiones (cuyo tipo impositivo puede situarse sobre el 50%) y el IBI anual, con la cual la confiscación puede producirse mucho más rápidamente.

Así se viola la Justicia fiscal que según la Constitución (art. 31) prohíbe el efecto confiscatorio de los tributos.

### 1.1. Justicia y Sucesiones

En función de los principios que profeso, yo no creo que la herencia haya de defenderse por razón del derecho o expectativa que el heredero pueda tener respecto de los bienes de su causante, ya que, con carácter general, el heredero carece de “mérito” que pueda justificar esa ventaja que recibe.

Pero sí que tiene fundamento la herencia, considerando el derecho del causante fallecido; porque si ha tenido alguna propiedad, y si la propiedad es un derecho estable, implica como dice nuestro Código Civil, no sólo el derecho a gozar de una cosa, sino también el de disponer de ella; disposición que se puede hacer en vida, pero también para caso de muerte. De modo que atacar a la herencia, directamente suprimiéndola o indirectamente creando tributos inapropiados, es tanto como negar el derecho de propiedad.

Sin que, junto a esta visión moral del asunto, podamos dejar de atender a criterios de utilidad social. La sociedad necesita el ahorro para poder practicar la imprescindible inversión; que debe ser fundamentalmente ahorro privado, salvo que entremos en la concepción socialista-colectivista; y que ha de permitir la capitalización con estabilidad. Las gentes, aun sabiendo que se mueren, mantienen en su edad madura el mismo ímpetu de ahorro que en los años jóvenes, si se les habilita el derecho de transmitir por herencia lo ahorrado, a quienes con su misma sangre les continúan sobre la Tierra, o a otras personas de su elección. Eliminar o menoscabar la herencia, no suprime necesariamente el ahorro de los ciudadanos privados, pero lo rebaja de manera drástica.

En definitiva el fundamento de la herencia es el mismo que el de la propiedad. Si la propiedad, con las limitaciones sociales que todos admitimos, es elemento esencial en la organización de una sociedad libre y próspera, también lo es la herencia. Y es por eso que están contra la herencia, quienes también lo están contra la propiedad privada.

Obviamente el Impuesto de Sucesiones menoscaba la herencia, lo cual es tanto o más duro cuando la herencia la reciben hijos o cónyuges del fallecido.

Y ante ello se invoca la necesidad de redistribuir la renta en el país, como si el Impuesto de Sucesiones afectara solo a los Bill Gates o Soros y no se aplicara a gentes modestas que a veces han de apresurarse a vender lo heredado, si tiene fácil venta, (o renunciar a la herencia) para pagar las cuotas fiscales.

Pero la redistribución de la renta, que debe admitirse en algunos casos, ya la estamos practicando continuamente, con una mitad de la población que no paga IRPF y que por el contrario recibe bienes del Estado, y con la otra mitad a la que fiscalmente se aplican criterios fiscales de progresividad, sin que los que menos pagan reciban inferiores prestaciones públicas.

No sobra señalar que el criterio de la “redistribución de rentas” no está entre los principios de la fiscalidad contenidos en el artículo 31 de la Constitución. Sólo estuvo en la Ley General Tributaria franquista de 1963, en su artículo 4, pero tampoco se mantuvo en la reforma de dicha Ley en este tiempo democrático, seguramente porque no lo acogió la Constitución

## 2. El progreso

La imposición patrimonial no solo es injusta, sino inconveniente para el progreso social. Porque mi opción de no irme a hacer el amor al Caribe e invertir el ahorro, mejora la economía y el bienestar de los españoles, y también el empleo.

Si efectivamente buscamos el progreso económico y social del País, debería premiarse al que ahorra, por ejemplo otorgando beneficios fiscales a las rentas del ahorro invertido; en vez de castigarlo como hacemos ahora, cuando no solo se obliga a tributar plenamente por las nuevas rentas que genere el patrimonio ahorrado, sino que, además de ello, hemos de pagar por el mismo patrimonio ahorrado, por el que ya se pagó en el IRPF anterior al ahorro.

Por muy “progresistas” que se autodefinan los defensores del tributo, van contra el progreso, pues se estimula el despilfarro de todos los ingresos evitando el ahorro que, directa o indirectamente, es el que permite la inversión creadora de prosperidad económica y social.

Mantener en España el Impuesto sobre el Patrimonio supone tanto como transformar nuestra frase castiza “que inventen ellos” en esta otra: “que inventen, ahorren e inviertan ellos; nosotros ya les pediremos trabajo”

Por ello este Impuesto no existe prácticamente en todo Occidente.

## 3. La igualdad

Es sabido que hay quienes alteran el concepto de igualdad transformándolo en igualación. Y que la Constitución, como todo el pensamiento occidental de raíz cristiana, lo que quiere establecer es el mismo trato de todos los ciudadanos ante los Poderes Públicos, sin discriminaciones por ninguna circunstancia personal o social, e incluso la promoción de la llamada igualdad de oportunidades.

Pero es que con el Impuesto sobre el Patrimonio (y Sucesiones) no solo se burla la demagógica igualación no amparada por la Carta Magna, sino también la auténtica y exigible igualdad constitucional.

Porque en el ejemplo que hemos utilizado, aquel ciudadano que ganó en el ejercicio 100.000 euros por los que pagó 40.000 en IRPF, utilizó 30.000 para satisfacer sus necesidades personales y familiares y, con los 30.000 realmente “libres” se fue a disfrutar del amor al Caribe, no vuelve a tributar nada al Fisco por esos 30.000 euros.

Mientras que el otro ciudadano que opta por ahorrar e invertir los 30.000 euros libres, va a pagar todos los años sucesivos Impuesto sobre el Patrimonio por ellos, además de pagar igualmente todos los años

IRPF por los frutos de su inversión y al fallecer, sus herederos otra vez en el Impuesto sobre Sucesiones por lo que reciban de ello.

¿Hay alguna razón que justifique esta desigualdad de trato?

#### **4. Perversiones**

Y el Impuesto sobre el Patrimonio, aún tiene otros efectos perversos.

Porque si el ciudadano que ahorró algo, bien sea por razón de enfermedad, paro, fracaso empresarial o por edad..., deja de tener ingresos significativos, para pagar la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio que ha de seguir pagando anualmente, por su carencia de ingresos, tiene que ir vendiendo lo ahorrado, pues aunque en tales casos hay una discreta reducción del tributo, no se suprime (la suma de las cuotas IRPF+IP no debe exceder del 60% de las rentas del sujeto, pero sin que la reducción operada exceda del 80% de la cuota del IP -art. 31 Ley 19/1991 de 6 Junio)

Lo mismo ocurre si usted deja por ejemplo a su cónyuge el usufructo vitalicio de su herencia y a los hijos la nuda propiedad; o si usted deja a una persona en fideicomiso (sustitución fideicomisaria) sus bienes para que los conserve y luego los transmita, por ejemplo a sus nietos. En ambos casos habrá descendientes suyos que reciban la nuda propiedad de los bienes de su herencia, pero sin poder percibir ningún fruto o utilidad de ellos hasta que no se muera el cónyuge o el fiduciario. Y sin embargo esos descendientes tendrán que pagar Impuesto sobre el Patrimonio por las nudas propiedades de los bienes que recibirán más adelante, nudas propiedades que, si por ejemplo el tenedor del usufructo tiene 70 años, equivalen al 80% del valor de los bienes sobre los cuales solo poseen realmente una expectativa de futuro. ¿Con qué pagan esos descendientes suyos las cuotas anuales del Impuesto sobre el Patrimonio?

#### **5. Los “ricos”, como argumento para la Imposición patrimonial**

Los actuales defensores de la Imposición patrimonial rápidamente nos dicen que debe subsistir para gravar a “los ricos”.

La tesis de que los ricos son pocos y deben ceder a los que no son ricos, que son muchos más, supone dar la razón al ataque más duro a la democracia que hemos podido leer, la afirmación nietzscheana de que la democracia siempre conducirá a la mediocridad porque ha de atender a los intereses de la mayoría, que siempre tendrá predominio de los mediocres e impondrá sacrificar en su favor a la minoría. Cuando nuestra Constitución, y las normas de otros países, prohíben el carácter confiscatorio de los tributos, es para impedir la consecuencia extrema de ese riesgo denunciado por Nietzsche.

Siempre que se invoca a los ricos en la fiscalidad, el tributo o la medida en cuestión, acaba recayendo de manera predominante sobre las clases medias más o menos “acomodadas”, sobre funcionarios de nivel, profesionales liberales, empresarios autónomos, en general sobre personas que lo que tienen lo

han conseguido y lo mantienen con mucho trabajo. Los grandes ricos, los ricos de verdad, suponen una mínima parte y con frecuencia tienen modos de escapar a la fiscalidad de su país.

En cualquier caso, los verdaderamente ricos que, pese a ello, pagan en España y no quieren tener su residencia fiscal en Lisboa o en Dublín, más esas clases medias que acaban soportando lo que oímos que se quiere imponer a los ricos, como antes hemos dicho, ya pagan tributos progresivos, muchos más que otros que tributan, e inconmensurablemente más que la gran proporción de ciudadanos que no tributan.

Pero la cita del argumento de “los ricos” para justificar la Imposición patrimonial, es además un engaño para el pueblo.

Yo he visto con simpatía los esfuerzos de un lobby de gentes notables que aparece con el nombre de Instituto de Empresa Familiar. Aunque sus reivindicaciones fueron parciales, ojalá que todos los grupos de intereses tengan, por medios lícitos y con transparencia, una presencia tan activa y exitosa ante los políticos del momento. De los Gobiernos PSOE y PP consiguieron sucesivamente dos leyes, 22/1993 y 13/1996, que suponen la práctica exención de los bienes empresariales en los Impuestos sobre el Patrimonio y las Sucesiones, así como de las participaciones en sociedades, cuando tales participaciones sean significativas y el titular viva principalmente de su empresa. Beneficio que se ha ampliado en los artículos 3 y 5 de la Ley 66/1997 de 30 de Diciembre<sup>40</sup>.

Aunque los argumentos que se esgrimieron para fundamentar estas medidas son vulnerables. Según el Preámbulo del R.D. 2481/1994, se dictan para favorecer a las PYMES; pero no es así: no se limitan a las PYMES, sino que se aplican en todos los estratos empresariales, de grandes, medianas o pequeñas empresas indiferentemente; y dentro de cada uno de ellos, no benefician a cualesquiera sujetos, sino sólo a un determinado tipo de líderes que tengan el control económico y político de la Compañía; y si es cierto que benefician a un número mucho mayor de PYMES que de grandes sociedades, es tan sólo porque en el país es predominante la cifra de empresas pequeñas y medianas; pero el porcentaje de personas de clase alta que pueden acogerse a estas ventajas, es infinitamente superior al de las de clases media o baja. Algo parecido a lo que nos ocurriría si tuviéramos que seleccionar a las 10.000 personas más elegantes en el vestir; el mayor número sería de las clases no altas, pero el porcentaje de premiados dentro de la clase superior, sería mucho más elevado que el de las clases media o baja.

Se dijo asimismo, que los empresarios y sus hijos tenían que vender parte de los bienes poseídos o heredados para pagar los Impuestos sobre el Patrimonio o las Sucesiones, y que ello impedía la subsistencia de las empresas. Era verdad lo de la necesidad de vender; pero no es menos cierto que lo mismo sigue ocurriéndoles hoy a los no favorecidos por estas normas, -inversores, empleados, y

---

<sup>40</sup> Es la Ley de acompañamiento a los Presupuestos de 1998. La Ley se publica en el BOE de 31 de diciembre 1997, y las ampliaciones se pueden leer en págs. 38524, 38528 y 38529.

también empresarios y profesionales muchísimos de ellos-. Y lo de la imposible o muy difícil pervivencia de las Compañías, no es correcto: porque si ha de venderse la minoría del capital, se mantiene el control; y si se vende la mayoría, la empresa subsiste con el nuevo control de alguien que, si ha comprado, es que tiene interés en el negocio.

En cambio, las consecuencias de esta reforma son frecuentemente disparatadas: Una persona que sea titular del 80% de una S.A. valorada en 100 millones de euros, es decir que posea 80 millones de euros, puede tener exentos esos 80 millones de euros todos los años en Patrimonio, y además, sus hijos no pagarán casi nada en Sucesiones por recibir tal cifra si mantienen el patrimonio recibido durante algunos años (requisito fácilmente sorteable). En tanto que cualquier otra persona que tenga acciones de aquella sociedad por importe de 500.000 o 1 millón de euros, aunque sea su Presidente o Primer Ejecutivo, pagará todos los años en el Impuesto del Patrimonio sobre la totalidad de sus bienes, y sus hijos íntegramente en el Impuesto sobre las Sucesiones al recibirlos. Poniendo ejemplos, el Presidente capitalista de la primera empresa de la nación, si tributa en España, goza de la exención del Patrimonio Familiar por su capital empresarial; pero no quienes hayamos colocado ahorros en su misma empresa.

Yo comparto con los proponentes y con ambos Gobiernos (socialista y popular) la tesis de que había un problema que exigía solución; pero la solución ha de ser general; nunca parcial e injustificadamente discriminatoria como se hizo; porque tras estas leyes, solucionado el problema sólo para una porción de ilustres empresarios, la situación de los tributos patrimoniales se mantiene con todo el exceso que arrastraba al comienzo de los 90, pero agravada por la discriminación antisocial introducida en 1993 y 1996; lamenté precisamente que ese logro no se extendiera a las clases medias que no llegan a tener una empresa propia sino sólo algunas acciones de empresas ajenas. Volvimos a la situación de tiempos premodernos, de privilegios fiscales a los poderosos. (Contrastando con el sistema más eficaz, coherente y justo, que el PNV estableció para los vizcainos a partir de 1993, eximiendo con carácter general en el Impuesto sobre Sucesiones, a todas las herencias en favor de cónyuges, padres e hijos<sup>41</sup> ).

El antecedente más próximo de las normas que comento, es el del Decreto Ley 8/1966 de 3 de Octubre; allí se estableció la exención en los Impuestos sobre la Renta y Sucesiones de los llamados Patrimonios familiares mobiliario ( de valores) y agrícola; era también una exención discriminatoria, pero en favor de las clases inferiores; no gozaban de la ventaja los tramos superiores de patrimonio reveladores de mayor capacidad económica, de acuerdo con los principios que ya entonces consagraba la Ley General Tributaria y hoy recoge asimismo la Constitución. Porque los tiempos en que los repartos fiscales excluían del gravamen a las clases oficialmente más meritorias, entonces nobleza y clero, pertenecen a otras Edades de la historia. Nuestra Civilización exige que el premio social se otorgue a través de la retribución y el honor, y sólo a los individuos que acrediten el mérito; nunca mediante la exoneración de los deberes de solidaridad, ni presumiendo el merecimiento por gozar de cierto estatus.

---

<sup>41</sup> Esta exención vizcaina figura en el Decreto Foral 3/ 1993 de 22 de Junio, art. 5,7.

Las cargas tributarias pueden ser insufribles por su intensidad; y odiosas cuando se distribuyen sin atender a las capacidades contributivas de los ciudadanos. Nuestra legislación tributaria patrimonial padece ambos males.

Por ello me alegró que la Comunidad de Madrid liderada por Esperanza Aguirre, haciendo uso de la autonomía otorgada por el Estado, suprimiera en su territorio prácticamente los Impuestos sobre Patrimonio y Sucesiones, otorgando así a las clases medias y bajas el privilegio que desde 1993 solo tenían los ricos, y siguiendo la tendencia que se fue manifestando en otros países, (de los 27 de la UE, incluido UK, dos y España lo mantienen, nueve lo han eliminado y los otros quince nunca lo han tenido).

Y aplaudí que otro Gobierno del PSOE, de Rodríguez Zapatero, dictara una Ley suprimiendo en toda España el Impuesto sobre el Patrimonio, reconociendo expresamente en la exposición de motivos del RD Ley 13/2011 que lo hizo, «entre otras razones, por haber disminuido su capacidad redistributiva al gravar principalmente patrimonios medios» tal y como se expresa en estas notas; supongo que entre esas «otras razones» de Zapatero estaba que los ricos, sin necesidad de fraude, tienen facilidad para residir 183 días al año en países próximos y se liberan de pagar este tributo. Aunque luego, comenzando la crisis, lo rehabilitó el mismo PSOE con carácter provisional, provisionalidad que fue olvidada por los siguientes Gobiernos del PP.

Por ello, si ahora so pretexto de armonización fiscal se impone en la Comunidad de Madrid la tributación patrimonial de toda España, los “ricos” de Madrid, como los de toda España, seguirán liberados de estos tributos por toda su riqueza empresarial; pero, en cambio, habrán de pagarlos todos los contribuyentes medianos, de toda España, también los de Madrid.

¿No es más lógico -por justicia, por igualdad, por modernidad- volver a la posición del Gobierno de Rodríguez Zapatero cuando suprimió esta tributación para todos; o que todas las Comunidades apliquen la fórmula establecida en Madrid?

## **COMPETENCIA, FISCALIDAD Y POLÍTICA. D. Carlos Rodríguez Braun. Universidad Complutense de Madrid.**

Siendo la fiscalidad una expresión paradigmática del poder, resulta llamativo que décadas después de la aparición de la escuela de la public choice, y más de un siglo después de los trabajos pioneros de Wicksell y Puviani, muchos economistas insistan en eludir la consideración política de los impuestos. De esta forma, pretenden presentarlos como si la fiscalidad fuera un asunto técnico, pero siempre al margen de la política, y plenamente manejable dentro de los criterios asignativos neoclásicos.

Una vez establecido este marco, es relativamente sencillo reducir el problema fiscal a la armonización al alza, o en ningún caso a la baja, porque la competencia fiscal produce resultados que, en función de las elasticidades, se alejan de la asignación óptima.

Esta abstracción de la política, incorrecta en general en economía, pero asombrosa en lo tocante a la Hacienda Pública, conduce a una retórica, amplificada en las diversas administraciones públicas y en los medios de comunicación, que es cada vez más opaca para la comprensión del ciudadano corriente y cada vez menos solvente en términos analíticos.

En notable asimetría, se elaboran “libros blancos” crecientemente oscuros, y en vez de anunciar a la ciudadanía que pagará más impuestos, se le presenta un abanico de expresiones equívocamente neutrales o moralmente plausibles, tales como “reforma tributaria”, “modernización”, “simplificación”, etc. En tiempos de corrección política no puede faltar la abnegada “equidad interpersonal, territorial y de género”, como si no se pretendiera subirles los impuestos a las mujeres.

Destacan algunos hallazgos de la contorsión dialéctica, como “potenciación de la fiscalidad en áreas infragravadas”, aclarando, es un decir, que se trata del medio ambiente o las finanzas, en vez de aclarar que se trata de que los ciudadanos paguen más impuestos por la incidencia fiscal mediante esas dos vías.

Por fin, se zarandea el clásico “aproximar progresivamente los ingresos tributarios hacia la media de los Estados miembros de la Unión Europea”, como si eso no significara subir los impuestos a la gente, y como si subirlos fuera un imperativo categórico, por la única razón de que los ciudadanos de otros países europeos pagan todavía más. Esto último, por cierto, es dudoso, como destaca la literatura que corrige el sencillo cociente de la presión fiscal con indicadores más completos como el sacrificio fiscal y otros.

La misma literatura cuestiona la tesis fundamental de este movimiento en pro de mayores impuestos y en contra de la competencia fiscal, porque ni la teoría ni la evidencia empírica –de países como Suiza, entre otros– avalan la noción de que dicha competencia desencadena inevitablemente el colapso en la oferta de servicios públicos y la extinción de la redistribución de la renta a cargo de las autoridades.

Parece razonable, por tanto, ampliar la visión, dado que la economía política puede ayudar a profundizar en la competencia fiscal, superando los obstáculos que los propios analistas han optado por erigir para que interfieran en su camino.

No se trata de negar el análisis neoclásico, que acertadamente señala las distorsiones económicas a que puede dar lugar dicha competencia, sino de complementarlo con la consideración de las distorsiones políticas, es decir, las desviaciones entre las medidas adoptadas por las autoridades y las preferencias de los ciudadanos. La sociología fiscal ha ratificado, en efecto, que la mayoría de la sociedad rechaza pagar más impuestos, mientras que los procesos políticos democráticos en las últimas décadas están forzándola a hacerlo –abordamos este tema en: C.Rodríguez Braun, M.Blanco y L.D.Ávila, Hacienda somos todos, cariño, Deusto, 2020.

Como apuntaron Bruno S. Frey y Reiner Eichenberger, mientras que la competencia fiscal puede aumentar las distorsiones económicas, también puede reducir las distorsiones políticas. Su argumento es que la relación entre ambas es tal que no se puede escoger una posición socialmente óptima en una frontera de posibilidades –“To harmonize or to compete? That’s not the question”, Journal of Public Economics, 1996.

Su enfoque político-económico permite dar cuenta del sesgo pro-armonización al alza de los expertos. Así como vigilan y propician severamente la competencia en la sociedad civil, los Gobiernos quieren frenar la competencia entre ellos mismos, y por tanto “seleccionan a los miembros de las comisiones científicas sobre imposición de tal forma que los resultados corresponden con sus propios deseos, a saber, armonizar los impuestos”. También los economistas favorables a la armonización tienen incentivos a participar, porque saben que sus consejos de expertos tienen efecto en la política. Parafraseando la célebre frase de Adam Smith: “la gente rara vez se encuentra en comisiones para fomentar la competencia sino más bien para suprimirla mediante la armonización fiscal”. Otro aliciente es que la armonización puede planificarse y organizarse, y por eso siempre atrae en particular a políticos, burócratas y economistas mainstream; hace lo propio con los grupos de presión, lógicamente interesados, bien en beneficiarse, bien en evitar ser dañados. En cambio, la competencia es siempre un proceso no planificable cuyo resultado es incierto.

Esta dimensión política queda ilustrada asimismo por el reciente protagonismo de la OCDE a la hora de proponer la armonización global de tipos mínimos en el Impuesto de Sociedades –no por azar, jamás se recomiendan tipos máximos. Puede recordarse que la organización lleva bastante tiempo elaborando este planteamiento, aunque saltó a las noticias en 2021 a raíz del G7; el episodio es una buena muestra de centrifugación de los costes políticos a una burocracia no electa, y de neutralización de dichos costes mediante su colectivización en acuerdos internacionales. Esto tiene importancia para comprender la campaña de la izquierda contra la Comunidad Autónoma de Madrid, como anotaremos al final.

La tesis de Frey y Eichenberger es que se pueden reducir las distorsiones tanto económicas como políticas mediante una suerte de federalismo competitivo, en el que cada unidad administrativa pueda

detectar las preferencias de sus ciudadanos y establecer una política fiscal acorde con las mismas: “El proceso competitivo entre jurisdicciones a través de la movilidad del trabajo y el capital proporciona a los políticos los incentivos para que atiendan las preferencias de las personas, establezcan una combinación eficiente de impuestos y servicios públicos y, por lo tanto, optimicen la asignación de recursos”.

Aunque, como hemos dicho, no existe tal cosa como la *race to the bottom* en la tributación, sí parece probable que la competencia, aunque su desenlace sea incierto, contenga en alguna medida la subida de los impuestos, mientras que la armonización la resguarde o incluso fomente. Dicha armonización, además, es susceptible de cambios por la propia dinámica de la política y de la acción de los grupos de presión. Puede señalarse que, así como esos grupos actúan siempre, no dejarían de hacerlo en contextos de armonización, porque, cerrada la vía del impuesto, presionarían por las vías del gasto, los subsidios y las regulaciones. La búsqueda de rentas está siempre presente y, como apunta Randall G. Holcombe, cuanto más fácil sea cambiar las reglas fiscales, más incentivos habrá para incurrir en costes de modo de conseguir que cambien en favor de los grupos de interés mejor organizados. De ahí que Buchanan haya planteado la conveniencia de una estructura fiscal sencilla, transparente y básica, que no pueda ser cambiada salvo con un muy abultado consenso –en la línea postulada originalmente por Wicksell – “Tax policy from a public choice perspective”, *National Tax Journal*, 1998.

La clave del proceso político es la respuesta ciudadana. Tanto los políticos como los académicos y los medios de comunicación actúan como si la fiscalidad no cambiara el mapa de preferencias de los agentes económicos, que se limitarían a aceptar el dictamen supuestamente inapelable, científico y objetivo, de los expertos, que rechazan la competencia fiscal e incluso cualquier posibilidad de que bajen los impuestos. A ello colabora, sin duda, la opacidad que hemos mencionado y que contrasta con los habituales cánticos políticos en pro de la transparencia.

Sin embargo, la fiscalidad no es un bloque uniforme y petrificado, y el gasto público y los impuestos pueden bajar, y las opciones abiertas a los ciudadanos pueden extenderse, mediante vouchers u otros esquemas que limiten la expansión del poder político. Esto sucedió en los países nórdicos, pretendidos paradigmas del *welfare state* intocable –Vito Tanzi, *Government versus Markets. The Changing Economic Role of the State*, Cambridge University Press, 2011.

La democracia paradójicamente puede acabar por cercenar la libertad de elegir de los ciudadanos, y organizar redes de propaganda política que difundan lo que Puviani denominó “ilusión financiera”. Lo acabamos de ver con la celebración prácticamente universal del acuerdo fiscal global del G7, sin que apenas se hayan escuchado voces que alertaran sobre la incidencia de la imposición sobre los beneficios de las empresas, que, como es sabido, puede terminar repercutiendo sobre trabajadores, ahorradores, proveedores y consumidores, mucho más allá de la minoría privilegiada que es agitada ante la opinión pública como única perjudicada por la mayor tributación sobre el capital.

Pero la experiencia demuestra que es imposible engañar a todo el mundo todo el tiempo. Incluso en un tema complejo como la fiscalidad, en el que todos los Estados del mundo se afanan en ocultar lo que detraen de las personas, incluso allí la arbitrariedad del poder es finita. Conscientes de ello, los gobernantes y los grupos empresariales y sindicales que medran en ausencia de competencia hacen todo lo posible para frenarla, porque cuanto menos competencia haya menos visible resulta la incompetencia.

La armonización, en consecuencia, al reducir la capacidad de elección de las personas, facilita la labor de los poderosos, incluyendo la de empresas que en las fuertemente intervenidas economías de nuestro tiempo sobreviven y progresan gracias al favor político.

Por tanto, la misma lógica que impele a Pedro Sánchez y sus socios de Gobierno a impulsar la armonización fiscal mundial los lleva a oponerse enérgicamente a la menor fiscalidad de la autonomía madrileña, con argumentos siempre más demagógicos que robustos. El mensaje de Isabel Díaz Ayuso, que es un desafío para los dogmas de la izquierda en cualquier caso, en 2021 adquirió la dimensión de una interpelación a gran escala. Resultó que la defensa de la competencia, también en los impuestos, especialmente en los impuestos, tuvo como resultado una respuesta ciudadana favorable y arrolladora. La posibilidad de que una opción liberal y fiscalmente competitiva se concretara no solo en Madrid sino en toda España se convirtió en la principal amenaza para la izquierda en nuestro país. Eso explica los movimientos que el Gobierno y sus aliados vienen desarrollando en las últimas semanas, y los que acometerán hasta las próximas elecciones generales.

Teniendo en cuenta la crucial perspectiva política, cabe esperar una amplia y variada ofensiva contra el Gobierno de la Comunidad de Madrid, contra sus autoridades, ahora más allá de la propia presidenta, y contra sus mensajes liberalizadores. Dentro de esa ofensiva se inscribirán también estrategias de aparente cooperación, que, revestidas de retórica pretendidamente técnica, simulen la necesidad de reformar la fiscalidad, ocultando siempre que el objetivo es subir los impuestos y acabar con la competencia fiscal.

## **¿HACIA DONDE DEBE CAMINAR LA REFORMA EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL?: BALANCE Y PROPUESTAS. D. Juan José Rubio Guerrero. Universidad de Castilla La Mancha.**

### **1. Introducción**

La reforma del sistema impositivo español es uno de los principales temas pendientes al que se enfrentan los sucesivos gobiernos sin que, de momento, se hayan alcanzado los resultados esperados. Actualmente continúa siendo un gran reto que el conjunto de nuestros tributos muestre la capacidad recaudatoria para mantener el actual nivel de nuestro estado de bienestar y que, además, lo haga con eficiencia, neutralidad, equidad, sin excesiva complejidad, y a través de ingresos homologables a los vigentes en países de la Unión que nos son más afines.

Hemos sido testigos de constantes cambios normativos en la regulación de los diferentes impuestos. Estos cambios realmente son fruto de la necesidad de implementar, de forma improvisada, medidas que ayuden en la resolución de los problemas inherentes a las circunstancias económicas, sociales, incluso políticas de cada momento, pero que nunca han servido para dar respuesta a las disfunciones reales de nuestro sistema impositivo en conjunto. Es cierto que gran crisis del 2008 ha tenido una incidencia recaudatoria enorme, particularmente en nuestro país, por lo que probablemente no era el momento más oportuno para abordar una reforma integral del sistema. La situación sanitaria manifestada con una crudeza inusitada en 2019 ha vuelto a poner “patas arriba” todo el entramado de cuentas públicas en España arrojando unos datos de déficit y deuda pública desconocidos en la Historia Financiera española. La suma de estos dos impactos en un período tan corto de tiempo, ahora ya sí, exige adoptar medidas excepcionales de largo recorrido para embridar las cuentas públicas y diluir los ajustes de la necesaria consolidación fiscal entre generaciones de ciudadanos. Por ello, si se quiere un crecimiento económico estable y sostenido a largo plazo generador de empleo de calidad es condición necesaria, dentro del marco de las reformas estructurales que España necesita, abordar, sin dilación, una revisión integral y coordinada de su fiscalidad a todos los niveles: central, autonómica y local.

Habida cuenta de la existencia de propuestas reformadoras integrales a nivel nacional e internacional y de que este asunto preocupa notablemente a la Comisión Europea, OCDE, a muchos expertos del ámbito académico, a gobernantes, agentes sociales y sobre todo a los ciudadanos, en este informe me propongo formular las líneas de reforma básica que deberían seguir nuestros impuestos, reformas que han cumplir una serie objetivos generales para todo el sistema impositivo.

Tras esta breve introducción, en el epígrafe segundo haré un breve repaso de los antecedentes de nuestra situación tributaria actual. En el epígrafe tercero, formularemos una ordenación de prioridades en los objetivos a cumplir por nuestro sistema tributario a la luz de los principios tributarios que han ido decantándose en los países desarrollados. En el cuarto abordaremos propuestas de reforma para cada uno de los principales impuestos vigentes en España. Finalmente, aportamos un breve resumen con las principales conclusiones.

## 2. Antecedentes de la situación tributaria presente

El sistema tributario español debe reunir cuatro características fundamentales. La primera de ellas es la suficiencia, que asegure una recaudación suficiente y estable a lo largo del tiempo, con el objetivo de que los poderes públicos puedan desarrollar sus políticas presupuestarias y cumplir el mandato constitucional de promover la igualdad y libertad de los ciudadanos y su participación en la vida política, social, cultural y económica. En segundo lugar, debe ser un sistema sencillo, comprensible y gestionable adecuadamente tanto para la Administración como para los contribuyentes. En tercer lugar, el sistema tributario debe favorecer el desarrollo económico, para ello, se tratará de fomentar el crecimiento económico, la creación de empleo e incentivar la internacionalización de las empresas, controlando la normativa tributaria para garantizar la neutralidad fiscal y la unidad de mercado. Finalmente, favorecer el desarrollo social adoptando medidas que favorezcan específicamente y de forma selectiva a colectivos que deben gozar de una protección especial.

La experiencia y práctica tributaria desarrollada en este período y las enseñanzas que de ella se derivan, nos permite afirmar que estas características fundamentales se han conculcado en aras a conseguir un ajuste fiscal, con acciones puntuales y a corto plazo tendentes a salvaguardar la recaudación, pero que, en muchos casos, han sido contraproducentes a medio y largo plazo, complicando la gestión tributaria, generando inseguridad jurídica limitadora de inversiones de toda índole y con pírricos efectos recaudatorios, porque sólo, a partir del momento en que se relanza la economía española y se recuperan las bases imponibles de los impuestos, se comienza a observar una recuperación efectiva de la recaudación que vuelve a verse seriamente comprometida por los efectos de la pandemia y sus derivaciones económicas.

El estudio de la evolución del sistema fiscal español en el período 2008-2020 nos permite concienciarnos del profundo impacto que ha tenido las sucesivas crisis económica sobre la recaudación tributaria, muy superior al que han sufrido el resto de los países de la Unión Europea. Este elemento diferencial sirve para entender mejor las dificultades para acometer el proceso de consolidación presupuestaria que nos espera al verse agravado por la explosión fiscal derivada de la cobertura de los gastos sanitarios y sociales de la crisis sanitaria, y la necesidad de aplicar las severas medidas que se van a requerir. Por otra parte, previas a la crisis del 2008 lo que viene a confirmar que nuestro país tiene una estructura fiscal suficientemente progresiva, en su conjunto, que permite incrementar la recaudación de forma más que proporcional cuando se incrementa la actividad económica, elevando la presión fiscal, sin necesidad de aplicar cambios normativos sustanciales.

La evolución de la recaudación a lo largo de estas dos últimas décadas muestra la necesidad de realizar una evaluación más adecuada de su relación con el ciclo económico y, en una nueva fase de crecimiento, de no subestimar el componente transitorio de los ingresos impositivos vinculados al mismo. Finalmente, los efectos de las reformas que se han sucedido en el período analizado corroboran que es preciso realizar una valoración más adecuada de sobre su incidencia en el comportamiento de los agentes económicos y también sobre los efectos macroeconómicos derivados de las mismas.

### 3. Objetivos y principios de una reforma impositiva en España.

Las consideraciones iniciales del Informe Mirrless (2011) plenamente vigentes en 2021: los sistemas impositivos en el mundo real no son el resultado de un diseño racional u ordenado con objetivos explícitos. En realidad, son fruto, como apuntábamos anteriormente, de la improvisación. La larga crisis económica vivida desde 2007, no totalmente superada en nuestros días, y el abultado número de medidas fiscales que la han acompañado particularmente en España, ponen de manifiesto la improvisación de que hablamos (Rubio y Álvarez, 2018).

El informe Mirrless (2011) hablaba exactamente de lo siguiente: “un sistema impositivo óptimo debiera minimizar los costes de eficiencia económica que generan los impuestos, las inequidades derivadas de un diseño inadecuado, los costes administrativos y de cumplimiento de las normas tributarias y la opacidad que impide que los contribuyentes conozcan lo que han de pagar, y que además, deberían ser sencillos en el diseño y neutrales”.

El Informe de Comité de Expertos para la Reforma del Sistema Impositivo español de 2014 (Lagares, 2014) contemplaba unos principios bastante similares. En concreto, en su exposición de motivos afirmaba que la reforma debería permitir la consecución de un sistema tributario sencillo, que asegurase la suficiencia, el respeto a los principios constitucionales de generalidad, igualdad y progresividad y que, además, sirviese de estímulo al crecimiento económico, la creación de empleo y la internacionalización de las empresas. Asimismo, debería tener en cuenta las competencias normativas que en el ámbito tributario resulten más adecuadas para garantizar la unidad de mercado y la neutralidad fiscal, esto es, se le exige que tenga muy presente la eficiencia y eficacia económica. El comité de expertos, sin embargo, también expreso la necesidad de que el sistema tributario español contribuyese al desarrollo social, facilitando protección a colectivos desfavorecidos.

Por todo ello, entiendo que la reforma ha de contemplar el sistema tributario en su conjunto y debe fundamentarse en el fomento de la neutralidad, la simplicidad, el crecimiento económico, y proporcionar la recaudación suficiente, contribuyendo al desarrollo económico y la equidad en un Estado social y democrático de derecho. En particular, en una ordenación de los principios impositivos imperantes en la reforma fiscal que tiene pendiente nuestro país, deberían considerar como fundamento de las propuestas, los siguientes:

- La eficiencia económica, entendida sobre todo como neutralidad. En la tradición hacendística clásica, un sistema fiscal es eficiente si evita, en lo posible, el dirigismo impositivo, reduciendo al máximo las interferencias que produce sobre los comportamientos estratégicos de los agentes económicos. Esto es, la eficiencia económica exige que los individuos adopten sus decisiones por razones estrictamente de costes y productividad/rentabilidad económica y no por razones de naturaleza fiscal. Dicho esto, es casi imposible diseñar sistemas fiscales absolutamente neutrales bajo este concepto teórico, e incluso indeseable. Sin embargo, la inviabilidad operativa de diseñar impuestos absolutamente neutrales no debe interpretarse como patente de corso a

favor de las distorsiones impositivas. Los costes de la imposición se originan tanto por un mal diseño de los elementos estructurales de los impuestos como por la intensidad de la respuesta del contribuyente al sistema fiscal.

- Un segundo principio que alcanza relevancia a nivel internacional en los últimos años es el de equidad horizontal, que se centra en evitar tratamientos distintos en función de las diferentes fuentes de renta. No obstante, en la última década del siglo XX los fenómenos de globalización y la competencia fiscal internacional desarrollada al calor imparable de los enormes avances asociados a la tecnología informática, la digitalización de la sociedad y su conexión con los servicios financieros ha provocado un proceso de deslocalización del capital y una enorme volatilidad en sus movimientos financieros internacionales, por lo que se ha generalizado un tratamiento fiscal favorable a las rentas del capital con el fin de atraer y/o mantener capitales en el propio territorio. Actuaciones de organizaciones internacionales como la OCDE o la Unión Europea están tratando de ordenar este proceso de desfiscalización del capital a través del desarrollo de fórmulas de control e intercambio de información que permitan reconstruir una fiscalidad razonable de las rentas del capital a nivel internacional (por ejemplo, el desarrollo de la estrategia BEPS).
- La sencillez en su aplicación. Es decir que sea fácil su administración, bien entendido que los costes de aplicación de cualquier sistema fiscal deben juzgarse no sólo según los costes de gestión y administración de las Agencias Tributarias, sino también según los costes incurridos por los contribuyentes con el fin de cumplir con sus obligaciones fiscales.
- Actualmente, si bien la progresividad ha podido perder algo del protagonismo que gozaba antes de la crisis económica, es importante considerar que el sistema impositivo ha de ser equitativo, también, desde el punto de vista de la equidad vertical. Se trataría de buscar objetivos adecuados de progresividad del sistema impositivo en conjunto y tratar de evitar fuertes niveles de progresividad fiscal formal que puedan incidir de forma negativa sobre comportamientos económicos estratégicos fundamentales como la oferta de trabajo, el ahorro, la inversión o la asunción de riesgos empresariales que inciden sobre el crecimiento económico y la recaudación fiscal. El mundo actual cada vez tiene un papel más destacado la libertad en cuanto a la localización geográfica y a la circulación de capitales y personas. De ahí que se deba tener muy en cuenta en las recomendaciones de reforma, que no se sobrepasen los límites de la tributación marcados por las tendencias que se sigan en general en la Unión Europea. Es importante subrayar que, si el sistema tributario resultase menos progresivo como consecuencia de la internacionalización de la economía, ha de compensarse con la implementación de políticas redistributivas o de carácter social a través de la vertiente del gasto público. Resulta capital para la incardinación de un sistema fiscal estructurado en diferentes niveles territoriales una adecuada distribución de las figuras tributarias entre ellos y una exquisita coordinación de las administraciones territoriales para evitar solapamientos (dobles imposiciones) o lagunas en las fuentes tributarias a repartir entre ellas. En consecuencia, la articulación de un modelo estable

de financiación regional y local es fundamental para un diseño ajustado de reforma fiscal integral.

- Un criterio de máxima importancia para diseñar adecuadamente una estructura fiscal en la actualidad es la facilidad con que pueda adaptarse al sistema existente de relaciones y acuerdos internacionales de tipo económico y financiero, considerando las restricciones en cuanto a los Tratados y Convenios Internacionales suscritos. Plantear propuestas de modificación de la imposición personal inexistentes y/o de difícil aceptación e implantación en países de nuestro entorno económico puede resultar, en el mejor de los casos, un ejercicio académico de cierto valor pero de escasa utilidad práctica.
- Finalmente, pero no en último lugar, son importantes las restricciones relativas a la estabilidad presupuestaria. España va enfrentarse a un complicado y difícil proceso de consolidación fiscal después de que el déficit y la deuda de las cuentas de las Administraciones públicas está alcanzando niveles sin precedentes, debido a la pandemia y sus consecuencias económicas, que van a poner en gravísimo peligro nuestra independencia financiera y en riesgo considerable la estabilidad de la unión económica europea. Ese proceso de consolidación fiscal es, en estos momentos una incognita que debe despejarse, como condición previa a cualquier acción estratégica sobre los ingresos públicos, a través de una revisión integral de las políticas de gasto público aplicadas y su eficacia en la consecución de los objetivos prefijados.

#### **4. El Sistema Impositivo español. Propuestas de reforma**

##### **4.1. Algunas peculiaridades del sistema impositivo español**

Como introducción conviene señalar algunas peculiaridades del sistema impositivo español. En primer lugar, los tipos impositivos máximos de los principales impuestos difieren en cierta medida a los aplicados por UE15. En el IRPF el tipo máximo en 2018 (43,5%) era el menor del grupo. Sin embargo, este hecho se ha ido corrigiendo en los últimos años, aumentando el tipo marginal hasta el 47% en 2021. Suecia aplica un 57,1%, mientras la media se sitúa en el 50%. En Inglaterra, por ejemplo, aplican un 45%. El tipo del Impuesto sobre Sociedades (25%), está prácticamente en la media del grupo EU15 y el tipo general del IVA también está en línea con la media de los países europeos que nos son más afines, aunque por debajo de esta media queda Alemania o Luxemburgo y muy por encima los países nórdicos.

Nuestros impuestos principales recaudan menos que la EU15. El más alejado, sin duda, es el Impuesto sobre la renta, para el que la media EU 15 en 2018 es una recaudación de 10,6 del PIB y España está en el 7,3. El IVA también muestra datos inferiores a la media en un punto. El Impuesto sobre Sociedades recauda 0,5 puntos menos que la media. Por cotizaciones sociales estamos por encima de la media, si bien ingresamos alrededor de 3 puntos menos que la mayor parte de los países del grupo EU15 dejando al margen Suecia, Portugal, Irlanda, Finlandia, Dinamarca y Reino Unido donde las cotizaciones sociales, como tales, son realmente bajas. Son varias las causas que pueden explicar estas desviaciones: el fraude fiscal, la propia crisis económica, problemas técnicos en nuestras principales figuras impositivas, y las

particularidades estructurales de nuestro mercado de trabajo. Estas últimas no son abarcables en un informe de naturaleza fiscal pero si deberían abordarse en la Comisión como elemento determinante de la recaudación por IRPF, dado que este impuesto está muy condicionado por las características del mercado laboral español.

El fraude fiscal es un problema de especial importancia en nuestro país. Los últimos datos de la UE sitúan a España con una economía sumergida de, en torno al 20% del PIB, según el consenso de las últimas estimaciones realizadas aplicando metodologías diferentes, cifra que nos sitúa por encima de la media de los países de UE-15. Más concretamente, según estimaciones recientes, España alcanzaba el 18,6% del PIB. Porcentajes similares, incluso más elevados se observaban en Portugal (19%), Grecia (24,6%) o Italia (21,1%). Alemania, Finlandia y Dinamarca se situaban en torno al 13%, y Francia, Holanda o Luxemburgo en torno al 9%. Respecto del fraude fiscal el Tax Justice Network (2011, citado por Lago et al 2015) sitúa a España entre los países con mayores pérdidas recaudatorias, el 22,5% del PIB, porcentaje inferior al de Italia (27%) y muy superior al de Francia (15%), Reino Unido (12,5%) y Alemania (16%)

Por otro lado, el impacto que ha tenido la crisis económica sobre la recaudación tributaria, muy superior al que han sufrido el resto de países de la Unión Europea, es otro problema notable de nuestro país. La evolución normativa del sistema fiscal español en el período 2008-2017 permite tomar conciencia de que este hecho ha condicionado enormemente las medidas impositivas tomadas durante los años de crisis (Rubio y Álvarez, 2018). En su inmensa mayoría éstas se han reducido a acciones puntuales y a corto plazo en aras a salvaguardar la recaudación, objetivo conseguido solo en parte. Lo que sí ha crecido es la inseguridad jurídica y el grado de complejidad de nuestros impuestos, factores que no favorecen la inversión y el crecimiento económico.

Asimismo, España también muestra un peso en nuestro sistema de la imposición indirecta mayor que el de la directa. Desde el punto de vista de la equidad este hecho puede tener efectos negativos teniendo en cuenta los actuales patrones de consumo/ahorro de la economía española respecto a las rentas disponibles de las familias de menor renta, con un sesgo marcado hacia el consumo. Sin embargo, no existe evidencia empírica clara del efecto negativo sobre la progresividad y redistribución del sistema fiscal de este tax mix, pero si existen evidencias claras de la pérdida de eficiencia de un sistema más volcado en la imposición directa por los efectos sobre oferta de trabajo, ahorro, inversión y asunción de riesgos financieros y empresariales.

En las siguientes páginas se recogen una serie de propuestas de reforma del sistema impositivo español basadas, en la experiencia de los países de la EU15 y en las principales ideas y preocupaciones contempladas en los informes sobre reforma fiscal aparecidos recientemente a nivel nacional e internacional, en las recomendaciones de Organismos internacionales como la Comisión Europea o la OCDE, en numerosos estudios académicos realizados sobre la materia y, finalmente,, en nuestra propia experiencia.

Las medidas de reforma del IRPF deberían dirigirse a conseguir un impuesto más transparente, neutral, sencillo, con menor coste administrativo y de cumplimiento (Mirrless 2011), con capacidad recaudatoria, que contribuya al crecimiento económico y que tenga en cuenta las circunstancias de los colectivos sociales más desfavorecidos, preocupándose además de ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes.

En este sentido, se deberían seguir las siguientes líneas de reforma:

- La reforma de 2014 redujo el número de tramos de la tarifa a cinco. Sin embargo, la estructura de la tarifa debe ser reconsiderada. El problema actual es determinar el nivel de progresividad deseable teniendo en cuenta los posibles costes implícitos de eficiencia, y cuidando el diseño de tramos al objeto de alcanzar los objetivos de equidad que se le presuponen y no únicamente buscando objetivos recaudatorios. La definición de los tramos debe estar fundamentada en la definición de conceptos como el de renta baja, renta media-baja, renta clase media alta, rentas altas, que no son obvios, sin olvidar la necesaria deflactación de las tarifas.
- Se deben reconsiderar y eliminar gran parte de las exenciones actualmente aplicadas sobre los distintos rendimientos en aras a conseguir bases liquidables extensivas. En gran medida, el mantenimiento de ciertas exenciones se debe a un mero acerreo histórico sin un análisis efectivo del coste recaudatoria-eficacia de los beneficios fiscales aplicados.
- No deberían superarse los tipos marginales máximos de nuestros directos competidores y se debe reconsiderar la cuantía de base imponible a partir de la cual se aplica el marginal máximo, en línea con lo dicho anteriormente.
- El sistema de estimación objetiva por módulos debe ser reconsiderado ya que constituye un cauce de evasión fiscal importante y que no tiene justificación actual dada la posibilidad del cumplimiento de las obligaciones formales y registrales de forma informática y telemática.
- Debería mantenerse un impuesto dual, incluso potenciarse su carácter dual y los tipos de las bases del ahorro deben estar alineados con los aplicados en la EU15. La base del ahorro debería reconsiderarse e incluir los rendimientos del capital inmobiliario.
- Es necesario mejorar la neutralidad en el gravamen del ahorro: no discriminación en función del producto o del período de generación, excepto en el caso del ahorro-previsión; igualdad en el tratamiento de los distintos productos de ahorro previsión.
- Deberían simplificarse y eliminarse deducciones de la cuota, y en general reconsiderar si los beneficios fiscales contemplados al objeto de mejorar la neutralidad del Impuesto. Desde un punto de vista de eficiencia, defendemos mantener exclusivamente excepción de las deducciones técnicas: doble imposición de dividendos y doble imposición internacional.
- Debería continuar configurado como tributo compartido por el Estado y las Comunidades Autónomas, mantenimiento la situación actual (porcentaje de participación y competencias) e intentando introducir mejoras en la coordinación, que no armonización. Todo ello sujeto a una revisión integral del sistema de financiación autonómica que podría, en función del diseño y reparto competencial, elevar la participación de las CC.AA en el IRPF y, en su caso, profundizar

en los elementos de corresponsabilidad fiscal que se han venido ampliando en las últimas revisiones del modelo de financiación autonómica.

Especial importancia tiene la reforma del Impuesto sobre Sociedades en una economía global, dada la singular incidencia que tiene en el crecimiento económico de un país. Nuestras propuestas pueden resumirse como sigue:

- Reducción tanto de los tipos medios como de los marginales, a fin de hacer atractiva en territorio español la localización de empresas.
- La bajada de tipos debe ir acompañada de una ampliación de la base imponible. El recorrido vendría marcado por la aplicación de los criterios BEPS de la OCDE/G20 y las recomendaciones y Directivas comunitarias. En este mismo sentido, se propone una mayor aproximación a las magnitudes contables, evitando gran parte de los ajustes extracontables que distorsionan el verdadero beneficio económico de las sociedades
- Instrumentar medidas que garanticen una mayor neutralidad entre la financiación propia y ajena.
- Es importante revisar todas las deducciones de la cuota y eliminar aquellas de escasa eficacia. En concreto, el proyecto de Directiva (BICIS) sobre base imponible común solo incluye tres beneficios fiscales posibles; una deducción por los aumentos de patrimonio neto, una deducción por las plusvalías obtenidas de la venta de activos que son sustituidos por otros y estímulos fiscales al I+D.
- Mejorar la tributación de los grupos consolidados y corrección de la doble imposición internacional.
- En general, se pretende una simplificación de la regulación para reducir los costes de cumplimiento a los que se enfrentan las empresas. En línea con dicha simplificación y mayor neutralidad, deberían revisarse los regímenes especiales y suprimirlos en la medida de lo posible. Especialmente, el de empresas de reducida dimensión que puede condicionar el tamaño de las unidades productivas exclusivamente por motivos fiscales.
- Es importante insistir en la importancia de considerar al sistema tributario en su conjunto a la hora de acometer las reformas propuestas. En este sentido, resulta crucial homogeneizar en la medida de lo posible el tratamiento de las actividades empresariales en el IRPF con la fiscalidad de las empresas en el Impuesto sobre Sociedades. Incluso es importante tener en cuenta los rendimientos del trabajo dependiente y rentas de capital. Se trata de evitar comportamientos estratégicos sobre decisiones económicas fundamentales, pero, sobre todo, es esencial para que el sistema impositivo en conjunto gane en neutralidad.
- La normativa del Impuesto es realmente compleja. Simplificar la legislación para reducir los costes de cumplimiento contribuiría a la competitividad del impuesto.

Por lo que se refiere a la reforma de la imposición sobre el patrimonio personal, siempre ha sido muy controvertida.

Con respecto al Impuesto sobre el Patrimonio apuntar que en el ámbito de la Unión se aplica únicamente en España, de forma general, para personas físicas. Italia desde 2011 aplica un Impuesto a los residentes sobre los activos que tengan fuera del país. En Europa lo aplican además Suiza y Noruega. En concreto Noruega aplica un Impuesto a los patrimonios superiores a 1,48 miles de Coronas noruegas y el tipo es de 0,7% para los municipios y 0,15% para el Estado.

Son mayoría, tanto en el mundo académico como el político, las posiciones contrarias a su aplicación basadas en argumentos tales como sus efectos negativos sobre el ahorro y la inversión. En España se da además la circunstancia de que el impuesto es el fruto de sucesivos remiendos aplicados a lo largo de su historia. El resultado desde un punto de vista técnico es muy criticable. Estructuralmente, adolece de una falta total de equidad horizontal, tanto por las exenciones que contempla, como por los criterios de valoración regulados para los diferentes activos. A ello, hay que añadir inequidad territorial, con tipos que alcanzan en Extremadura el 3,75% sobre el patrimonio neto con incidencia anual, y que, en Madrid, por el contrario, en la práctica es el 0%. Nuestra posición es clara. Este Impuesto no debe continuar en nuestro sistema impositivo. Su continuidad exigiría una reforma profunda del mismo, sin ninguna garantía de lograr objetivos de eficiencia y equidad en su aplicación. En su caso, esta reforma debería perseguir su simplificación; evitar discriminaciones en función de los criterios de valoración aplicables a los distintos activos patrimoniales, mejorar la equidad en su aplicación e imponer tipos de gravamen muy moderados.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es una figura clásica en la mayor parte de los sistemas impositivos de los antiguos socios de la UE, a pesar de haber sido suprimido en lo que va de siglo en Suecia (2004), Noruega (2014) Portugal (2004), Austria (2008) y en la República Checa (2014). Las características normativas del ISD son bastante distintas entre los países que lo aplican. En la mayoría recae sobre las porciones hereditarias. Es el caso de Bélgica, Finlandia, Alemania, Francia, Holanda, Luxemburgo, Grecia, Irlanda y España. Otros países como Reino Unido, Dinamarca o Bulgaria lo aplican sobre el total de la herencia. Finalmente apuntar la existencia de una tercera posibilidad de gravar las herencias que es su inclusión en el impuesto sobre la renta del adquirente (Islandia). Los tipos pueden ser realmente elevados. En Bélgica puede alcanzar el 30%, en el caso parientes cercanos, y el 80% para lejanos. En Alemania el máximo está en el 50%, en Francia en el 60% y en Finlandia es el 33%, Irlanda aplica un tipo único del 15%. En España, el tipo máximo es el 34% pero puede más que duplicarse por la acción de los coeficientes correctores según el patrimonio previo del adquirente de la herencia. Por el contrario, en Italia, los tipos no superan el 8% o en Bulgaria 6,6%. Holanda aplica un 10% para parientes cercanos y Luxemburgo el 15%.

En España, el ISD, también ha sido objeto de grandes críticas recientes. Desde el punto de vista técnico, adolece de problemas similares a los enunciados en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, agravados incluso por la aplicación de coeficientes correctores según sea el patrimonio previo de los herederos. Esto nos lleva a tipos muy elevados siempre, y excesivos en caso de parentescos lejanos. Nuestra propuesta de reforma en este caso, puede resumirse del modo siguiente: se trataría de aplicar

un Impuesto armonizado para todas nuestras Comunidades Autónomas para evitar discrepancias significativas entre ellas, pero manteniendo un campo de variabilidad suficiente en los elementos tributarios suficiente para poder encajar políticas tributarias diferenciadas, que gravaría las porciones hereditarias, sin exenciones, sobre el valor real de los bienes y derechos, reconsiderando las reducciones actualmente vigentes (seguros de vida y transmisión de empresas familiares), esto es: con una base imponible y una base liquidable amplias, con un mínimo exento general para todos igual. Con lo anterior se pretende conseguir cierta progresividad impositiva, con tipos impositivos proporcionales y no muy elevados y, en cualquier caso, sin el actual sistema de coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente del heredero. Se podrían establecer deducciones en cuota para los parientes más cercanos. Asimismo, sería interesante estudiar la posibilidad de diferir la tributación en el caso de incorporación al patrimonio de bienes difícilmente monetizables (inmuebles, participaciones empresariales) al momento de su venta.

En el ámbito de la Imposición medioambiental, España se halla en la cola de la UE en su desarrollo. Por ello, resulta necesario que se produzca un cambio en la voluntad política hacia posturas mucho más claras en su favor. Entre las propuestas a considerar, destacamos las siguientes:

- En España, la imposición sobre la energía, vía impuestos sobre carburantes, ha incrementado su importancia dentro de nuestra imposición y actualmente está en los niveles medios de la EU15. Es de esperar que si estos impuestos son eficientes, sus bases se reducirán con el tiempo. Es importante encontrar mecanismos para mantener su potencial recaudatorio y su incidencia en el comportamiento del consumidor. Además, estos impuestos estimulan la innovación tecnológica para generar procesos más eficientes desde el punto de vista energético.
- La imposición ambiental es bastante más amplia que los impuestos sobre Carburantes. Ejemplos de este tipo de imposición son los impuestos sobre las emisiones de SO<sub>2</sub> u óxidos de nitrógeno (NO<sub>x</sub>), los impuestos que gravan las emisiones de la aviación y otras figuras impositivas que gravan la ineficiencia energética del stock residencial o de los transportes. Y todo ello, desde el conocimiento de las externalidades negativas que se pretende corregir y que deben ser el fundamento de los tipos y las bases de estas figuras impositivas.
- El peso de los Impuestos medioambientales en España se halla por debajo de los países de la UE, si bien la fiscalidad clásica sobre la energía en forma de imposición especial sobre hidrocarburos, sí que está en niveles próximos a la media de dichos países. Pese a las restricciones que la normativa española impone al establecimiento de tributos propios por las CC.AA., estas no han renunciado a ejercer su poder tributario y han creado numerosos impuestos ambientales. Su establecimiento ha dado lugar a una elevado litigiosidad, con frecuentes recursos ante el Tribunal Constitucional y competencia entre administraciones para ver quien establecía antes un determinado tributo. Es necesaria una mayor coordinación entre Administración Central y Autonómica en este ámbito de la fiscalidad medioambiental para evitar conflictos competenciales. Para ello, y teniendo en cuenta los compromisos adquiridos por nuestro país en relación con la lucha contra el cambio climático y la presión de las autoridades europeas para

desarrollar una fiscalidad general de carácter medioambiental, parece conveniente desarrollar, en línea con la propuesta de la Comisión para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica (2017), una ley marco de fiscalidad ambiental que atribuya los hechos imponibles relevantes a los diferentes niveles de gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables.

Las dificultades recaudatorias del IVA se han dejado notar en la mayor parte de los socios de la EU15. Muchos de ellos han subido tipos con resultados no todo lo buenos que cabría esperar. Particularmente, en el caso de España nuestras recomendaciones son:

- El citado problema de efectividad recaudatoria hace especial necesaria la lucha contra el fraude en el IVA.
- Revisión del entramado de exenciones que perturban el correcto funcionamiento del tributo. En particular, el bloque de exenciones limitadas que perturban el correcto funcionamiento del impuesto y puede ser causa de la generación de cadenas de fraude.
- Es necesaria una profunda revisión de las bases de las bases imponibles en determinadas operaciones complejas y en el tráfico internacional.
- Eliminación de regímenes especiales ya que estos provocan falta de neutralidad e incentivan conductas estratégicas.
- Reconsideración de las adquisiciones de bienes y servicios que se gravan al tipo reducido, por las mismas razones que defendemos la eliminación de los regímenes especiales y porque supondría incrementos muy notables en la recaudación. Es un hecho cada vez más constatado que la aplicación de tipos reducidos tiene carácter regresivo ya que la aplicación de estos tipos de concentra en individuos y contribuyentes de rentas medias y altas.
- Respecto de los impuestos especiales la fiscalidad de los cigarrillos ha aumentado considerablemente. En el resto las reformas han sido de menor importancia, estando pendiente el problema de la erosión en cuotas por efecto de la inflación.

Tres cuestiones importantes para finalizar. En primer lugar, la lucha contra el fraude fiscal continúa siendo prioritaria y requiere intervenciones desde múltiples perspectivas. Por un lado estarían las medidas más benevolentes que intentarían modificar los comportamientos de los contribuyentes y tendría fundamentalmente un carácter educativo, tratando de fomentar, asimismo la buena relación entre los ciudadanos y la Administración Tributaria. En este sentido, se podría considerar como posibles líneas de trabajo: la publicación de la lista de defraudadores, perseguir la corrupción en las instituciones públicas y la mejora del trato al contribuyente, considerándolo más como un cliente que como un potencial defraudador.

Por otro lado, están las actuaciones coercitivas habituales de control, inspección, comprobación realizadas por la Agencia Tributaria (AEAT). En los últimos años se ha avanzado significativamente, pasando a ser una referencia mundial en el uso de nuevas tecnologías tanto para el servicio a los

contribuyentes como para la gestión, recaudación y control de los mismos. No obstante, es necesario seguir avanzando en cuestiones fundamentales, como son:

- La integración de las administraciones fiscales con el fin de perfeccionar los mecanismos de intercambio de información y control de fraude fiscal tanto nacional como internacional.
- La racionalización de la gestión interna enfocada más a segmentos o funciones en vez de tipos de impuestos.
- El desarrollo de sistemas de retención de información, control cruzado y obligaciones de información de los contribuyentes, así como los mecanismos de declaraciones y cumplimiento de obligaciones formales y registrales a través de medios telemáticos.
- La mejora de la gestión del riesgo fiscal y en los accesos a la información a través de un uso interno generalizado de los nuevos instrumentos de apoyo que aportan las nuevas tecnologías de data mining o business machine en la explotación de Censos, bases de datos, etcétera.
- Incrementar de las medidas que tengan por objeto aumentar la percepción del ciudadano de las actuaciones de comprobación, inspección y sancionadoras realizadas por la Agencia tributaria. Como propone Panades 2017, algunas estrategias podrían ser mayor publicidad de las actuaciones inspectoras y realizar comprobaciones en años consecutivos.

En segundo lugar, hay que tener muy presente la influencia determinante del factor internacional teniendo en cuenta el desarrollo espectacular que ha tenido en las últimas décadas. La competencia internacional por vía fiscal ya no se circunscribe a los reductos clásicos de evasión asociados a los llamados “paraísos fiscales” sino que países “respetables” han creado regímenes preferenciales y nichos fiscales exentos de tributación para atraer actividades o defender una determinada posición financiera, multiplicando las posibilidades de elusión fiscal.

Una última cuestión de la que no debe olvidarse es la de la problemática de la tributación de las operaciones intangibles vinculadas al desarrollo de la economía digital. En este sentido, la UE ha dado un paso con la aprobación de un conjunto de directivas, a partir del 2000, tendentes a garantizar una tributación efectiva del Comercio Electrónico en el IVA de los países comunitarios, mientras que los países están adoptando medidas para evitar el vaciamiento de bases imponibles en sus territorios por ubicación de sedes de multinacionales de servicios electrónicos en territorios de baja tributación, siendo un ejemplo al respecto las tasas por servicios electrónicos territorializados, conocidas coloquialmente como “tasas Google”.

## 5. Conclusiones

En este informe he tratado de efectuar una serie de propuestas de reforma del sistema impositivo español a la vista de que las novedades normativas implementadas en los años de la crisis no han supuesto grandes avances en la consecución de un sistema técnicamente aceptable, sencillo, eficiente, equitativo, y suficiente desde el punto de vista recaudatorio. En estos momentos, y dado el impacto económico de la Pandemia con efectos demoledores sobre la recaudación fiscal y considerando la

obligación de acometer reformas estructurales vinculada a la financiación europea de los fondos Next Generation y otros, es el momento de replantearnos los fundamentos de nuestro sistema fiscal en su conjunto. Por ello, las principales propuestas que propongo se resumen en las siguientes:

- La reforma ha de contemplar el sistema tributario en su conjunto y debe inspirarse en los principios de eficiencia, neutralidad, equidad, sencillez, suficiencia y transparencia. Asimismo, dada la globalización de la economía, es importante tener presente la importancia de no sobrepasar los límites de la tributación marcados por las tendencias que se sigan, en general, en la Unión Europea.
- El análisis de las tendencias tributarias en la Unión Europea no permite concluir en la existencia de una fiscalidad europea como tal. Sin embargo, sí se observa una cierta tendencia hacia una especie de armonización de facto de los sistemas tributarios, buscando mayores cotas de homogenización. España presenta características peculiares. La presión fiscal se mantiene en niveles realmente bajos si nos comparamos con los países de la Unión que nos son más próximos y esa situación parece haberse enquistado.
- El IRPF debe ser más sencillo y neutral. Actualmente, el número de tramos no es excesivo. Sin embargo, es preciso reflexionar sobre cómo se articulan esos tramos. Esto es, repensar como instrumentar la progresividad a partir de la definición de tramos vinculados a categorías sociales de renta que representen adecuadamente capacidades económicas diferenciales en función de criterios de sacrificio marginal igual. Deberían eliminarse exenciones y reducciones en la base y deducciones en la cuota. Además, deberían revisarse los incentivos fiscales vinculados al ahorro previsional para adecuarlos a la capacidad de ahorro de la economía española y al desarrollo del sistema público de pensiones.
- El impuesto sobre Sociedades debería reformarse siguiendo las directivas de la UE en relación a base imponible común, y eliminación de beneficios fiscales, manteniendo, sin embargo, estímulos fiscales al I+D bien dirigidos y dimensionados a los beneficiarios efectivos de estas acciones.
- Se debe eliminar regímenes especiales y exenciones en el IVA, así como revisar las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tributan al tipo general y al tipo reducido.
- El ISD, en el caso de que se decida su mantenimiento, debe ser más simple y homogéneo entre Comunidades autónomas y gravar bases extensas a tipos bajos, no superiores al 10% en todos los casos, y facilitar mecanismos de pago y aplazamientos en el caso de activos no monetizables.
- Debemos alinear nuestra imposición ambiental con la que se aplica en los países más avanzados de la Unión y hacerlo de forma coordinada con las Comunidades Autónomas y municipios.
- Sería conveniente incrementar la eficacia de la Administración Tributaria en la lucha contra el fraude: mejorando los sistemas de información, incrementando la racionalidad en los procesos de gestión interna, instrumentando medidas que ayuden a una mayor percepción por parte del contribuyente de las actuaciones de inspección, control y comprobación. También es necesario

mejorar la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria, buscando una relación más amigable y menos inquisitiva.

### Referencias:

Fundación Impuestos y Competitividad, Página Web, desarrollo estudio de las acciones Proyecto BEPS.

Institute for Fiscal Studies (IFS) & Mirrlees, J. (2011) Tax by Design: The Mirrlees Review. Oxford University Press. (<http://www.ifs.org.uk/publications/5353>).

Lagares, M (2014), Informe Comisión Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. <http://www.minhap.gob.es>

Ministerio de Economía, Informe comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica 2017.

## NOTAS PARA LA REFORMA FISCAL. D. Ignacio Ruiz Jarabo. Asesor legal y tributario.

### I. CUESTIONES PRELIMINARES

Siendo incuestionablemente positivo constituir una Comisión de Expertos que ilumine el sentido de la futura reforma fiscal, también lo es que, al menos en la etapa inicial de su cometido, la Comisión recabe la opinión de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, sería aún más positivo que la aportación autonómica fuera más allá del estricto prolegómeno de los trabajos de la Comisión.

Por otra parte, valorando de nuevo positivamente la constitución de una Comisión de Expertos, bueno hubiera sido que su composición respondiera a criterios de mayor pluralidad, entendida ésta en dos direcciones: Una, respecto al origen en el que ha sido adquirida la experiencia atesorada por sus componentes; y Dos, respecto a la posición ideológica de aquellos que integran la Comisión.

En la primera línea apuntada, además de la ausencia autonómica ya destacada, es destacable también que estén ausentes personalidades procedentes de tres campos.

Primero, no es fácilmente comprensible la ausencia de expertos en la dirección de políticas tributarias y en la aplicación de sistemas impositivos. Sin duda, para cualquier sistema fiscal resulta especialmente relevante su aplicabilidad, por lo que hubiera sido conveniente la presencia en la Comisión de los que han dirigido y aplicado nuestro sistema fiscal.

Segundo, también se echa en falta la presencia de fiscalistas de las organizaciones sociales (empresariales y sindicales). A fin de cuentas, representan a los sujetos pasivos del sistema y la aportación de los obligados tributarios hubiera sido relevante.

Por último, no se entiende que no participe en la comisión ningún representante designado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera y/o de la Federación Española de Municipios y Provincias, toda vez que los Ayuntamientos participan de la recaudación procedente del sistema tributario estatal y, además, uno de los principales impuestos municipales (el que grava el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) se encuentra significativamente afectado por la conocida sentencia del Tribunal Constitucional.

En la segunda línea de las que han sido enunciadas, no resulta ni razonable ni conveniente el carácter monolítico de los componentes de la Comisión. La composición de un órgano de estudio y reflexión sobre una materia que afecta a la totalidad de los españoles debiera haber huido del pensamiento único y, por el contrario, haber integrado a las diversas posiciones ideológicas existentes en nuestro país.

Como cuestión también preliminar ha de manifestarse que resulta sorprendente que entre las cinco áreas sobre las que se nos solicita nuestra opinión sobre las reformas a realizar no figure la imposición personal sobre la renta -IRPF-. La sorpresa viene originada dos circunstancias:

1ª) Por ser el impuesto -IRPF- que más contribuye a la suficiencia del sistema

En efecto dado que, según las estadísticas de la Agencia Tributaria, el importe recaudado por el IRPF venía representando hasta el ejercicio 2.019 porcentajes próximos al 40% de la recaudación tributaria total, y desde el año 2.020 ha aumentado hasta alcanzar el 45%, tal y como queda reflejado en el cuadro que figura a continuación

		2.017	2.018	2.019	2.020	2021
<1>	Ingresos tributarios totales	193.951	208.685	212.808	194.051	72.778
<2>	Ingresos procedentes del IRPF	77.036	82.859	81.533	87.972	32.860
<3>	<3> = (<2> / <1>) x 100	39,72%	39,71%	38,31%	45,33%	45,15%

**Notas: La fuente de los datos son los informes de Recaudación publicados por la Agencia Tributaria**  
**Los importes de 2.021 se corresponden con la recaudación obtenida hasta el 30-04-2.021**  
**Datos expresados en millones de €**

2ª) Por ser -el IRPF- un impuesto de clara coparticipación autonómica

Así es, toda vez que parte de la recaudación obtenida en el IRPF corresponde a las Comunidades Autónomas y, a su vez, que éstas tienen determinada capacidad normativa en la regulación del impuesto.

Expuestas las cuestiones que se han expuesto, pasamos a realizar consideraciones sobre las cinco áreas en las que se nos pide opinión.

## II. CONSIDERACIONES SOBRE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA

Debe comenzarse por constatar dos circunstancias relativas al Impuesto sobre Sociedades que son objetivamente ciertas, pues así lo evidencian los datos empíricos.

La primera hace referencia al peso relativo que representa lo recaudado por el impuesto respecto a la recaudación total del sistema tributario, cuestión que se observa en el siguiente cuadro:

		2.017	2.018	2.019	2.020	2021
<1>	Ingresos tributarios totales	193.951	212.808	208.685	194.051	72.778
<2>	Ingresos procedentes del I. S.	23.143	24.838	23.733	15.858	2.773
<3>	<3> = (<2> / <1>) x 100	11,93%	11,67%	11,37%	8,17%	3,81%

**Notas:** La fuente de los datos son los informes de Recaudación publicados por la Agencia Tributaria  
 Los importes de 2.021 se corresponden con la recaudación obtenida hasta el 30-04-2.021  
 Datos expresados en millones

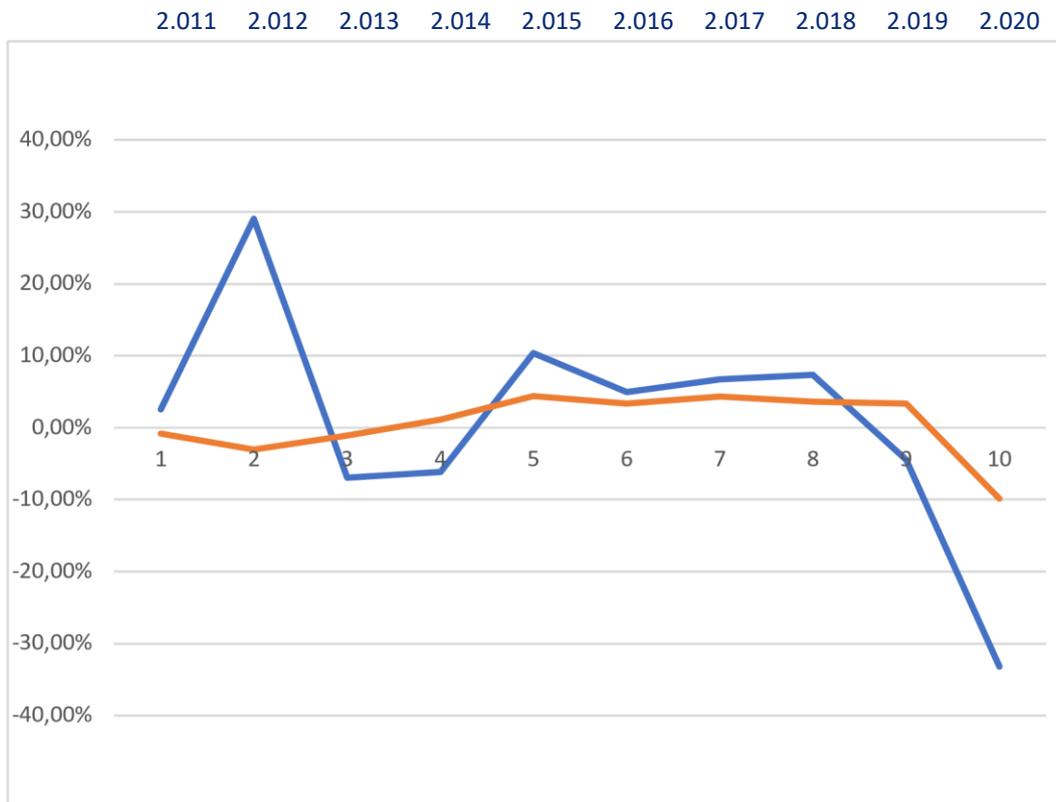
Se observa que, en general (años 2.017, 2.018 y 2.019), el peso reseñado se sitúa ligeramente por encima del 11%. Puede verse como excepción como en 2.010, ejercicio afectado por la crisis económica derivada de la sanitaria, dicho porcentaje desciende al 8,17% (el dato correspondiente a 2.021 no es significativo, al estar influenciado por el calendario de pagos fraccionados del impuesto).

Con los datos expuestos, puede afirmarse que la importancia recaudatoria del Impuesto sobre Sociedades es moderada. No obstante, su trascendencia global dentro del sistema tributario resulta mayor dada la flexibilidad que presenta respecto al nivel de actividad económica. Para observar lo anterior, reflejamos en un cuadro. 1) La cifra de la recaudación anual obtenida por el impuesto; 2) El importe del PIB anual; y 3) Las tasas de variación anual de ambas magnitudes.

	Recaudación	variación anual	PIB	variación anual
2.010	16.198		1.072.709	
2.011	16.611	2,55%	1.063.763	-0,83%
2.012	21.435	29,04%	1.031.099	-3,07%
2.013	19.945	-6,95%	1.020.348	-1,04%
2.014	18.713	-6,18%	1.032.158	1,16%
2.015	20.649	10,35%	1.077.590	4,40%
2.016	21.678	4,98%	1.113.840	3,36%
2.017	23.143	6,76%	1.161.867	4,31%
2.018	24.838	7,32%	1.204.241	3,65%
2.019	23.733	-4,45%	1.244.241	3,32%
2.020	15.858	-33,18%	1.121.698	-9,85%

**Notas:** Datos de recaudación obtenida de los informes de recaudación de la Agencia Tributaria  
 Datos del PIB obtenidos de Datosmacro.com

Y con objeto de observar la flexibilidad del impuesto, representamos en un gráfico la evolución de las respectivas tasas de variación interanual.



**Notas:** En trazo rojo figura la tasa de variación interanual del PIB  
 En trazo azul, la correspondiente a lo recaudado por el I.S.

Debe considerarse que la recaudación del impuesto obtenida en 2.012, 2.013 y 2.014 resulta afectada por la disposición normativa que modificó las fechas de algunos pagos fraccionados que fueron trasladados de año lo que aumentó o disminuyó artificialmente la recaudación obtenida en los ejercicios señalados.

Teniendo en cuenta lo anterior y observando especialmente lo sucedido a partir de 2.014, se comprueba que efectivamente los cambios en el importe de la recaudación proporcionada por el Impuesto sobre Sociedades presentan una significativa flexibilidad con respecto a las variaciones del PIB. Así, cuando éste aumenta, crece la recaudación del impuesto haciéndolo a un ritmo superior. Por su parte, cuando el PIB disminuye, se reduce también lo recaudado en el tributo, reduciéndose en un mayor porcentaje.

Lo descrito supone que, en la práctica, el Impuesto sobre Sociedades se viene comportando eficazmente como estabilizador fiscal automático, circunstancia que le convierte en un instrumento útil de la política económica, representando dentro de ésta un componente *anti -cíclico*. En efecto, es así toda vez que, en los periodos de crisis, la detracción de recursos que supone para los contribuyentes disminuye con una intensidad significativa, superior a la sufrida en el descenso de actividad económica, en tanto que,

en los periodos de bonanza, la reseñada detracción de recursos aumenta a mayor ritmo que el seguido en el crecimiento económico.

Lo expuesto determina que, además de su efecto recaudatorio para las arcas públicas, cualquier reforma que se proyecte en la configuración del impuesto ha de tomar en consideración la funcionalidad económica que cumple como estabilizador fiscal automático, en la línea que ha sido descrita.

En otro orden de cosas, constatemos que en relación con este impuesto suele ser objeto de debate social y político el mayor tipo efectivo que soportan las pymes frente al menor soportado por las sociedades de mayor dimensión, en especial, las que tienen carácter transnacional. En realidad, lo anterior obedece básicamente a la existencia en España de un tipo de gravamen superior al existente en muchos de los países en los que operan las grandes corporaciones españolas.

Pues bien, si se pretende poner solución a lo expuesto, lo razonable sería reducir la carga fiscal de las pymes españolas a fin de evitar su actual sobreimposición relativa. En cualquier caso, esta solución es claramente preferible que la dirección presente en el reciente acuerdo adoptado por el Grupo G-7, cuyo contenido es claramente criticable.

Lo es porque rezuma una evidente aversión a la competencia fiscal entre países (o entre administraciones tributarias). Pretender restringir la capacidad de cada país (o de cada administración tributaria) en orden a la regulación del Impuesto sobre Sociedades imponiendo un tipo de gravamen mínimo afecta negativamente a su soberanía fiscal y, además, es contraproducente para los contribuyentes. Si la competencia es positiva en cualquier mercado por impedir abusos del oferente que no ha de someterse a sus reglas, lo es también en el ámbito tributario. De hecho, lo acordado en el G-7 supone solo un límite inferior a la imposición societaria, lo que implica o implicaría aumentar la factura fiscal de las sociedades residentes en los países afectados.

Pero es que, adicionalmente, la pretensión del G-7 supone un cambio copernicano en la consuetudinaria y reglada distribución del poder tributario. Al pretender que, además de tributar en su país de residencia, las sociedades tributen también en el país en el que obtienen beneficios, se está pretendiendo imponer que las sociedades se enfrenten a dos sujetos activos del impuesto, cuestión que conduce a tres consecuencias negativas.

La primera afecta a la función antes explicada -y comprobada empíricamente- del impuesto como estabilizador fiscal automático. Distribuir la base imponible de una sociedad entre el país de residencia y el país en el que obtiene parte de sus beneficios, provocará que su actual efecto como estabilizador en el país del que es residente resulte amortiguado (por tributar en el mismo solo una parte de su beneficio) perdiendo parcialmente su actual eficacia.

La segunda se refiere a la obligatoria modificación de las normas que regulan el impuesto. Así, por ceñirnos al caso español, no se trata tan solo del necesario cambio que debería producirse en la Ley reguladora del Impuesto, sino que deberían modificarse los múltiples convenios para evitar la doble imposición internacional que tiene suscritos el Reino de España en los que, siguiendo básicamente el modelo de convenio de la OCDE, se establece que los beneficios empresariales son sometidos a gravamen exclusivamente en el país en el que reside quien los obtiene. Solo quien ha negociado la suscripción de un Convenio conoce lo laborioso que resulta llegar a suscribirlo. Consecuentemente, ha de pensarse lo que supondría la modificación de los más de noventa Convenios de Doble Imposición que tenemos suscritos como Estado.

La tercera tiene un carácter más técnico, pero acaba -acabaría- afectando a la seguridad jurídica de las sociedades obligadas a contribuir. En efecto, al permitir que el país en el que se obtengan beneficios someta a tributación una parte del beneficio que obtiene en su territorio la sociedad no residente, se plantea el problema de la cuantificación de dicho beneficio, parámetro que resultará significativamente afectado por la distribución de los costes indirectos de la sociedad que, residiendo en un país, obtenga parte de sus beneficios en otro u otros. La más que posible discrepancia entre las diversas administraciones tributarias de los países de residencia y de obtención de beneficios (cada una tenderá a sobre dimensionar la parte del beneficio que puede gravar) avocará a la sociedad afectada a una sobre tributación en la que la suma de sus bases imponibles sometidas a gravamen en los diversos territorios fiscales con capacidad para someterla al pago del impuesto excederá al importe del beneficio que realmente obtuvo. En estos términos, el recurso al difuso *procedimiento amistoso* previsto en los Convenios de Doble Imposición no garantiza a la empresa sobre gravada alcanzar una tributación justa.

### III. CONSIDERACIONES SOBRE LA ARMONIZACIÓN FISCAL

Comencemos por subrayar algo obvio: La reiteradamente anunciada armonización fiscal autonómica constituye un flagrante intento de reducir o, según el modo en el que se implemente, eliminar la actual competencia fiscal en España por la, que en determinaos tributos, las Comunidades Autónomas pueden ejercer libremente las competencias normativas que tienen legalmente atribuidas. En consecuencia, y con carácter general, resulta aplicable la valoración negativa anteriormente realizada en referencia al acuerdo del Grupo G-7, sin necesidad de ser reiterada.

En especial, la pretendida armonización con la que se aspiraría a prohibir que cualquier gobierno autonómico pueda reducir la carga fiscal de sus ciudadanos, tendría para éstos una doble repercusión negativa. De una parte, verían limitada la actual posibilidad de disfrutar legítimamente de una posible disminución de la factura fiscal que han de atender. De otra, se impediría la más que conveniente posibilidad por la que su gobierno autonómico pueda optar por la política consistente en aplicar simultáneamente una moderación en los recursos detraídos a los ciudadanos y una administración eficiente de los recursos obtenidos. Imposibilitar *manu militari* lo anterior supone, sin más, excluir en el

sector público autonómico, la posible aplicación de las prácticas de *buen gobierno* que son hoy unánimemente predicadas en el mundo corporativo.

Es necesario recordar que precisamente las dos circunstancias expuestas (poder modificar la carga fiscal de los contribuyentes y abrir opciones diversas para la dirección política) iluminaron en su momento el proceso político de atribución de competencias a las Comunidades Autónomas en materia tributaria. Sin duda alguna, cualquier proceso armonizador impuesto supondría un evidente paso atrás en el camino avanzado.

Pero es que, adicionalmente, debe considerarse que imponer unilateralmente una armonización en la tributación autonómica constituye una modificación jurídico-política sustancial del Estado de las Autonomías, mediante la que se reduciría la capacidad de gobierno de las Comunidades Autónomas, sustrayéndolas de una parte significativa de sus actuales competencias.

Por otra parte, es evidente que sería aún mayor la gravedad de cualquier medida armonizadora si ésta tuviera un carácter asimétrico. Es decir, si exclusivamente se impusieran límites inferiores en el nivel de tributación que pueden aplicar las Comunidades Autónomas, dejando a éstas al margen para la aplicación de los tipos de gravamen tan altos como quisieran en los tributos en los que disponen de capacidad normativa. De ese modo, a los ciudadanos se les privaría de poder disfrutar de políticas tributarias autonómicas moderadas, al tiempo que se les dejaría inertes ante potenciales subidas de tipos sin límite alguno, pudiendo ser fijados tan altos como se quisiera, lo que podría conducir al traspaso de la frontera de la confiscatoriedad.

Actuar en el sentido expuesto supondría una recentralización injustificada e injustificable que supondría un paso atrás en la construcción y consolidación del Estado de las Autonomías, por la que se hurtarían parte de las actuales competencias autonómicas. Además, hacerlo de manera unilateral, imponiendo la decisión al conjunto al conjunto de las Comunidades Autónomas sin la concurrencia del imprescindible consenso político generalizado implicaría quebrar uno de los consensos básicos que conforman el marco de la actual convivencia política. En efecto, modificar las normas que desarrollan el Título VIII de la Constitución sin la general aquiescencia de las Comunidades afectaría gravemente al pacto político que viene funcionando desde 1.978.

#### **IV. CONSIDERACIONES SOBRE LOS OTROS TRES ÁMBITOS DE IMPOSICIÓN**

La opinión solicitada incluye lo relativo a otros tres campos de la tributación, los que afectan a: La imposición medioambiental; Los impuestos sobre economía digital; y La tributación de actividades emergentes.

En realidad, puede considerarse que el tercero de los ámbitos relacionados engloba los otros dos, puesto que la condición más genérica de emergente puede aplicarse también a la economía digital y a la creciente preocupación por imponer tributos a las actividades nocivas para el Medio Ambiente.

Cabe entender que el objeto de incluir estos tres ámbitos en el estudio para la futura reforma fiscal que va a realizar la Comisión atiende al deseo de establecer nuevas figuras impositivas que hoy son inexistentes, estén o no proyectadas, o de dar forma definitiva a otras que existen de manera incipiente.

En relación con lo expuesto, procede considerar como hechos incontestables: 1º) Que la conformación de cualquier sistema tributaria ha de responder a la realidad económica sobre la que ha de aplicarse; y 2º) Que la citada realidad es cambiante en el tiempo. Por ello, nada puede oponerse, y nada se opone, a que cuando los cambios operados determinan la aparición de nuevos hechos que signifiquen manifestaciones de capacidad de pago, éstas sean sometidas a gravamen. Del mismo modo, que no puede oponerse nada, y nada se opone, a que la creciente conciencia por la protección del medio ambiente aconseje penalizar ahora tributariamente los actos u actuaciones que le resulten nocivos y que anteriormente no eran objeto de imposición.

Ahora bien, el mismo razonamiento que conduce a preconizar la inclusión de nuevas figuras impositivas en el sistema tributario para adecuar éste a la cambiante realidad económica, obliga a erradicar del sistema aquellos impuestos cuya presencia deja de tener justificación. Lo contrario, por asimétrico, resultaría injusto para el contribuyente y perjudicial para la racionalidad de cualquier modelo tributario. Carece de sentido incorporar nuevos gravámenes para modernizar un sistema impositivo, al tiempo que se mantienen en éste figuras tributarias añejas en el tiempo e injustificadas en la actualidad. Por el motivo expuesto, resulta obligado que en los estudios para la reforma fiscal se analice y se proponga la eliminación de aquellas figuras tributarias que con el paso del tiempo han ido perdiendo su razón de ser.

Un ejemplo palmario de lo anterior se encuentra en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Según concepción generalizada en el universo hacendístico, en un contexto de fiscalidad moderada el impuesto cumplía una función revisora cuando se producía el traspaso del patrimonio de una persona a otra u otras. La experiencia española lo refleja de manera diáfana. En su momento, la imposición personal sobre la renta se limitaba prácticamente al antiguo Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (IRTP), que gravaba los sueldos/salarios al tipo fijo del 12%. Por otra parte, cuando un español realizaba sus actos de consumo, le era repercutido el impuesto indirecto entonces vigente: El Impuesto sobre el Tráfico de Empresas (ITE), cuyo tipo general era el 4%.

Pues bien, en un contexto fiscal moderado en el que la tributación soportada en vida consistía en un 12% de los ingresos y en un 4% del gasto, resultaba plenamente explicado que cuando una persona -por

fallecimiento o por acto volitivo- traspasaba su patrimonio a terceros el importe de lo traspasado resultara gravado por la Hacienda española.

Dando un salto en el tiempo, es evidente que el escenario tributario al que se enfrentan en vida los españoles ha cambiado significativamente, siendo ahora mucho más exigente el cumplimiento de las obligaciones exigidas por la Hacienda Pública. Así, frente al antiguo, IRTP, los ingresos anuales de un español son gravados por el nuevo IRPF, lo que supone que en vez del 12%, llega a soportar tipos de gravamen próximos al 50%. Y, a su vez, cuando realiza su consumo, soporta la repercusión del IVA con un tipo general del 21% frente al 4% del anterior ITE.

Ante las mayores exigencias que el actual sistema fiscal supone para un español, carece ya de sentido - y, por tanto, de justificación- someter a gravamen adicional a su patrimonio cuando éste resulta traspasado, fuera por sucesión, fuere por donación. Y menos aún con la tarifa actualmente vigente en el Impuesto, que determina que el tipo impositivo aplicable pueda llegar a ser hasta el 81,6% circunstancia que, además, implica probablemente un incumplimiento del mandato constitucional por el que se impide que el sistema tributario tenga carácter confiscatorio.

En coherencia con lo expuesto en los últimos párrafos, ha de predicarse que entre los impuestos cuya eliminación debe estudiarse (o, al menos, reducirse más que significativamente la carga fiscal que incorporan) para compensar la inclusión de las nuevas figuras que se propongan, se encuentra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Otro tanto puede predicarse del Impuesto sobre el Patrimonio, tributo que ha tenido una azarosa vida en la fiscalidad española. Nació con carácter (y denominación) de *extraordinario*, circunstancia que no evitó que permaneciera varias décadas en nuestro sistema. En un momento determinado fue suprimido, pero manteniéndose *excepcionalmente* su exigencia durante un periodo, excepcionalidad que se ha mantenido hasta ahora. Lo cierto es que se trata de un tributo fiscalmente obsoleto y económicamente anti funcional. De hecho, su existencia en España constituye una anomalía en el conjunto de los países de nuestro entorno político, económico e institucional.

Además de lo anterior, considérese que el tipo impositivo aplicable puede llegar hasta el 2% lo que determina que, como en el Impuesto sobre Sucesiones, pueda estar quebrándose el principio constitucional de no confiscatoriedad. Sin duda, es evidente que nada garantiza que el rendimiento anual obtenido por el patrimonio de una persona física alcance el reseñado porcentaje, cuestión que puede obligar al contribuyente afectado a enajenar una parte de sus bienes y derechos para hacer frente al pago periódico del impuesto. La gravedad de la circunstancia expuesta podría incluso verse aumentada si, en la dirección que ha sido apuntada, se procediera a aumentar el tipo máximo del impuesto hasta el 3%.

En definitiva, y en coherencia con la argumentación que ha sido desarrollada, podemos concluir lo expuesto reiterando que, por razones de coherencia, la inclusión de nuevos impuestos en nuestro sistema tributario debe realizarse con la simultánea supresión de aquellos que han perdido su razón de existir.

Recuperando el hilo de los nuevos tributos que se proyecta imponer, procede realizar determinadas reflexiones.

Una, por la naturaleza de los hechos que presumiblemente serán gravados, cabe presumir que las nuevas figuras tributarias no deban ser impuestos directos. Por el contrario, es presumible que formen parte de la imposición indirecta o que, en algún caso, adopten la figura de una tasa. Siendo así, es recomendable que su imposición y su regulación tengan el mayor nivel posible de coordinación con el conjunto de países con los que España mantiene un mayor nivel de intercambio económico y, especialmente, con aquellos con los que compartimos el espacio de la Unión Europea. De no ser así, se estaría distorsionando fiscalmente el tráfico de bienes y/o la prestación de servicios, con un posible perjuicio para las empresas y los contribuyentes de nuestro país.

Dos, que en aquellos tributos que pretendan gravar hechos imponibles cuya realización resulte nociva para el medio ambiente, su regulación (en especial, la cuota exigida) debe resultar efectivamente disuasoria. Se trata de reducir el número y la intensidad de los reseñados hechos, y no de obtener una recaudación adicional sin mermar el daño medioambiental provocado.

De hecho, si el efecto logrado fuera tan solo el recaudatorio, sin que disminuyeran las actividades gravadas, la implantación de estas nuevas figuras tributarias debiera considerarse un claro e innegable fracaso. En definitiva, el éxito de los impuestos medio ambientales debe medirse por el volumen de la recaudación obtenida, pero EN un sentido inverso: a menor importe recaudado, mayor consecución de la finalidad perseguida; conforme más se recaude, menor logro del objetivo buscado.

Tres, en el resto de los impuestos que vayan a gravar las actividades emergentes, recordar dos cuestiones ya enunciadas: 1) La conveniencia relativa a que su institución y su regulación resulten coordinadas con nuestro internacional; y 2) La conveniencia de compensar la carga fiscal que representen con la supresión o moderación de los impuestos decadentes que aún permanecen en nuestro sistema tributario.

Además de lo anterior, bueno es predicar que tanto en la elección de las nuevas figuras tributarias como en su regulación se atienda el cumplimiento (en su defecto, al menor quebranto posible) de los principios impositivos: Neutralidad (en la asignación que debe realizar el mercado); Generalidad (para todos los que realicen la actividad gravada); Equidad (vertical y horizontal); Simplicidad (en su exacción);

y, muy especialmente, el consagrado constitucionalmente de no resultar confiscatorio (ni provocar que el sistema tributario lo sea en su conjunto).

## V. UNA ÚLTIMA CONSIDERACIÓN RELATIVA A LA PRESIÓN FISCAL

Es habitual escuchar referencias al dato consistente en que la presión fiscal en España es inferior a la existente en los países de nuestro entorno, hecho que objetivamente es cierto. También se escucha en ocasiones como el dato cierto anterior es utilizado para manifestar, argumentar o afirmar que, por ello, debe aumentarse la presión fiscal que soportan los españoles. Es más, por citar una referencia reciente, en el informe y/o documento España 2050 se propone un escalado del aumento de nuestra presión fiscal hasta situarla en 43%.

En el argumento y la propuesta anteriores subyace la consideración de la presión fiscal como indicador o medida del sacrificio impositivo exigido por un Estado a sus nacionales. Pero es preciso resaltar que tal concepción es inadecuada y propia de antaño, toda vez que desde años y de forma prácticamente unánime, los hacendistas consideran que para medir de modo óptimo el sacrificio que representa un sistema tributario de un país a sus ciudadanos y poder hacer comparaciones entre países, el instrumento idóneo es el esfuerzo fiscal, parámetro que, como se sabe, pone en relación la presión fiscal con la renta per cápita del país en cuestión.

En línea con lo anterior y con carácter ilustrativo resulta ciertamente adecuado comparar la situación que presenten dos países concretos: España y Alemania. Empezando por la presión fiscal:

		Alemania	España
<1>	Presión fiscal	41,50%	35,20%

**Nota: Datos obtenidos de Datamacro.com**

Figura en el cuadro que la presión fiscal existente en Alemania (41,50%) es mayor que la existente en España (35,20 %) circunstancia que, erróneamente, puede conducir a considerar que los españoles soportamos un sacrificio fiscal menor que los alemanes y, en base a la reseñada consideración, a predicar que, con objeto de igualar el sacrificio exigido a los contribuyentes de uno y otro país, predicar el aumento de la presión fiscal en España.

Sin embargo, en línea con lo que ha sido anteriormente expuesto, los datos referidos a la presión fiscal han de ser puestos en relación con la renta per cápita existente que existe en Alemania y en España.

Así:

		Alemania	España
<1>	Presión fiscal	41,50%	35,20%
<2>	Renta per cápita	40.120	23.690

**Notas: Datos obtenidos de Datamacro.com**

**Los importes de Renta per cápita son en euros (€)**

Tal y como se refleja en el cuadro, los alemanes disponen de una renta per cápita significativamente mayor que la dispuesta por los españoles (40.120 € y 23.690 € respectivamente), dato que es preciso considerar para medir y comparar adecuadamente el verdadero sacrificio que a unos y otros les supone cumplir con las obligaciones impositivas exigidas por sus Estados.

Operando en la línea apuntada, resulta sencillo calcular el llamado esfuerzo fiscal sin más que dividir la presión fiscal por la renta per cápita (y multiplicar el resultado por 100.000 para obtener cifras fácilmente explicables). En consecuencia:

			Alemania	España
<1>		Presión fiscal	41,50%	35,20%
<2>		Renta per cápita	40.120	23.690
<3>	$<3> = (<1> / <2>) \times 100.000$	Esfuerzo fiscal	103,44%	148,59%

**Notas: Datos <1> y <2> obtenidos de Datamacro.com**

**Los importes de Renta per cápita son en euros (€)**

La cuantificación del esfuerzo fiscal que acabamos de realizar en el cuadro anterior tiene una interpretación sencilla. Dada la presión fiscal existente en Alemania y España, y considerando el diferente nivel de renta dispuesta por los alemanes y por los españoles, el sacrificio fiscal real que soportan éstos últimos es prácticamente un 50% mayor que el soportado por aquéllos ( $148,59\% - 103,44\% = 45,14\%$ ).

En función de lo anterior, cualquier incremento de la presión fiscal que se pretenda hacer en España provocaría un desequilibrio aún mayor en el esfuerzo fiscal exigido a españoles y alemanes, aumentando todavía más la diferencia entre el actual sacrificio tributario soportado por unos y otros

En efecto, si en la dirección que se preconiza por algunos, mediante el correspondiente incremento de impuestos nuestra presión fiscal se igualara a la alemana, tendríamos que

			Alemania	España
<1>		Presión fiscal	41,50%	41,50%
<2>		Renta per cápita	40.120	23.690
<3>	$\langle 3 \rangle = (\langle 1 \rangle / \langle 2 \rangle) \times 100.000$	Esfuerzo fiscal	103,44%	175,18%

**Notas: Dato <1> correspondiente a Alemania, obtenidos de Datamacro.com**

**Dato <1> correspondiente a España constituye una hipótesis**

**Datos <2> obtenidos de Datamacro.com**

**Los importes de Renta per cápita son en euros (€)**

Tal y como se observa, con la hipótesis adoptada, el esfuerzo fiscal en España pasaría a ser 175,18%, cerca ya del doble del exigido a los alemanes

Si por su parte, la presión fiscal ascendiera al 37%, porcentaje que constituye el primer hito futuro que se plantea en el informe España 2050, la situación sería:

			Alemania	España
<1>		Presión fiscal	41,50%	37,00%
<2>		Renta per cápita	40.120	23.690
<3>	$\langle 3 \rangle = (\langle 1 \rangle / \langle 2 \rangle) \times 100.000$	Esfuerzo fiscal	103,44%	156,18%

**Notas: Dato <1> correspondiente a Alemania, obtenidos de Datamacro.com**

**Dato <1> correspondiente a España constituye una hipótesis**

**Datos <2> obtenidos de Datamacro.co**

**Los importes de Renta per cápita son en euros (€)**

Puede observarse que aún con menor intensidad que la provocada en el supuesto de igualación de las respectivas presiones fiscales, aumentar la existente en España hasta alcanzar el 37% supondría un incremento del actual diferencial entre el esfuerzo fiscal de España y el de Alemania del 16,8%.

Así:

Diferencia actual en el esfuerzo fiscal:  $148,59\% - 103,44\% = 45,15\%$

Diferencia en posible escenario futuro:  $156,18\% - 103,44\% = 52,74\%$

Por lo que el aumento de la actual diferencia sería:

Efecto:  $((52,74\% - 45,15\%) / 45,15\%) \times 100 - 1 = 16,81\%$

En definitiva, no resulta procedente que la reforma fiscal a proyectar incluya un aumento de la presión fiscal que existe en nuestro país, pues aumentaría aún más el diferencial del esfuerzo fiscal exigido a los españoles frente al que se exige a los alemanes.

Además de lo anterior, es factible realizar una reflexión complementaria. Igualar la presión fiscal de España con la existente en algunos países de nuestro entorno que disponen de niveles más altos de renta por individuo (Como hemos visto, Alemania. Pero también Francia, Suecia, Dinamarca, Holanda ...) resultaría contradictorio con el espíritu constitucional que aboga por la progresividad del sistema tributario.

Veamos, es aceptado unánimemente que en España el impuesto progresivo por excelencia es el IRPF. Y, como sabemos, en éste la carga fiscal (tipo medio efectivo) que soportan los contribuyentes con diferente nivel de renta difiere, siendo creciente a medida que es mayor la renta del sujeto. Quiere decir lo anterior que un contribuyente español que tiene como ingresos el importe de la renta per cápita alemana (40.120 €) soporta una carga fiscal en el IRPF (cuota/base) mayor que aquél cuyos ingresos coinciden con la renta per cápita española (23.690 €). ¿Qué sentido tiene entonces pretender igualar la presión fiscal española a la alemana cuando las rentas medias de españoles y alemanes difieren? En definitiva, preconizar la igualación de las presiones fiscales de España y de Alemania implica de manera implícita que se admite la progresividad fiscal entre españoles al tiempo que se preconiza la proporcionalidad fiscal entre europeos (españoles y alemanes en el caso considerado). La contradicción es tan flagrante que no requiere más explicación o argumentos.

## **REFORMA FISCAL: ALGUNAS REFLEXIONES PARA EL DEBATE . D. José Félix Sanz Sanz. Universidad Complutense de Madrid.**

Existe un claro consenso en establecer al crecimiento económico y al empleo como las prioridades inexorables de la política económica, especialmente para un país con la idiosincrasia de España, con un elevado desempleo estructural y unos desorbitados desequilibrios presupuestarios. Sin embargo, este consenso en los objetivos se convierte en disenso cuando saltamos al detalle de cómo hacerlo. Esta dicotomía entre la claridad del qué y la confusión en el cómo se manifiesta con especial virulencia en la política fiscal. Todos parecen coincidir en que debemos generar un sistema impositivo que favorezca la actividad económica, que no obstaculice la generación de empleo y que redistribuya razonablemente la renta y las oportunidades que ofrece el sistema económico entre todos los ciudadanos. Sin embargo, no hay acuerdo en el camino concreto que debe recorrerse para conseguirlo. En las líneas que siguen se resaltan algunas reflexiones que deberían tenerse en cuenta en el actual debate de reforma impositiva.

- **La reforma fiscal como elemento integrante de una Política Presupuestaria integral en un contexto de consolidación fiscal**

La gestión eficaz del Presupuesto público de un país exige instrumentar procesos de toma de decisiones que permitan alcanzar un equilibrio adecuado entre gasto público, ingresos públicos y deuda pública. Optimizar el Presupuesto requiere, en consecuencia, un examen detallado tanto de los ingresos como de los gastos. Esta unicidad del Presupuesto implica que todo proceso de reforma fiscal debe partir ineludiblemente de una evaluación detallada del nivel y composición del gasto público. Una reforma fiscal que se lleve a cabo sin analizar previamente la idoneidad del nivel y la composición del gasto público que se pretende financiar, será, de partida, una reforma deficiente que generará ineficiencias adicionales al sistema económico. Esta prescripción es especialmente válida en un contexto como el actual, donde existe una imperiosa necesidad de realizar un proceso de consolidación fiscal sin precedentes. En este sentido, autores como Alesina et al. (2015) han identificado que los ajustes basados en reducciones del gasto son menos perjudiciales que los que se apoyan en el incremento de impuestos, puesto que el PIB se recupera antes –en torno a dos años–. Este tipo de ajustes, basados en la contención del gasto público, reduce la incertidumbre y genera confianza porque contribuye a que las expectativas sobre futuros aumentos de impuestos se diluyan. Por el contrario, las consolidaciones fundamentadas en elevaciones impositivas generan recesiones más largas por los efectos desincentivadores que producen sobre la inversión productiva y el empleo. Este efecto perverso de las subidas impositivas se agrava cuando los niveles de impuestos de los que se parten son elevados (Gunter et al., 2019). La mayoría de la evidencia disponible apunta también a la existencia de un efecto negativo de los impuestos sobre la innovación y el progreso técnico, con el consiguiente deterioro de la productividad (Cai et al., 2018, Gemmell et al. 2018, Romero et al 2020). Estos elevados costes sociales de la imposición son los que hacen inevitable que antes de reformar el sistema fiscal deba optimizarse el nivel y la composición del gasto público a cubrir. En este sentido, estudios como los de Fournier y Johansson (2016), Alesina, Favero y Giavazzi (2019) o Bandrés y Gadea (2019, 2020), refuerzan la idea

de que la contención del gasto público es la estrategia óptima para sanear las cuentas públicas, al identificar una relación inversa entre nivel de gasto público y crecimiento. Si como propone el gobierno, la consolidación fiscal se va a basar exclusivamente en subidas impositivas, implícitamente se está asumiendo que la asignación actual del gasto público es óptima. Es decir, que no existe gasto superfluo, innecesario o prescindible, que exija su revisión, reasignación o eliminación. Lo cual es falso. Por ello, si la reforma fiscal no empieza por revisar y optimizar el gasto público será una reforma fiscal fallida.

- **Reforma fiscal, armonización y principio de corresponsabilidad fiscal**

La configuración del Estado de las Autonomías que nos otorgamos en 1978 es, quizás, el cambio organizativo del país más significativo que trajo la Transición. Esta descentralización se justificaba esencialmente por razones de eficiencia, puesto que suponía aproximar ciudadanos y gobiernos regionales. No obstante, para que esta nueva organización territorial fuese realmente efectiva se hacía imprescindible que los nuevos gobiernos regionales fuesen competentes en la provisión del gasto público y en la graduación de la carga fiscal de sus ciudadanos. Sin capacidad de gestionar el gasto público y sin capacidad normativa sobre los ingresos, el nuevo sistema, se decía, no funcionaría. Esta corresponsabilidad fiscal, amparada por la Constitución de 1978, dio origen a una diferenciación competencial que se consolidó en dos modelos de financiación distintos: el régimen común y el sistema foral. El sistema foral otorgó un sistema de competencias propio para el País Vasco y Navarra. El resto del país –15 Comunidades Autónomas y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla— pasó a regularse por el régimen común, mucho más restringido. Producto de este proceso, hoy las Comunidades Autónomas gozan de grandes capacidades en la gestión de su gasto y amplias competencias normativas en sus ingresos. Sin embargo, en opinión de algunos presidentes de comunidad autónoma y del actual gobierno de la Nación: ¡el sistema no funciona! Y no funciona, dicen, porque es necesario dar un paso atrás y limitar la capacidad fiscal de algunas Autonomías. ¿Cómo? sugiriendo una armonización interregional que neutralice la diversidad impositiva.

Sin embargo, son muchos los argumentos en contra de esta uniformidad fiscal. En primer lugar, armonizar supone una injerencia inadmisibles en las legítimas competencias normativas de los gobiernos autonómicos. Armonizar implica imponer un ideario fiscal a los futuros gobiernos regionales, limitando sus alternativas de política económica. Armonizar implica limitar la tipología de impuestos disponibles. Como en los buenos restaurantes, un menú amplio es siempre mejor que enfrentarse a una carta estrecha y escasa. Armonizar es imponer el plato del día. La competencia fiscal es dar la posibilidad de elegir entre el plato del día y una carta elaborada, amplia y variada, propia de un buen restaurante. Tener más opciones no puede ser malo.

Frente al voraz apetito recaudatorio de las Administraciones Públicas, la competencia fiscal actúa de contrapeso y restringe la capacidad de los políticos para subir impuestos. La competencia fiscal obliga a los gobiernos a recaudar mejor y a gastar de modo más eficiente y frugal. Los gobiernos sin competencia fiscal tienden, al igual que las empresas monopolísticas, a degradar los servicios que prestan, a despreocuparse de funcionar eficientemente y a fijar precios (impuestos) demasiado altos.

Los enemigos de la competencia fiscal tienden a resaltar las distorsiones que esta provocaría en la localización de bienes, inversiones y personas. Sin embargo, obvian que el mundo de tipos impositivos altos de su “armonización fiscal al alza” generaría ineficiencias más severas, al aumentar la evasión, la elusión o simplemente al reducir la actividad económica por una carga fiscal excesiva. Aceptar la propuesta armonizadora que se respira en el ambiente provocará, sin duda, un “race to the top” mucho más dañino que el temido “race to the bottom” al que aluden los defensores de la armonización.

No debe olvidarse que la corresponsabilidad fiscal es consustancial al Estado de las Autonomías. Si la cuestión es armonizar, la armonización perfecta es la de los Estados centralizados: un sistema fiscal y una política de gasto público igual para todos. Por otro lado, sorprende significativamente que los defensores de la armonización fiscal, surgidos en España de manera repentina, defiendan esta armonización exclusivamente en el ámbito de las comunidades autónomas de régimen común; obviando que las verdaderas asimetrías fiscales y competenciales que existen en nuestro país son las que se dan entre las regiones forales y el resto de comunidades autónomas. Si se activa la armonización fiscal selectiva que plantea el actual gobierno, inevitablemente, más tarde o más temprano, por coherencia, tendrán que revisarse el sistema foral para armonizarlo con el resto del país.

- **Los principios rectores de la reforma fiscal: repetidos hasta la saciedad pero no siempre bien interpretados**

Existe un amplio consenso respecto a qué debe entenderse por un “buen sistema fiscal”. Este acuerdo apunta de manera general al cumplimiento de los principios de suficiencia, eficiencia y equidad. Sin embargo, estos principios generales, repetidos hasta la saciedad en el debate tributario, requieren reflexiones adicionales que permitan acotarlos de modo más preciso y concreto. Así, por ejemplo, aunque pocas veces se dice, el requerimiento de suficiencia recaudatoria no es un cheque en blanco para financiar cualquier nivel de gasto público, sino un gasto público óptimo y eficiente, tanto en su nivel como en su composición. De hecho, la propia Constitución, en su artículo 31.2, reconoce que la programación y ejecución del gasto público deberá guiarse por los principios de eficiencia y economía. Este matiz es importante porque el principio de suficiencia suele interpretarse erróneamente como una exigencia genérica de cobertura financiera del gasto público que el sistema fiscal debe cumplir sin condiciones. Es decir, sin requisito previo alguno que ponga en tela de juicio la oportunidad del gasto financiado. Esta pretendida incondicionalidad asociada a la financiación del gasto público es una oda a la ineficiencia, al despilfarro y a la explotación irracional del contribuyente que deviene en una gestión deficiente y muy costosa del Presupuesto Público. Por ello, el principio de suficiencia recaudatoria también debe comprometer la racionalización del gasto. Es decir, no se puede hablar de suficiencia recaudatoria sin que previamente se valide y certifique la oportunidad y la eficiencia del gasto que se pretende financiar.

En relación a la noción de justicia distributiva es necesario matizar algunas ideas que suelen confundirse en el debate público. En primer lugar, es absolutamente imprescindible distinguir entre las nociones de equidad y justicia distributiva. La primera es una noción objetiva que mide la dispersión con qué se

distribuye una variable —en el contexto impositivo normalmente la renta, la riqueza, etc.—. La segunda, en cambio, es un concepto ético-normativo que ordena la deseabilidad de estados sociales alternativos en función de un conjunto concreto de juicios de valor. Es decir, la justicia distributiva no es una categoría absoluta, sino que se trata de una categoría condicionada por un sistema de valores específico. Por ello, como apuntan el premio Nobel Angus Deaton o los especialistas en el análisis de la desigualdad Champernowne y Cowell, hay tantas nociones de justicia distributiva como opiniones hay respecto a lo que es justo o injusto. Es más, el propio objetivo de equidad no es unívoco, sino que permite distintas modalidades o “versiones” que van desde la búsqueda de la igualdad de resultados, a la más moderna y popular de igualdad de oportunidades. En términos distributivos, tradicionalmente el sistema fiscal español ha buscado la igualación de niveles de renta sin matices. Es decir, ha tenido como objetivo igualar resultados. Sin embargo, desde que Roemer (1998) publicase su famoso libro *equality of opportunity*, parece estar más asentada la idea de que los sistemas fiscales, para ser justos, sólo deberían corregir la desigualdad de la renta derivada de la desigualdad de oportunidades, por ser la única éticamente injusta. El resto de la desigualdad en renta y riqueza que quedase como residuo tendría un origen éticamente justo, al derivarse de los diferenciales de esfuerzo. La reforma del sistema fiscal que actualmente se está debatiendo debería asumir como propia esta línea de razonamiento a la hora de discriminar entre lo que es justo e injusto en términos distributivos. Si realmente se busca la justicia distributiva, la reducción de la desigualdad de oportunidades debería ser el objetivo a batir por las políticas presupuestarias, incluida la política impositiva.

Por otro lado, en el ámbito de la política redistributiva es importante llamar la atención sobre un mal entendido que está bastante extendido en el imaginario popular. En concreto, debe quedar claro que el requerimiento constitucional (art. 31.1.) de que el sistema fiscal sea progresivo es una exigencia que aplica al sistema fiscal en su conjunto, no a cada una de las figuras impositivas por separado. Es decir, es el sistema fiscal en su totalidad el que, de modo agregado, debe ser progresivo, lo que no implica que lo tengan que ser de manera independiente todas y cada una de las figuras impositivas que lo conforman.

Finalmente, la reforma del sistema fiscal que está en ciernes debe diseñarse teniendo en cuenta que recaudar impuestos es costoso socialmente, y lo es muy por encima de la recaudación que el sistema fiscal genera. Los costes de eficiencia (distorsiones impositivas), conjuntamente con los costes de administración y cumplimiento, no pueden ser obviados del análisis. Prescribir la idoneidad de una política fiscal sin tenerlos en cuenta es una equivocación de terribles consecuencias, que puede prolongar sine die la crisis económica en la que nos encontramos. Por ello, es importante insistir que recaudar impuestos no es gratis, al contrario, genera costes significativos, que en la mayoría de los casos son de importante factura. La reforma fiscal debe partir de una estimación robusta y detallada de estos costes de eficiencia, que inevitablemente exigirá conocer la magnitud de nociones como la elasticidad de la base liquidable, el coste de uso del capital, el coste marginal de los fondos públicos o los tipos efectivos (medios y marginales) existentes y pretendidos. Sin una cuantificación robusta de estos y otros

conceptos, el proceso de reforma fiscal que se pretende iniciar será en vano, cuyo impacto sobre la economía española será peligrosamente indeterminado.

## Referencias

Alesina, A., Barbiero, O., Favero, C. y Giavazzi, F & Paradisi M. (2019). "Austerity in 2009-13". *Economic Policy* 30(83), pp.283-437.

Alesina, A., Favero, C. y Giavazzi, F. (2019). *Austerity. When it works and when it doesn't*. Princeton University Press.

Bandrés, E. y Gadea, M. D. (2019). Investigating casual relations between public spending and economic growth in Europe. *Revista de Economía Mundial*, 51, pp. 51-78.

Bandrés, E. y Gadea, M. D. (2020). Gasto público y crecimiento económico en los países de la OCDE, 1964-2018. *Papeles de Economía Española*, 164, pp. 164-188.

Cai, J, Y Chen and X Wang (2018), "The Impact of Corporate Taxes on Firm Innovation: Evidence from the Corporate Tax Collection Reform in China", NBER Working Paper no. 25146.

Fournier, J. M. y Johansson, Å. (2016). The effect of the size and the mix of public spending on growth and inequality. *OECD Economics Department Working Papers*, 1344.

Gemmell N., Kneller R., McGowan D., Sanz I. Sanz J.F. (2018), "Corporate Taxation and Productivity Catch-Up: Evidence from European Firms", *Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 120, Issue 2, pp. 372-399.

Gunter, S, D Riera-Crichton, C Vegh, y G Vuletin (2019), "Policy implications of non-linear distortion-based effects of tax changes on output", *World Bank working paper* 8720.

Roemer J.E. (1998). *Equality of Opportunity*. Harvard University Press.

Romero-Jordán, D., Sanz-Labrador, I. y Sanz-Sanz, J. F. (2020). Is the corporation tax a barrier to productivity growth? *Small Business Economics*, 55, pp 23-28.

## **EL ESTADO Y LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID EN LOS IMPUESTOS CEDIDOS (PATRIMONIO Y SUCESIONES Y DONACIONES): LA AUTONOMIA FINANCIERA. Dña. Macamen Tejera Gimeno. Abogada del Estado (en excedencia).**

Se pretende elaborar una nota refiriendo el actual régimen jurídico en materia de la cesión de tributos a Madrid por parte del Estado, su regulación con extensión y alcance, que supone concretar la capacidad normativa de la CAM -como consecuencia de esa cesión-. Junto a ello, ante los previsibles ataques del Estado frente a aspectos de la cesión (limitación o supresión de la capacidad normativa para Madrid), se aproxima un sucinto análisis de las vías o instrumentos que pudieran ser empleados por el Estado; y , consecuentemente, el diferente argumentario o análisis por parte de la Comunidad Autónoma principalmente ofendida: la Comunidad Autónoma de Madrid (CM).

### **1. RÉGIMEN JURÍDICO: PANORAMA ACTUAL.**

#### **A. Régimen jurídico.**

La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas (en nuestro caso, de la Comunidad de Madrid -CM-) desde la perspectiva tributaria tiene su principal fuente de Derecho en la Constitución española (CE), en concreto en el artículo 133 de la misma, que establece:

*“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.*

*2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.*

*3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.*

*4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.”*

El artículo 156.1 de la Constitución establece que *“Las Comunidades*

*Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de*

*solidaridad entre todos los españoles”* y en su artículo 157.1 la Constitución enumera los recursos de las comunidades autónomas citando, entre ellos, los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado y los recargos sobre impuestos estatales. Literalmente dispone:

*“Artículo 157*

*1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:*

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito.

2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.”

La Constitución Española como hemos visto, dispone en su artículo 156.1, que las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles; es decir, reconoce la necesidad de que dichos entes territoriales cuenten con recursos propios para hacer efectivas sus respectivas competencias como consecuencia de la propia configuración del Estado de las autonomías.

Así, entre los recursos antes citados, se encuentran los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado tal y como expresamente recoge el artículo 157.1.a) del texto constitucional; con el mandato, además, de una regulación, mediante ley orgánica, del ejercicio de las competencias que recoge el apartado 1 del artículo 157 citado.

Constituye la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) –modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas–, el marco orgánico general por el que ha de regirse el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. La LOFCA ha incorporado, en su cuerpo legal, el contenido del Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en aquellos aspectos que requieren rango de ley orgánica. Consecuentemente se han incorporado - desde 2009- las adaptaciones derivadas de los mecanismos financieros del nuevo modelo de financiación, como el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, el Fondo de Suficiencia Global y los Fondos de convergencia autonómica; se ha aclarado y perfeccionado la definición del

principio de lealtad institucional; se ha procedido al incremento de los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos (IRPF, IVA e IIEE), así como al aumento de las competencias normativas en el IRPF; se ha establecido el marco para la asunción de la función revisora en vía económico-administrativa respecto de los actos dictados en materia de tributos cedidos por la Comunidad Autónoma; y se ha procedido a realizar las actualizaciones terminológicas necesarias en función del ordenamiento tributario vigente, entre otras modificaciones.

En desarrollo de las previsiones constitucionales se aprobaron la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA en lo sucesivo) y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que tienen reflejo en las leyes propias de los respectivos impuestos. La financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por dicha Ley Orgánica (LOFCA) y por el Estatuto de cada una de dichas comunidades. En lo que a esta materia afecte se aplicarán las Leyes ordinarias, Reglamentos y demás normas jurídicas emanadas de las instituciones del Estado y de las Comunidades Autónomas (art. 1.2 LOFCA). Recordamos que todo ello se enmarca en la proclamación de una serie de principios generales y valores de actuación fundamentales, que son:

“Uno. La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios:

a) El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas, regulado en las normas básicas a que se refiere el artículo anterior, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución.

b) La garantía del equilibrio económico, a través de la política económica general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131 y 138 de la Constitución, corresponde al Estado, que es el encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español. A estos efectos, se aplicarán los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera definidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

c) La garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, independientemente de la Comunidad Autónoma de residencia.

d) La corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos.

e) La solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagran los artículos segundo y los apartados uno y dos del ciento treinta y ocho de la Constitución.

f) La suficiencia de recursos para el ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas.

g) La lealtad institucional, que determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio.

Dos. Cada Comunidad Autónoma está obligada a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad.

Tres. Las Comunidades Autónomas gozarán del tratamiento fiscal que la Ley establezca para el Estado.”

La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo. Siendo el art. 19.2 de la LOFCA el que determina el alcance o extensión de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en caso de cesión de tributos pero, y esto es fundamental, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, constituyendo así esta Ley Orgánica el principal marco jurídico para proceder a las cesiones que correspondan, en cada caso.

La LOFCA dispone en su artículo 19.2 que:

“Dos. En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota.

b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones.

c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión.

d) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y

cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión del tributo.

e) En los Tributos sobre el Juego, la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la aplicación de los tributos.

f) En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la regulación de los tipos impositivos.

g) En el Impuesto sobre Hidrocarburos, la regulación del tipo impositivo autonómico.

En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

Lo previsto en el párrafo anterior no será de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni en los Impuestos Especiales de Fabricación. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión de estos impuestos tendrá lugar según lo establecido en el apartado siguiente.

Las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea.

Tres. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión, en su caso, de los demás tributos del Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma corresponderá a la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que aquélla pueda recibir de ésta y de la colaboración que pueda establecerse, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.”

Junto a la LOFCA, se aprueba la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, fruto de las necesidades plasmadas en el Consejo de Política Fiscal y Financiera. En su exposición de motivos se dice literalmente, con interés destacable:

“El Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía se ha ido configurando siguiendo las disposiciones constitucionales sobre la base de los acuerdos tomados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Pese a los resultados globalmente positivos en términos de suficiencia y autonomía, algunos aspectos estructurales del sistema aprobado en el Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 y recogido en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, junto al significativo y asimétrico aumento de la población experimentado en los años de su aplicación y la aprobación de las reformas de los Estatutos de Autonomía de seis Comunidades Autónomas, han determinado la necesidad de su reforma.

Como culminación de un largo proceso en el que se ha producido un intenso debate entre el Estado y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, en su reunión de 15 de julio de 2009, ha adoptado, a propuesta del Gobierno de la Nación, el Acuerdo 6/2009, de reforma del Sistema de Financiación autonómica y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía cuya puesta en práctica exige llevar a cabo una serie de reformas legales. Esta Ley acomete las reformas que no requieren el rango de Ley Orgánica, complementando así la reforma de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas por la Ley Orgánica 3/2009.”

Los ejes básicos de este nuevo sistema son el refuerzo de las prestaciones del Estado del Bienestar, el incremento de la equidad y la suficiencia en la financiación del conjunto de las competencias autonómicas, el aumento de la autonomía y la corresponsabilidad y la mejora de la dinámica y la estabilidad del sistema y de su capacidad de ajuste a las necesidades de los ciudadanos. Estos ejes se concretan en los distintos elementos del sistema regulados en la Ley. Los principios de autonomía y corresponsabilidad se refuerzan en este nuevo sistema mediante el aumento de los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas y mediante el incremento de las competencias normativas de éstas de cara a que tengan una mayor capacidad para decidir la composición y el volumen de ingresos de que disponen. Igualmente se refuerza la colaboración recíproca entre las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como se prevé novedosamente la posibilidad de delegar en las Comunidades Autónomas la revisión en vía administrativa de los actos de gestión dictados por sus Administraciones tributarias.

Este aumento de la corresponsabilidad se hace compatible con el respeto a la unidad de mercado. El título III de dicha Ley (Ley 22/2009) se dedica a regular la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, desarrollando la modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas en este punto, como consecuencia del Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera, por la que se incrementan los porcentajes de cesión en los principales impuestos cedidos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos

Especiales de Fabricación) y se aumentan las competencias de las Comunidades Autónomas respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que supone un claro avance en su autonomía y corresponsabilidad tributarias. La sección 3.ª, dedicada a regular el alcance y condiciones específicas de la cesión de los tributos, es objeto de puntuales modificaciones respecto a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que obedecen a distintas causas. Así, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se articulan dos modificaciones. Por un lado, se adapta la definición del hecho imponible que es objeto de cesión a la nueva redacción del artículo 19 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados prevista en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, para adaptarlo a la Directiva 2008/7/CE. Por otra parte, se aclara el punto de conexión para la atribución del rendimiento entre Comunidades Autónomas en el caso de anotaciones preventivas de embargo, cuando el valor real de los bienes embargados en diferentes Comunidades Autónomas sea superior a la base imponible gravada con arreglo a las normas del impuesto, en línea con la doctrina administrativa. Asimismo, se adaptan al sistema de financiación la normativa de los tributos cedidos y demás disposiciones tributarias afectadas.

En definitiva, La Ley 22/2009 regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía desde el 1 de enero de 2009, incluyendo la garantía de financiación de servicios públicos fundamentales, los fondos de convergencia autonómica, el establecimiento del régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y los órganos de coordinación de la gestión tributaria.

Consecuentemente, podemos decir que el régimen jurídico básico de financiación de las Comunidades Autónomas queda conformado -además de la Carta Magna- por la LOFCA y por la referida Ley 22/2009, de tal modo que son el eje básico y necesario para -en el caso que nos ocupa- ser el marco jurídico aplicable a cada cesión que se opere a las Comunidades Autónomas, no siendo excepción -evidentemente- nuestro caso, la CAM.

#### **B. Objeto de la cesión: ¿Qué tributos se ceden?:**

Dice literalmente el art. 25 de la Ley 22/2009:

“Artículo 25. Tributos cedidos

1. Con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- e) Tributos sobre el Juego.
- f) Impuesto sobre el Valor Añadido.
- g) Impuesto sobre la Cerveza.
- h) Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
- i) Impuesto sobre Productos Intermedios.
- j) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- k) Impuesto sobre Hidrocarburos.
- l) Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- m) Impuesto sobre la Electricidad.
- n) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- o) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

2. La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión.”

Es claro que la cesión, tiene el alcance y condiciones establecidas en la propia Ley 22/2009, que debemos concretar en cada caso.

“Artículo 26. Rendimiento que se cede.

1. Se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior:

El importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos, en el caso de:

- a) El Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Los Tributos sobre el Juego.
- e) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- f) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
- g) El importe de la recaudación líquida efectivamente ingresada derivada de la parte de la deuda tributaria cedida, en el caso de:
  - h) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
  - i) El Impuesto sobre el Valor Añadido.
  - j) El Impuesto sobre la Cerveza.
  - k) El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
  - l) El Impuesto sobre Productos Intermedios.
  - m) El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
  - n) El Impuesto sobre Hidrocarburos.
  - o) El Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
  - p) El Impuesto sobre la Electricidad.”

Los tributos cedidos se regirán por el siguiente conjunto normativo, que recuerda el art. 27 de la Ley 22/2009:

“Artículo 27. Normativa aplicable a los tributos cedidos.

1. Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo.

La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. La normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales.”

### **C. Alcance de la cesión de tributos.**

Respecto el alcance de las competencias normativas para cada tributo cedido, en el caso del Impuesto de Patrimonio e Impuesto de Sucesiones y Donaciones:

“Artículo 47. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

1. En el Impuesto sobre el Patrimonio, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

2. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.”

Sobre Sucesiones y Donaciones:

“Artículo 48. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones ``inter vivos``, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.”

#### **D. Madrid: Ley 29/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.**

Como decimos, ese marco orgánico general se ha visto complementado y desarrollado con la promulgación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican

determinadas normas tributarias, derogando la hasta ahora vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, para aquellas comunidades que hayan aceptado el nuevo sistema de financiación. El nuevo sistema de financiación autonómica, plasmado normativamente en la legislación antedicha, se estructura en torno a varios ejes básicos: el refuerzo del Estado del Bienestar en el marco de la estabilidad presupuestaria; el incremento de la equidad y la suficiencia en la financiación del conjunto de las competencias autonómicas; el aumento de la autonomía y de la corresponsabilidad; y por último, la mejora de la dinámica y estabilidad del sistema. En definitiva, el nuevo modelo da un renovado impulso a los principios de solidaridad e igualdad entre todos los ciudadanos, reforzándolos mediante el establecimiento de un mecanismo explícito para garantizar de manera estable en el tiempo la igualdad en el acceso a los servicios públicos fundamentales. Como consecuencia de la profundización en el principio de corresponsabilidad fiscal, el régimen de cesión de tributos se ve afectado de tal manera que se amplían los porcentajes de cesión y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos que son objeto de cesión parcial.

En primer lugar, la aprobación del sistema de financiación autonómica hizo necesario –en previsión de lo dispuesto en el artículo 10.2 de la LOFCA– adecuar el contenido del apartado 1 de la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid al nuevo régimen de cesión de tributos; considerando que el apartado 2 de la misma dispone que el contenido de dicha disposición se podrá modificar mediante acuerdo del Gobierno con la Comunidad Autónoma, que será tramitado como proyecto de ley, sin que tenga la consideración de modificación del Estatuto. Así, el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, aprobado por la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, regula en el apartado 1 de la disposición adicional primera los tributos que se ceden a la Comunidad de Madrid; habiendo sido redactado, dicho apartado, según la Ley 30/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

La Ley 29/2010 procede a adecuar el contenido de dicha disposición al nuevo régimen general de tributos cedidos que se contempla en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y procede, asimismo, a regular el régimen específico de dicha cesión a la Comunidad de Madrid.

Dispone el art. 2 de dicha Ley de cesión:

“Artículo 2. Alcance y condiciones de la cesión. Atribución de facultades normativas.

1. El alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad de Madrid son los establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades

Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.”

En cuanto a la cesión de tributos, el art. 1 de la misma dispone:

“Artículo 1. Cesión de tributos.

Se modifica el apartado 1 de la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, que queda redactado con el siguiente tenor:

«1. Se cede a la Comunidad de Madrid el rendimiento de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial, en el porcentaje del 50 por ciento.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- e) Los Tributos sobre el Juego.
- f) El Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial, en el porcentaje del 50 por ciento.
- g) El Impuesto Especial sobre la Cerveza, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- h) El Impuesto Especial sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- i) El Impuesto Especial sobre Productos Intermedios, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- j) El Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- k) El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- l) El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- m) El Impuesto Especial sobre la Electricidad.
- n) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- o) ñ) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
- p) La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión.»

#### **E) Las leyes propias de los tributos afectados.**

La normativa sectorial de los tributos afectados (SUD y PAT) también regula la aplicación de la normativa estatal en defecto o supletoriamente a lo aprobado por las comunidades autónomas.

1. En la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

- El artículo 2.2 establece el régimen de cesión del tributo con sujeción a lo dispuesto en la ley de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas y en la respectiva ley de cesión de cada comunidad autónoma. “Dos. La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión”.
- El artículo 28 establece el mínimo exento en defecto del aprobado por la comunidad autónoma. “Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 700.000 euros”
- Lo mismo sucede en el artículo 30 con la escala de gravamen o tipo impositivo. “2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior, la base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala.....”
- E igualmente sucede en los artículos 32 y 33 con las deducciones y bonificaciones: “3. La Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales aplicables sobre la cuota.”

2. Y en la Ley 29/1987, de 18 diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- El artículo 2 establece el régimen de cesión del tributo con sujeción a lo dispuesto en la ley de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas y en la respectiva ley de cesión de cada comunidad autónoma. “2. La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión”.
- El artículo 20 establece las reducciones aplicables sobre la base imponible en defecto de las mejoras aprobadas por las comunidades autónomas y recoge la posibilidad de aprobar reducciones propias de éstas.
- El artículo 21 establece la escala aplicable en defecto de escala aprobada por las comunidades autónomas.
- Lo mismo sucede en el artículo 22 con los coeficientes multiplicadores aplicables sobre la cuota y vinculados al grado de parentesco y patrimonio previo del sujeto pasivo.
- Finalmente, el artículo 23 contempla la posibilidad general de establecer deducciones y bonificaciones por las comunidades autónomas aplicables sobre la cuota del impuesto.

Consecuentemente, la capacidad normativa de la CM sobre tales impuestos viene predeterminada por la extensión y alcance en que se produce tal cesión plasmada en la Ley 29/2010; la cual a su vez, se realiza de conformidad con el alcance que predetermina la legislación básica en esta materia, que constituye su régimen jurídico esencial: la LOFCA y la Ley 22/2009.

El alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad de Madrid son los establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. “Con el alcance y condiciones establecidos en este título”, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....” (art. 25 Ley 22/2009)

Respecto del Impuesto de Patrimonio e Impuesto de Sucesiones y Donaciones:

“Artículo 47. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

1. En el Impuesto sobre el Patrimonio, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota.”

Sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

“Artículo 48. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “*inter vivos*”, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la

Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

- b) Tarifa del impuesto.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Consecuentemente, Madrid asume (por cesión) la capacidad normativa sobre el Impuesto el Patrimonio en:

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota

Y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la CAM asume capacidad normativa sobre:

- a) Reducciones de la base imponible:
- b) Tarifa del impuesto.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

## 2. POSIBILIDADES DE ACTUACIÓN DEL ESTADO.

Con carácter general, para poder afectar la capacidad normativa que la legislación confiere a las comunidades autónomas sería necesaria la modificación de las normas referidas.

1. Para suprimir la capacidad normativa de la Comunidad de Madrid: Si lo que se pretende es la supresión de las competencias autonómicas a las que se refiere el artículo 19.2 de la LOFCA, al tratarse de una materia sujeta a reserva de ley orgánica, la única posibilidad de la que dispone el Estado es la aprobación de una nueva ley orgánica o la modificación de la LOFCA por mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto. El art. 19,2 de la LOFCA dice literalmente: “Dos. En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:
  - a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota.
  - b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones.
  - c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión.”

Luego, cualquier modificación del alcance referido, requiere reforma de la LOFCA o norma con mismo rango y mayoría de aprobación.

2. Para limitar la capacidad normativa de la Comunidad de Madrid: Si lo que se pretende es limitar esas mismas competencias (con el alcance que a esa limitación quisiera darse), el legislador estatal podría llevarla a efecto mediante la modificación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de acuerdo, por tanto, con el procedimiento de tramitación de una ley ordinaria. Si la limitación de competencias se quisiera extender a los impuestos como el IRPF o el Impuesto de Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, además de modificar la Ley 22/2009, que es la que define las competencias previstas en LOFCA (artículo 46 para el IRPF y 49 para el ITPAJD), también se tendrían que modificar las propias leyes de los impuestos (artículos 56.3, 74 y 77 de la LIRPF y 11,12,13.1 31.2 del TRLITPAJD). No sería necesario reformar la LOFCA dado que, según dispone en su artículo 19.2 “cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas (...)”. Es decir, que es la propia LOFCA la que, a la vez que indica las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, condiciona el ejercicio de las mismas a los términos que establezca la Ley que regule la cesión de los tributos. Y, en este caso, la Ley de cesión a Madrid, Ley 29/2010 dice, remitiéndose a la 22/2009 (lo indicado): “Artículo 2. Alcance y condiciones de la cesión. Atribución de facultades normativas.”
3. El alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad de Madrid son los establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.”

Por todo ello, la modificación (por limitación) de las capacidades normativas de la CAM sobre los dos impuestos cedidos requiere la modificación de la Ley 22/2009 que, junto con la LOFCA, constituyen el eje normativo del sistema de financiación autonómico.

### **3. EN DEFENSA DE LA AUTONOMIA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.**

En esencia, con la excusa de la pretendida “armonización fiscal”, debería trabajarse en defensa de la autonomía financiera de las CCAA -Madrid- sobre los siguientes argumentos:

1-Invasión competencial: Se invadiría la competencia normativa de la CM, por cuanto el ISUCD y el IP han sido cedidos al amparo de un régimen jurídico previsto en la propia Ley de cesión (Ley 29/2010), la cual se remite a su extensión y alcance de la capacidad normativa a la Ley 22/2009, y ésta a su vez, a la LOFCA. Esto es, se pacta un nuevo sistema de financiación autonómica (CPFF, etc..) y se plasma normativamente en la reforma de la LOFCA y en la aprobación de la Ley 22/2009, que completa el sistema normativo de la legislación española sobre financiación autonómica en la parte que no requiera del carácter de Ley Orgánica. Para ello, diversos trámites hubieron de evacuarse, requiriendo incluso de

la participación de la Comisión Mixta de transferencias de las competencias entre la AGE y la AG de la CAM. Por ello, entendemos que la supresión y/o limitación de tales capacidades normativas sólo pudieran realizarse por el mismo, idéntico instrumento normativo; consecuentemente, no debería realizarse por otro diferente, que no sea la Ley de cesión, en la medida en que requiere la atención de una serie de trámites, como la participación del CPFF. El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas fue creado en 1980 por la LOFCA (Ley Orgánica 8/80, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas), en su artículo 3, con el objetivo de adecuar la coordinación entre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado, por lo que debería pronunciarse.

“2. El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, como órgano de coordinación del Estado y las Comunidades Autónomas en materia fiscal y financiera, entenderá de las siguientes materias:

- e) La coordinación de la política presupuestaria de las Comunidades Autónomas con la del Estado.
- f) La emisión de los informes y la adopción de los acuerdos previstos en la Ley Orgánica 18/2001, Complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- g) El estudio y valoración de los criterios de distribución de los recursos del Fondo de Compensación.
- h) El estudio, la elaboración, en su caso, y la revisión de los métodos utilizados para el cálculo de los costos de los servicios transferidos a las Comunidades Autónomas.
- i) La apreciación de las razones que justifiquen, en cada caso, la percepción por parte de las Comunidades Autónomas de las asignaciones presupuestarias, así como los criterios de equidad seguidos para su afectación.
- j) La coordinación de la política de endeudamiento.
- k) La coordinación de la política de inversiones públicas.
- l) En general, todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada.

3. Para su adecuado funcionamiento, el Consejo de Política Fiscal y Financiera elaborará un reglamento de régimen interior, que será aprobado por mayoría absoluta de sus miembros.”

Así las cosas, de no hacerse, es o supone una invasión de competencias por parte del Estado, respecto de las que legalmente tiene asumida la CAM. Esto es, esa capacidad normativa que se cede, se hace en razón a una decisión que se plasma en tales instrumentos normativos, constituyendo un ataque a la capacidad normativa de la CAM.

2.Fraude de Ley.: Constituiría un fraude de Ley la tácita derogación o modificación de la Ley de cesión de tributos por instrumento o vehículo distinto del que fue aprobado, máxime sin el Acuerdo del CPFF (art. 3 LOFCA y RRI). El Art. 19 LOFCA determina: “Dos. En caso de tributos cedidos, cada Comunidad

Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

- a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota.
- b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones.
- c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión.”

3. Ataque a la Autonomía financiera: El art. 156 de la CE prevé que las CCAA gozan de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles y reúne los principios esenciales relativos a la autonomía financiera de las CCAA, y a la vez que la reconoce, establece dos elementos que permiten configurarla y enmarcarla: la coordinación y la solidaridad. “Artículo 156

1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos”.

“Artículo 1.

Uno. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos.” (art. 1 LOFCA)

4. Política económica: La política fiscal marca la política económica, plasmada a través del instrumento normativo de la Ley de Presupuestos, basada en su elaboración en una previsión de ingresos (estimativa) para ordenar los gastos. Los ingresos dependerán, esencialmente, de la recaudación tributaria, por lo que la capacidad normativa sobre los impuestos por parte de la CM -en nuestro caso- es decisiva. En el caso que nos ocupa, la imposición es beneficiosa para el administrado (aportar ESTUDIOS ECONÓMICOS), al tiempo que ha permitido el ejercicio de una Administración diligente en la gestión de los recursos económicos para la adecuada prestación de los diferentes servicios públicos en la CAM. De tal modo que podemos hablar de eficiencia en la gestión, con beneficio evidente en favor del ciudadano.

5. Respeto a los principios del sistema de financiación autonómica y coordinación de la Hacienda Pública: El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución. Así ocurre en la CAM.

6. La suficiencia de recursos para el ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas (art. 2 LOFCA): Madrid es ejercicio de esa suficiencia de recursos

7. La lealtad institucional: que determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio (art. 2 LOFCA). La vulneración de este principio básico se produciría con esa pretendida “armonización fiscal”, que no sería tal sino que sería, bajo la excusa de la misma, imponer un nuevo y diferente sistema tributario en la CM, contrario al actual (se ha hablado, por ejemplo, que supondría el incremento tributario, unos 2000 Euros/año por residente madrileño), que implica neutralizar la capacidad normativa y, consecuentemente, la autonomía financiera de la CM. Esto es, invasión competencial, anulación competencial. Pero los planes socialistas no apuntan a una armonización a la baja si no al alza, a través de un suelo fiscal que obligue a cobrar un mínimo en todos los impuestos sobre los que las comunidades autónomas tienen competencias. Así, lo que en teoría es una propuesta para beneficiar al conjunto de autonomías, en la práctica veta las políticas impulsadas desde Madrid y mina los atractivos fiscales que han aupado a su economía en los últimos años. Ya que es incuestionable que esa pretendida armonización alcista no constituye un acto favorable al particular sujeto pasivo, sino, más bien exactamente lo contrario, esto es, un acto de “gravamen”, merecedor de todas las salvaguardas procedimentales, incluyendo el antedicho carácter paccionado. Ese carácter lesivo para el particular (incremento de la presión fiscal) implica que su imperativa imposición desde la Administración estatal (Gobierno central) suponga una verdadera intromisión ilegítima en las competencias de la CM en este caso.

8. Carácter de la cesión: es evidente que no es irreversible, ni inmodificable. Pero no está sujeta, por ejemplo, a condición. De querer el Estado modificarla, deben respetarse las reglas del juego, y hacerlo en común decisión. Madrid no ha quebrantado la Ley, ni los principios de solidaridad, responsabilidad, coordinación o estabilidad presupuestaria, que hubieren determinado, en su caso, la activación de los arts. 25 y 26 de la LOEPSF 2/2012. Insistimos en la posible invasión de competencias que supondría suplantar la decisión política de una determinada política económica, que además está generando unos

notables retornos económicos a las arcas de la CM, como empíricamente ha quedado demostrado. Con menor presión fiscal, mayor recaudación (véase Andalucía también).

9.¿Confiscación?:El artículo 31 de la CE dispone literalmente:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

La idea sería demostrar que, con esas supresiones o limitaciones a condiciones más favorables tributarias para el administrado, se puede incurrir en situaciones de confiscación, como cuando -por ejemplo- un heredero se ve obligado a disponer del inmueble que forma parte del caudal hereditario, enajenándolo, para poder hacer frente al pago de la cuota del ISuD. Lo hace confiscatorio. En este sentido si se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades para hacer frente al pago de impuestos -como consecuencia del agotamiento de la riqueza gravable con el pago de tributos- no sólo se quebrantaría la prohibición de la confiscatoriedad (art. 31 CE), sino también, de forma indirecta, se atentaría contra el Derecho a la propiedad privada recogido en el artículo 33 CE y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

La sentencia del Tribunal Constitucional de 31-10-2019 declaró inconstitucional el artículo 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004 (Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante, TRLRHL), en aquellos supuestos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Así, en la STC 150/1990, en su FJ 9, nos dice que "la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir" y que, con ese razonamiento sería "evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100% de la Renta".

Es este ejemplo del TC un ejemplo extremo, no hay que deducir del mismo que el límite de la no confiscación opere sólo con un tipo de gravamen del 100%. Así, en la STS de 10 de julio de 1999, p. ej., se llegó a anular una subida de la retención de los rendimientos profesionales (del 15% al 20%), indicando a este respecto que "la norma reglamentaria impugnada ha ido, por tanto, más lejos de la capacidad económica del contribuyente y puede alcanzar efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos, pues en la medida en que las retenciones rebasan las cuotas del impuesto y

obligan a los sujetos pasivos a satisfacerlas acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad, es manifiesto que quebrantan también el artículo 31.1 de la Constitución Española al producir efectos confiscatorios".

Así, la jurisprudencia ha apreciado, como antes hemos comentado, en contadas ocasiones la vulneración de este principio o límite, y sobre esto el TS, en Sentencia de 21 de octubre de 2000, nos decía lo que sigue:

"Este principio, siempre usado con la necesaria parsimonia por esta Sala, sólo puede predicarse cuando la exacción del impuesto produce efectos de tal índole, pero no simplemente cuando es gravoso. Hace falta incluso la necesaria prueba que demuestre que la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva del hecho imponible, no tan sólo que el importe resulta elevado. De admitirse el argumento de la parte recurrente, absolutamente todos los impuestos podrían considerarse confiscatorios".

En definitiva, este argumento me parece muy importante para su análisis por parte de especialistas, especialmente en el caso del impuesto de Sucesiones y Donaciones, por cuanto en muchos casos produce el efecto de la confiscatoriedad, por cuanto el contribuyente para poder satisfacer la cuota del mismo debe disponer del patrimonio recibido mortis causa o inter vivos, menoscabando así la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible. Para cumplir con sus deberes legales ante la Hacienda Pública, se ve obligado el contribuyente a renunciar (por su venta) al bien heredado o donado. Se va más allá de la capacidad económica del contribuyente. Debe necesariamente abrirse este debate ante el TC, de enorme calado e interés.

#### **EN RESUMEN:**

1. EL ESTADO: es previsible que, con o sin acuerdo del CPFF, proceda a modificar las leyes sectoriales de los impuestos cedidos a la CAM, al objeto de limitar la capacidad normativa de la CAM, con imposición de condiciones fiscales menos favorables para el contribuyente en definitiva. Se excusará previsiblemente en que la cesión, lo es en el marco de la normativa estatal y que, además, probablemente, ha recibido el visto bueno del órgano colegiado informador: el CPFF. O, incluso directamente también modificando la Ley de cesión (esto, menos previsible). ¿Tal vez por RDL?, ¿por Ley ordinaria, modificando las de los impuestos?, ¿la de cesión?, ¿la Ley de Presupuestos?

2. LA COMUNIDAD DE MADRID: frente a LPGE, DL o Ley, no le queda más alternativa de oposición jurídica (al ser norma con rango de Ley) que ejercer sus derechos ante el TC, bajo las siguientes premisas:

a) Invasión competencial, al limitar/suprimir la capacidad normativa de la CAM.

b) Fraude de Ley

c) Ataque a la autonomía financiera

d) Deslealtad institucional: toda vez que la política económica de la CAM viene predeterminada por la fiscal, es más beneficiosa para el contribuyente (ACREDITAR ESTUDIOS, ETC..) y demás argumentos esgrimidos.

e) Confiscatoriedad: atentado al 31.1 CE, demostrar que para satisfacer la cuota el contribuyente ve menoscabada la fuente de riqueza que constituye el hecho imponible, con atentado al derecho de propiedad (33 CE y Convenios internacionales)

### 3. BAJO LA EXCUSA DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL SE ESCONDE LA NEUTRALIZACIÓN DE LA AUTONOMIA FINANCIERA DE LA CM

La pretendida “armonización fiscal”, que sólo se amenaza al alza -mínimos- supone en la práctica una verdadera neutralización y anulación de la autonomía financiera de las CCAA, desactivando su capacidad normativa, su margen de decisión. Nada es más contrario al Título VIII de la CE que la armonización fiscal alcista que pretende el Gobierno -y sus socios-, por cuanto la política tributaria es el instrumento básico de la política económica de cualquier Administración Pública, suponiendo tal iniciativa una intromisión ilegítima en las CCAA, al margen de su carácter ineficiente desde la perspectiva recaudatoria.

## ANEXO II: ENTIDADES Y ASOCIACIONES

### **ASOCIACIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR DE MADRID (ADEFAM). Dña. Marta Beltrán, con la colaboración de CMS Albiñana & Suárez de Lezo.**

#### **1. El sistema tributario, sus fines y objetivos y el papel de la empresa**

El sistema tributario constituye un elemento crítico para la sostenibilidad de la estructura socio económica de una comunidad, permitiendo la obtención de recursos para los objetivos públicos y tratando a la vez de que, tanto en la captación de dichos recursos como en su asignación, se avance en una mayor justicia social y en la redistribución de la riqueza.

Los objetivos de recaudación y redistribución deben ser a la vez eficaces y sostenibles. La eficacia, en el sentido de gravar las manifestaciones reales de capacidad económica. La sostenibilidad consistirá, no solo en no esquilmar las fuentes generadoras de riqueza sino en, por el contrario, promoverlas y desarrollarlas, de modo que se potencie la creación de capacidad económica a largo plazo, lo que garantizará no solo una recaudación elevada actual sino el futuro del sistema de recaudación y redistribución.

La existencia de una planta empresarial amplia y sólida contribuye a dichos objetivos. La empresa no solo es un sujeto orientado a la generación de rentas y, por lo tanto, un potencial contribuyente, sino que es además un catalizador que alimenta un ecosistema de rentas y riqueza al generar ingresos para sus trabajadores, cotizaciones sociales, negocio para sus proveedores y oportunidades de consumo o inversión para sus clientes, generando así con su actividad fuentes de renta distintas a sí misma. Por ello es tan importante la potenciación de la empresa a través de estímulos positivos, y también el controlar los desincentivos negativos, como lo son las cargas impositivas desproporcionadas, expropiatorias o simplemente desincentivadoras de la generación de riqueza o del propio consumo, que supone una importante fuente de recaudación a través de la imposición indirecta.

A la vez, el sistema tributario, debe luchar contra el fraude fiscal – que perjudica además de al erario público a las empresas que sí contribuyen en lo que les corresponde, al permitir esa forma antisocial de competencia desleal -, siendo conscientes que uno de los elementos que provocan a medio y largo plazo tasas elevadas de fraude son las cargas impositivas excesivas.

#### **2. La empresa familiar y su contribución a una economía y a un sistema tributario sostenible**

Si lo expuesto en el apartado anterior en cuanto a contribución es predicable de la empresa en general, los retornos a largo plazo se maximizan cuando se trata de empresas familiares. Ello es debido a tres elementos especialmente destacables:

- Aunque la empresa familiar española se ha internacionalizado creciendo en otros mercados y jurisdicciones, el hecho de que la matriz esté situada en el territorio nacional implica que gran parte de su estructura administrativa y productiva se asiente en España, generando empleo, consumo y riqueza a nivel local, así como oportunidades de crecimiento de la red empresarial a través de proveedores de bienes y servicios.
- En la empresa familiar, los titulares últimos suelen ser también residentes en España, lo que contribuye a que el conjunto de rentas y demás demostraciones de capacidad económica que genera la empresa o que perciben o titulan sus propietarios tributen en España.
- El arraigo de la empresa familiar conlleva que la realidad descrita no sea coyuntural, al albur de eventuales deslocalizaciones derivadas de estrategias legítimamente oportunistas, sino que se perpetúe en el tiempo manteniéndose dicho círculo virtuoso de generación en generación.

No querríamos dejar de añadir que, más allá de lo anterior, que por tangible es muy evidente, la empresa familiar realiza una valiosa contribución silenciosa en términos intangibles, al generar una cultura de emprendimiento que trasciende de los miembros de las familias para permear en sus directivos y empleados, y en la cultura social y económica del entorno en que se arraiga. Esto contribuye definitivamente a la generación de empresas y economía productiva en general, lo que se transforma en una economía más sólida y sostenible que se retroalimenta de capacidades y recursos que acaban siendo una fuente permanente de riqueza. Esta riqueza, gravada eficazmente, apuntala la deseable sostenibilidad, todo ello en beneficio del mantenimiento y mejora del modelo social que disfrutamos en la actualidad que, aun siendo susceptible de desarrollo y optimización, particularmente en el aspecto redistributivo, constituye una garantía y una referencia comparado con economías distintas a las de nuestro entorno.

### **3. El impacto de las políticas públicas en el ecosistema empresarial**

La generación de este ecosistema empresarial, cuando está soportado por las políticas públicas adecuadas, particularmente en materia laboral y tributaria, no solo permite el desarrollo de la empresa familiar autóctona, sino que constituye un mecanismo de atracción de inversiones extranjeras, que encuentran un marco de cultura empresarial, talento directivo, formación y productividad laboral y seguridad jurídica que les resulta propicio para el desarrollo de sus proyectos.

Por el contrario, políticas cortoplacistas predatorias en distintos ámbitos, y en concreto en el fiscal, generan efectos opuestos: desmotivan la inversión extranjera, propician la destrucción del tejido empresarial familiar, desincentivan el desarrollo de empresas, provocan la deslocalización y, en definitiva, tienen como efecto la pérdida de competitividad en la generación de riqueza, lo que acaba abundando en una menor recaudación, con el consiguiente debilitamiento del estado social de bienestar y de la capacidad para promover servicios públicos de calidad con alcance universal.

En una economía cada vez más globalizada, los territorios y también las grandes urbes compiten internacionalmente para atraer inversiones, empresas y talento, siendo el marco jurídico y tributario un elemento crítico de diferenciación. Seguridad jurídica, mecanismos fiables de resolución de conflictos, administraciones ágiles, desarrollo de infraestructuras, potenciación del I+D+i y políticas fiscales estables y con objetivos a largo plazo, constituyen elementos cruciales en esa atracción de recursos y capacidades.

Los principios anteriores son en nuestra opinión válidos con carácter general, pero su relevancia se maximiza en momentos como el actual de necesidad perentoria de recuperación económica. En este contexto se ha iniciado una intensa carrera por competir internacionalmente en la captación de proyectos, inversores y recursos de toda naturaleza que sean palancas de dicha recuperación. La creación y mantenimiento de los elementos previamente descritos contribuirán decisivamente a la captación de los recursos necesarios para la generación de riqueza, a evitar su deslocalización y, en fin, al éxito de la recuperación y, con él, al incremento de la recaudación que permita la realización de políticas públicas de desarrollo, protección y redistribución.

Solo el crecimiento de las empresas y, particularmente, de las comprometidas con la comunidad social en que se asientan, constituyen instrumentos que garantizan la creación de empleo estable mucho menos afectado por el riesgo permanente de las deslocalizaciones. Debe ser un objetivo fiscal prioritario, junto al de recaudación, la potenciación de la creación de empleo a través de la creación del marco adecuado para que las empresas con arraigo crezcan y se desarrollen.

Destacar que en 2021 se ha reactivado con extraordinaria fuerza el mercado de las fusiones y adquisiciones de empresas, lo que constituye una oportunidad para que nuestras empresas familiares ganen en dimensión – una necesidad largamente apuntada por comparación con el tamaño de las empresas de las economías de nuestro entorno – y en fortaleza, la cual permitirá la supervivencia y longevidad de nuestras empresas. A la vez, la intensificación del M&A comporta el riesgo de que las empresas familiares españolas sean adquiridas por terceros, lo que puede provocar deslocalizaciones totales o parciales de grandes empresas, pero también de otras medianas, y la destrucción de clase media en cuanto a las pequeñas y medianas empresas familiares, al desaparecer para integrarse en grupos internacionales de mayor tamaño, fenómeno que ya se ha producido en diversos sectores.

#### **4. Consideraciones generales sobre una eventual modificación tributaria**

El despacho CMS Albiñana Suárez de Lezo y los miembros de ADEFAM participan de la visión anterior y consideran que es crítico que el sistema fiscal y sus eventuales modificaciones:

- Promueva la recaudación sostenible, potenciando las políticas fiscales que fomenten la creación de un sistema empresarial que promueva la generación de riqueza gravable a largo plazo, incentivando con ello el crecimiento de las empresas y la creación de empleo derivada de dicho desarrollo.

- Reconozca el valor de la empresa familiar por su arraigo y compromiso en la comunidad y los territorios en los que se asienta, dinamizándolos, y por su capacidad para desarrollar valores de sostenibilidad tan reconocibles en las empresas familiares como su visión a largo plazo, su longevidad frente a la media del mercado, el fomento de la cultura emprendedora, la priorización de determinados elementos emocionales con impacto en la comunidad sobre los puramente financieros, etc.

- Permita el que cada territorio dentro del conjunto del Estado desarrolle con el grado de autonomía consolidado desde hace años sus propias políticas de atracción y conservación de inversiones, potenciando así con los instrumentos fiscales adecuados la generación de políticas públicas que contribuyan a la recaudación eficaz y sostenible a largo plazo a través del incremento de la recaudación, no únicamente por unos mayores tipos y menores deducciones y bonificaciones aplicables, sino por un ensanchamiento de la capacidad económica susceptible de gravamen. Hay que tener presente, que de esta política se derivará un mayor consumo y, por tanto, una mayor recaudación por la vía de la imposición indirecta (que según los datos publicados por la Agencia Tributaria en los últimos diez años supone ampliamente más del 40 por ciento de la recaudación a nivel estatal).

- Reconozca que diferentes comunidades autónomas tienen distintos retos económicos y empresariales, por lo que para hacerles frente necesitan de instrumentos diversos que les permitan competir, no con otros territorios del Estado sino globalmente. Esta necesidad es particularmente intensa en territorios en los que el motor económico está representado por una gran ciudad, como ocurre principalmente con Madrid y Cataluña, lo que supone competir con ciudades de todo el mundo que se han constituido en focos de atracción de empresas, talento y recursos, jugando una liga distinta a territorios con otra estructura económica. Este verdadero hecho diferencial competitivo exige un grado suficiente de autonomía para responder a las necesidades que plantea.

- Respete el marco de autogobierno en materia tributaria definido gracias a un elevado consenso en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En particular, se solicita el mantenimiento del marco competencial en cuanto al régimen de tributación de activos productivos cuya regulación estatal se encuentra en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y en la Ley 29/1987, de 18 diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin establecer unos mínimos distintos a los actuales que reduzcan la capacidad de regulación impositiva de las CCAA.

- En el supuesto de que finalmente se estimase constitucionalmente posible que el Estado rebaje el grado ya consolidado de autonomía financiera de las comunidades autónomas en el sentido y con el alcance que el Gobierno ha insinuado pretender, optando por una homogeneización en sede de los tributos mencionados, no debiera al menos reducirse la capacidad normativa de las CCAA en materia de beneficios a la empresa familiar, de modo que, cuando a tenor de la realidad económica de las diferentes

CCAA estas, para proteger su tejido empresarial y retener y atraer inversiones y talento, consideren oportuno mantener e incluso incrementar los incentivos a la titularidad y la transmisión intergeneracional de la empresa familiar, puedan hacerlo, lo que comportaría todos los beneficios expuestos en esta nota.

**ASOCIACIÓN MADRILEÑA DE LA EMPRESA FAMILIAR (AMEF). D. Antonio Barderas, D. César García Novoa. Universidad de Santiago de Compostela.**

**APORTACIONES SOBRE EL LIBRO BLANCO DE LA REFORMA TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.**

La Asociación Madrileña de la Empresa Familiar se remite a los distintos informes encargados sobre la materia a D. César García Novoa. Ahora se viene a responder con este posicionamiento a modo de resumen, a la solicitud de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad de Madrid. En especial, cabría reseñar el último informe elaborado en diciembre de 2020, sobre la viabilidad y los cauces jurídicos para llevar a cabo una armonización autonómica de los impuestos cedidos (especial referencia al impuesto sobre Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en relación con la Comunidad de Madrid).

Uno de los puntos clave de la reforma fiscal y para la cual se creó el Comité de Expertos, es el impulso a una armonización fiscal de la imposición patrimonial.

Consideramos que la reforma fiscal no es el escenario más adecuado para una reforma de los impuestos cedidos, restringiendo la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Y al tiempo, señalamos que es necesario cuestionar el dogma del carácter indiscutible del Impuesto al Patrimonio.

En este punto debemos manifestar nuestro rechazo a que la reforma fiscal incluya una mal llamada armonización fiscal de la imposición sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones.

La invocación a homogeneizar o armonizar las competencias normativas sobre ciertos impuestos cedidos genera un gran desconcierto jurídico porque no se sabe muy bien a qué se hace referencia cuando se habla de armonizar. No parece que se pretenda la aprobación de una ley de armonización, de las previstas en el artículo 150,3 de la Constitución. Por otro lado, y aunque no se recurra a las leyes de armonización, tampoco resulta aceptable utilizar este concepto en sentido jurídico para limar las divergencias autonómicas en las regulaciones de impuestos cedidos. La armonización es un instrumento para lograr fines de mercado único evitando la perturbación fiscal. Para ello se aproximan legislaciones que originariamente son divergentes. Es un proceso de convergencia sobre la base de una acción centrípeta. Pero la propuesta de armonizar Sucesiones o Patrimonio parte de una realidad que son unos impuestos que ya están unificados sobre la base de que se trata de impuestos del Estado.

Existe la sensación de que la medida está orientada a un intento de cercenar las competencias normativas de ciertas Comunidades Autónomas (singularmente, la de Madrid) que han utilizado su poder normativo para reducir la carga fiscal de sus ciudadanos. Especialmente, aquellas que, como

la citada Comunidad de Madrid, han adoptado bonificaciones del 100 % en la cuota del Impuesto del Patrimonio para sus residentes o en las transmisiones mortis causa a favor de cónyuge y descendiente.

Pero entendemos que el Estado no podría esgrimir, para adoptar estas medidas, la necesidad de corregir una situación que viola la justicia del sistema fiscal o algunos de los principios constitucionales en materia de tributación (capacidad económica, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad...), pues la decisión de adoptar esas bonificaciones forma parte del legítimo uso de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas. Ni siquiera una genérica invocación a la igualdad, porque la tensión entre autonomía e igualdad no dejar de ser una mera hipótesis. La exigencia de la igualdad sólo comienza donde termina el contenido constitucional de la autonomía política y financiera. La igualdad sólo entraría en contradicción con la autonomía si se interpretase como uniformidad, tal y como se ha ocupado de aclarar el TC en sentencia 150/1990 de 4 de octubre (FJ 7º). Si el Estado, a través de las Cortes Generales y en el marco de la reforma fiscal, pretendiera modificar el régimen de bonificación del 100 % de ciertas Comunidades Autónomas tendría que hacerlo por alguna de estas dos vías. O bien privando al Impuesto del Patrimonio de su condición de impuesto cedido (más bien cedible) o bien modificando las condiciones para su cesión. Así, por ejemplo, podría plantearse la posibilidad de que la bonificación en cuota no sobrepasase un determinado porcentaje, para evitar una desimposición del impuesto en determinadas Comunidades Autónomas. Esta sería la forma de entender, a nuestro juicio, la referencia a la necesidad de estudiar la posibilidad de introducir topes máximos y/o mínimos de gravamen efectivo en ciertos impuestos patrimoniales que sugiere en su informe conclusivo la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica.

La primera posibilidad, consistente en negar al Impuesto del Patrimonio su condición de impuesto cedido, requeriría alterar la relación de impuestos cedibles contenida en el artículo 11 de la LOFCA, lo que obligaría a modificar este precepto. La segunda opción sería la fijación de un límite máximo a la bonificación que las Comunidades Autónomas podrían prever en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio. Se plantea la cuestión de si esta medida podría considerarse una concreción de la atribución de competencias a las Comunidades Autónomas en relación con un impuesto cedido. Y, por tanto, la cuestión es si esta previsión legal se podría hacer en la ley de cesión que es una ley ordinaria.

En este sentido hay que recordar que la ley de cesión es el marco de referencia idéntico para todas las Comunidades Autónomas, previa a la aprobación de la correspondiente ley específica de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma. Es una decisión que debería tomarse sobre la base de un acuerdo sobre el alcance y condiciones de la cesión en la Comisión Mixta.

Pero no bastaría una mera modificación de la Ley de Cesión de Tributos. En la actualidad se reconocen a favor de las Comunidades Autónomas competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio para la determinación del mínimo exento, la tarifa, y deducciones y bonificaciones, porque ello es acorde con el principio de corresponsabilidad fiscal que rige el sistema de financiación autonómica desde el año 1997. Dicho principio se ha incorporado al régimen español de financiación autonómica de manera que la regulación que se haga del mismo no puede ser incompatible con las exigencias fundamentales de la corresponsabilidad. El bloque de constitucionalidad ha diseñado una autonomía financiera con corresponsabilidad, de manera que una autonomía sin corresponsabilidad o un régimen que diluya esa corresponsabilidad supondría un cambio de modelo.

Como hemos dicho, la corresponsabilidad fiscal consiste en responsabilizar a las Comunidades Autónomas de sus ingresos, así como de sus gastos, por lo que el objeto de las competencias normativas que se ceden deben ser, por lógica, los aspectos relacionados con la cuantificación de los impuestos cedidos. Se trata de un elemento esencial de nuestro régimen de financiación autonómica. Si se afecta a la corresponsabilidad se afecta a la financiación territorial.

Y el procedimiento legislativo de reforma de la financiación es un procedimiento complejo, que presupone diversas fases, debiendo cumplimentarse todas ellas para que una decisión tan trascendente sobre estos impuestos cedidos pueda llevarse a cabo con pleno respeto a nuestro ordenamiento jurídico. Estas diferentes fases se requieren tanto para eliminar un impuesto de la relación de impuestos cedibles como para adoptar cualquier medida sobre el alcance de la cesión. Y estas decisiones legales parten siempre de un acuerdo entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y requieren su recepción en la correspondiente ley orgánica. Tal recepción se ha venido haciendo en los últimos tiempos por medio de reformas de la LOFCA.

Privar a las Comunidades Autónomas de la posibilidad de establecer deducciones y bonificaciones en la cuota de los impuestos cedidos sería contrario al principio de corresponsabilidad. Dificilmente una Comunidad Autónoma puede tener responsabilidad en la cuantificación de los impuestos cedidos si no puede modular la carga tributaria de sus ciudadanos. A partir de ahí, lo que puede proponerse es que se fije un límite a esa facultad normativa. Esto es, fijar por ley un límite porcentual a esas bonificaciones. Pero el problema es dónde se fija ese límite y cuándo un límite muy elevado empieza a suponer un cuestionamiento (cuando no una negación) del principio de corresponsabilidad. ¿Se respeta la corresponsabilidad si se le dice a las Comunidades Autónomas que pueden bonificar el Impuesto sobre el Patrimonio pero sólo hasta un 50 % de la cuota?. ¿Y si establece que sólo hasta el 20 %?

Es obvio, pues, que alterar la posibilidad de una bonificación del 100 % supone un cambio de modelo, que modificaría la actual situación de la financiación autonómica basada en la corresponsabilidad y conllevaría una nueva reasignación de la soberanía financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Y aunque la Constitución no impone un modelo de financiación, es evidente que el modelo que se adopte no puede obviar ni desconocer los principios de autonomía financiera, solidaridad y coordinación. En aras de la autonomía financiera con corresponsabilidad se cedieron competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Y para salvaguardar la coordinación, se estableció respecto a las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre el Patrimonio que las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal (artículo 47,2 de la Ley 22/2009 de 28 de diciembre). Así, en España se ha optado por una autonomía financiera con corresponsabilidad porque parece que es lo más acorde con las exigencias de la autonomía financiera. Por tanto, si se quiere cambiar de modelo habrá que hacerlo mediante acuerdo en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y con reforma de la LOFCA.

Si para alterar el modelo de financiación hace falta modificar una norma integrante del bloque de constitucionalidad como la LOFCA hacerlo por una simple ley ordinaria supone incurrir en algo denunciado por el TC en la sentencia 76/1983 de 5 de agosto, según la cual "las Cortes generales, en tanto que titulares de la potestad legislativa del Estado pueden legislar, en principio, sobre cualquier materia sin necesidad de poseer un título específico para ello, pero esta potestad tiene sus límites derivados de la propia Constitución, y, en todo caso, lo que las Cortes no pueden hacer es colocarse en el mismo plano del poder constituyente, realizando actos propios de éste, salvo en el caso de que la propia Constitución les atribuya alguna función constituyente" (FJ 4º). Doctrina reiterada también en otros pronunciamientos anteriores, en especial el en el FJ 3º de la sentencia 136/2011, de 13 de septiembre. En suma, no parece que un cambio de modelo pueda hacerse sin acuerdo en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y sin una ley orgánica que altere el contenido de la LOFCA.

## ASOCIACIÓN DE TRABAJADORES AUTÓNOMOS (ATA). D. Lorenzo Amor.

### PROPUESTAS EN RELACIÓN A UNA PRÓXIMA REFORMA TRIBUTARIA

#### INTRODUCCIÓN

Unos impuestos bajos fomentan el emprendimiento, el consumo y la actividad económica. Sin embargo, cuando se habla de armonización fiscal en España, parece que siempre se quiere hacer al alza en lugar de a la baja, cuando está demostrado que, comunidades con impuestos más bajos recaudan más y tienen más actividad económica y generan más empleo y, sin embargo, aquellas comunidades con mayor presión fiscal tienen más dificultades en el tejido productivo en general.

Por otro lado, intentamos tomar como referencia a Europa en determinados aspectos fiscales, pero no queremos armonizar los tipos impositivos a Europa donde muchos impuestos que gravan el patrimonio o las sucesiones no existen.

Además, en esa armonización fiscal España sigue siendo el país de Europa que no tiene el IVA franquiciado para autónomos y pymes con bajo rendimiento.

Asimismo, no se puede obviar, al hablar de la comparación de la presión fiscal en España con el resto de Europa, un dato muy llamativo que incluso se ha visto reflejado en el informe de prospectiva de 2050: la tasa de economía sumergida en España está por encima del 20%.

Esto es un efecto muy importante para el tejido empresarial puesto que es un lastre no solo para la recaudación y para España sino también para autónomos y pymes donde la económica sumergida compite deslealmente con quien paga sus impuestos y cotizaciones.

Aquí hay un claro ejemplo de que una presión fiscal justa, moderada y equilibrada no solo permite una mayor recaudación, actividad y generación de empleo, si no que a su vez genera una menor economía sumergida.

#### **1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

1.1 Incluir como actividad económica en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) la compraventa de inmuebles y la promoción inmobiliaria, siempre que se disponga de, al menos, una persona empleado con contrato laboral a jornada completa.

1.2 Permitir la afectación parcial del 50 por 100 de los vehículos utilizados en la actividad económica no incluidos en el art. 21.4 del Reglamento del IRPF (en adelante, RIRPF), resultando así deducible su amortización y los gastos derivados de su mantenimiento en dicho porcentaje. De este modo se consigue la coordinación con el tratamiento de los mismos con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA).

1.3 La calificación de un bien como afecto o no a una actividad económica ha de efectuarse conforme a datos objetivos no interpretables. Cuando los empresarios lleven contabilidad mercantil (obligatoria o voluntariamente) debe considerarse afecto a la actividad el que, salvo prueba en contrario, se encuentre registrado en ella como tal. Ello se aplicará también para los que estén o no inscritos en el libro de bienes de inversión.

1.4 La calificación de los bienes como existencias de la actividad económica ha de efectuarse conforme a datos objetivos, en particular, en las actividades inmobiliarias. Como en el epígrafe anterior, cuando el empresario lleve contabilidad mercantil, deben considerarse existencias las que así figuren registradas en la misma y, en otro caso, las que figuren en el libro registro de compras y gastos.

1.5 Con el fin de evitar sanciones a aquellos empresarios o profesionales que lleven contabilidad, obligatoria o voluntariamente, derivadas de errores en la conversión de los datos que ofrece a través de la cuenta de pérdidas y ganancias a los campos o casillas a cumplimentar para las actividades económicas del modelo 100 de declaración de IRPF, es necesario que estos últimos se adecúen a los epígrafes de la citada cuenta del modelo de pymes contenido en la Orden de Modelos.

1.6 Respecto al requisito impuesto por el art. 26.g) del RIRPF, para disfrutar de la reducción de los rendimientos de actividades económicas prevista en el art. 32 de la Ley del IRPF (en adelante, LIRPF), según la cual no pueden aplicarla los contribuyentes que realicen alguna actividad económica a través de una entidad en régimen de atribución de rentas, lo que constituye un freno importante para que los empresarios desarrollen actividades complementarias a la suya junto a su grupo familiar, debe eliminarse este requisito en aquellos casos en que la realización de actividades en este régimen no sea utilizada con la finalidad de disminuir los umbrales para tener derecho a la reducción.

1.7 La determinación del rendimiento por el método de estimación objetiva presenta una serie de beneficios (facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias, proporciona una fuente estable de recursos a la Hacienda Pública y reduce mucho la conflictividad entre la Administración y los contribuyentes).

En los últimos años se ha expulsado del régimen a muchos autónomos que realizan determinadas actividades y su volumen de ingresos o compras superan ciertos umbrales, ello con el fin de evitar el fraude que existía en las facturas. Nuestra propuesta es modificarlo de modo que el rendimiento neto se determine mediante la aplicación de un porcentaje de los ingresos, partiendo de unos rigurosos estudios de mercado que reflejen cuáles son los márgenes medios registrados en cada sector económico. Así se ahorrarían costes indirectos inasumibles por los autónomos y se evitará el posible

problema de facturaciones que no se corresponden con la realidad, ya que cada ingreso contenido en una factura incrementaría la base imponible del sujeto pasivo.

1.8 De no modificarse el modo de determinar el rendimiento, los signos, índices o módulos fijados por el Ministro de Hacienda, mediante Orden Ministerial, deberían ser revisados en profundidad, dado que son ajenos al resultado económico real de determinadas actividades.

1.9 Respecto a los límites excluyentes del régimen de estimación objetiva:

1.9.1 Ampliarse para no expulsar a empresarios individuales del régimen y hacerse con carácter definitivo, no mediante prórrogas como ha venido sucediendo en los últimos años, dado que ello genera cierta incertidumbre sobre su posible aplicación.

1.9.2 Aplicarse por bloques de actividades y no por todas ellas, porque ello también deja fuera del régimen a muchos autónomos.

1.9.3 Excluirse del cómputo agregado, para el cálculo de los límites, aquellas actividades desarrolladas por las comunidades de bienes formadas por el mismo grupo familiar, dado que constituye un freno importante para que los empresarios desarrollen actividades complementarias a la suya junto a su grupo.

Además, las dos circunstancias que desarrollan la exclusión, “dirección común” y “uso compartido de medios”, han de ser formuladas, de modo claro y unívoco, pues, dado su ambigüedad, constituyen una fuente de conflictos.

1.10 Eliminarsé la vinculación entre el régimen de estimación objetiva en el IRPF y los regímenes simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA.

Actualmente la renuncia o exclusión en uno de ellos conlleva la exclusión en el otro. Ello no se justifica porque son tributos que no tienen nada en común y, además, esta medida puede no adecuarse al Derecho Comunitario, ya que conculca un principio básico, como es el de neutralidad en el funcionamiento del IVA.

1.11 Reducirse los costes indirectos, aunando la sencillez y la simplificación de obligaciones formales con la lucha contra el fraude. Una solución puede ser la aplicación de un porcentaje sobre la cifra de negocios del sujeto pasivo. Paralelamente, ha de establecerse, como única obligación formal, la conservación de las facturas emitidas (actualmente se exigen, además, la de los justificantes de los

módulos aplicados y la llevanza, en ciertos casos, de los libros registros de bienes de inversión y de ventas o ingresos).

1.12 La LIRPF establece que las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas serán atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes y tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

Sin embargo, la interpretación administrativa está dejando vacía de contenido esta previsión, considerando que los comuneros, que no participan en la actividad directamente, no obtienen rendimientos de actividades económicas, sino rendimientos del capital mobiliario. En aras de la seguridad jurídica, la LIRPF debería incluir una norma clara relativa a la consideración de las rentas atribuidas como rendimiento de actividad o del capital mobiliario.

1.13 La LIRPF dispone que, en ningún caso, tendrán la consideración de bienes afectos a la actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad, que se calificarán como rendimientos del capital mobiliario.

Puesto que la deducción por doble imposición desapareció, consideramos necesario revisarla, dado que aquellos contribuyentes que perciban dividendos, directamente relacionados con su actividad económica, van a verlos sometidos a una doble tributación: primero en la sociedad que obtuvo el beneficio y, después, en cabeza del socio persona física.

## **2. Impuesto sobre Sociedades**

2.1 En aras de la seguridad jurídica, es necesario incluir una norma clara en el impuesto respecto a la deducibilidad de la remuneración de los administradores, en el caso de que el cargo sea gratuito conforme a los Estatutos de la sociedad, dada la conflictividad generada a partir de la interpretación de Jueces y Tribunales derivada de la normativa mercantil.

2.2 Se propone establecer un tipo nominal del 20 por 100 para aquellas sociedades de autónomos que cumplan una serie de condiciones en relación al número de trabajadores empleados (menos de cinco) y cuyo beneficio fiscal sea inferior a una determinada cuantía (ejemplo: 36.000 euros). Este tipo de gravamen, inferior al nominal general, del 25 por 100, se justifica porque las pymes tributaron en 2017 (último año disponible) a un tipo efectivo medio (sobre la base imponible) del 23,2 por 100 -23 por 100 las microempresas-, cercano al nominal y superior al 19,9 por 100 de las grandes.

2.3 Es necesario sustituir el requisito de incremento de plantilla previsto en la Ley del Impuesto (en adelante, LIS) para gozar de la libertad de amortización para todas las empresas, por un incremento

de plantilla fija con mantenimiento del empleo para las pymes, con el fin incentivarlo y disminuyendo la temporalidad.

2.4 Ha de elevarse, para las pymes, la cifra límite de las inversiones de escaso valor para gozar de esta libertad de amortización, pasando de los 300 euros actuales que establece el art. 12 de la LIS, de aplicación a todas las empresas, a una cifra de 1.000 euros.

2.5 Resulta necesario incrementar la dotación por deterioro de créditos desde el porcentaje del 1 por 100 vigente, hasta al menos un 5 por 100, con el fin de evitar el cierre de la actividad económica derivado de los impagos de los clientes de los autónomos, que se ven obligados a adelantar recursos, materiales y esfuerzo, así como al incremento del periodo medio de pago entre empresas privadas.

### **3. Impuesto sobre el Patrimonio**

3.1 Eliminar de la consideración de “patrimonio empresarial” y, por tanto, exento, al mero conjunto inmobiliario arrendado que cuente con una persona contratada a tiempo completo, porque esta previsión beneficia a los grandes patrimonios inmobiliarios, que pueden eludir fácilmente el tributo amparados en una actividad económica que no es tal.

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

4.1 Es necesario que la Ley del Impuesto establezca unos criterios claros para poder disfrutar de las reducciones por adquisición mortis causa o inter vivos de las empresas, negocios y participaciones.

4.2 Las reducciones actuales que recaen sobre estas adquisiciones deben mantenerse y están más que justificadas. No obstante, reiteramos aquí la necesidad de eliminar la calificación de “empresa” para los patrimonios inmobiliarios.

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

5.1 Se propone la supresión de la modalidad de actos jurídicos documentados (en adelante, AJD), ya que no grava ninguna capacidad económica real, sometiéndose a imposición a través del IVA y la imposición directa correspondiente. El hecho que genera su devengo no es otro que el otorgamiento de un documento, que no guarda ninguna relación con la capacidad económica puesta de manifiesto.

5.2 Para el caso de que no se suprima totalmente esta modalidad del impuesto, debe revisarse la política seguida por las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), pues es incompatible con la de transmisiones patrimoniales onerosas, pero compatible con IVA, y estos son incompatibles entre sí. Cuando las operaciones inmobiliarias realizadas entre empresarios están exentas de IVA, los sujetos pasivos suelen renunciar a la exención. Las CCAA han introducido tipos incrementados de

AJD para estos casos. Esta práctica es contraria a Derecho Comunitario, ya que se trata de medidas legislativas que dificultan y entorpecen la aplicación del sistema de IVA.

## **6. Impuesto sobre el Valor Añadido**

6.1 Se propone modificar el régimen especial del criterio de caja, dado el fracaso de su implantación, permitiendo a las empresas, destinatarias de las operaciones afectadas y no incluidas en el mismo, deducir el IVA soportado conforme al criterio de devengo, en lugar del de caja. Con ello aceptarán que sus proveedores-pymes sigan el criterio de caja y estas podrán aplicar este régimen que, sin duda, les resulta beneficioso.

6.2 Reducción de las cotizaciones sociales financiando la pérdida de recaudación mediante un incremento del tipo de gravamen general, o estableciendo dos tipos reducidos (manteniendo siempre el tipo superreducido), como ocurre en Francia, Italia e Irlanda. Ello permitiría crear un segundo tipo reducido, por ejemplo, del 15 por 100, cuya recaudación iría destinada a la caja de la Seguridad Social.

6.3 Respecto a los límites excluyentes del régimen simplificado, reproducimos lo ya indicado respecto del de estimación objetiva en el IRPF.

6.3.1 Deben ampliarse estos límites para no expulsar a empresarios individuales del régimen y debe hacerse con carácter definitivo, y no mediante prórrogas como ha venido sucediendo en los últimos años, dado que ello genera cierta incertidumbre sobre su posible aplicación.

6.3.2 Han de aplicarse por bloques de actividades y no por todas ellas, porque ello también deja fuera del régimen a muchos autónomos.

6.4 España debería establecer el régimen de franquicias del IVA con un umbral no inferior a los 50.000 euros, y ello sin esperar a la entrada en vigor de la nueva Directiva.

6.5 Debería procederse a simplificar las obligaciones impuestas a las pymes en relación con el IVA, dado que suponen un alto coste de cumplimiento y, por tanto, de la presión fiscal indirecta. En particular, las obligaciones formales del régimen simplificado lo convierten en poco interesante, siendo similares a las del general.

## **7. Impuesto sobre Bienes Inmuebles**

7.1 Debe procederse a acomodar la base imponible o valor catastral a la realidad del mercado inmobiliario de forma dinámica, ya sea mediante la fijación por la Dirección General del Catastro de valores reales y su modificación inmediata ante cambios, ya sea a través de modificaciones normativas que permitan realizar valoraciones a ámbitos territoriales inferiores.

Los Ayuntamientos han de poder reducir la base imponible para disminuir la cuota ante valoraciones más altas y reales de los inmuebles.

7.2 Deberían ampliarse los límites mínimos y máximos, establecidos actualmente en el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TR- LRHL), para que los Ayuntamientos puedan fijar los tipos de gravamen, permitiendo así la posibilidad de que establezcan tarifas progresivas según valores catastrales, por ejemplo.

7.3 Se propone establecer un nuevo recargo sobre inmuebles suntuarios, definidos en función de su valor catastral y de aplicación potestativa por parte de los Municipios.

## **8. Impuesto sobre Actividades Económicas**

8.1 Debe ampliarse el límite establecido para que las personas jurídicas estén exentas de este tributo (las personas físicas lo están en todo caso). Este límite está actualmente establecido en 1 millón de euros del importe neto de su cifra de negocios, con independencia de la naturaleza de las actividades que ejerzan. Entendemos que esta cifra debería elevarse hasta, al menos, 5 millones de euros.

8.2 La exención temporal de este impuesto, por inicio del ejercicio de actividad en territorio español y durante los 2 primeros períodos en que se desarrolle la misma, ha de establecerse a partir del primer año en el que la empresa obtenga beneficios.

8.3 La bonificación del 50 por 100 de la cuota, también temporal y por inicio de actividad, puede aplicarse durante los 5 años de actividad siguientes a la conclusión de la exención anterior. Este porcentaje debería ampliarse al 75 por 100 para aquellas pymes que cumplan determinados requisitos en relación al número de trabajadores empleados (menos de 5) y cuyo beneficio fiscal sea inferior a una determinada cuantía (ejemplo: 36.000 euros).

## **9. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica**

Debe establecerse una norma antifraude que evite las externalidades, en particular la deslocalización de empresas, debido a la diferencia de cuotas entre Ayuntamientos, dado que algunos las han establecido de forma muy reducida o bonificaciones altas, en ejercicio de la capacidad que el TR-LRHL les atribuye.

## CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL DE MADRID –CEOE (CEIM). D. Miguel Garrido.

### APORTACIONES DE CEIM CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL DE MADRID-CEOE PARA LA REFORMA FISCAL IMPULSADA POR EL GOBIERNO DE ESPAÑA.

#### CONSIDERACIONES Y PROPUESTAS GENERALES

Tras la crisis económica, social y sanitaria provocada por la Covid-19, es prioritario y urgente reactivar la actividad económica y la creación de empleo, sin olvidar que también debemos resolver una de las asignaturas pendientes que siempre ha tenido España y que es la de mejorar nuestra competitividad, así como acometer las reformas exigidas por Europa.

En este contexto, la reforma del sistema tributario español, que pretende impulsar el Gobierno central, a través del Comité de Expertos constituido el pasado mes de abril, debería estar orientada en tres direcciones:

- En primer lugar, reducir la carga fiscal que soportan los contribuyentes españoles en general, con especial mención de las empresas. Ello reactivaría la economía, impulsaría la recaudación y disminuiría la economía sumergida.
- En segundo lugar, modernizar el sistema tributario, hacerlo más eficiente, coherente y mejor estructurado.
- En tercer lugar, estimular la actividad económica, como se ha indicado anteriormente.

A efectos de afrontar una reforma de este calado, uno de los primeros aspectos que se deberían tener en consideración es el elevado esfuerzo fiscal que actualmente realizan las empresas, al tener que afrontar el pago de una cascada de impuestos y tasas, que exigen tanto la Administración Central, como las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos.

Si a estos añadimos, además, la contribución de las empresas al sistema de Seguridad Social, ese esfuerzo fiscal es comparativamente muy superior al que realizan países de nuestro entorno, lo que lastra la competitividad de las empresas españolas y por tanto, de la economía española.

El Informe “Taxation Trends in the European Union 2020” de la Comisión Europea, revela que la presión fiscal de las empresas (impuestos más cotizaciones sociales a cargo del empresario), es en España sensiblemente superior a la del conjunto de la Unión Europea, alcanzando en 2018 el 11,1% del PIB en España frente al 9,6% en la UE.

Además, según el mencionado Informe, las empresas españolas aportan un mayor porcentaje a la recaudación total que sus homólogas europeas (31’9% frente al 24’6%).

A pesar de los elevados costes que asumen las empresas por el pago de los numerosos impuestos y tasas que se las exigen y de su contribución a la sociedad, a través de la creación de empleo que,

a su vez genera más recaudación, algunas Administraciones Públicas insisten en corregir sus desequilibrios presupuestarios con subidas de impuestos, cuando lo que habría que conseguir es aumentar la recaudación, a través de una mayor actividad económica y de la lucha contra el fraude.

Es por ello, por lo que sin perder de vista el necesario cumplimiento de los objetivos de estabilidad y de consolidación fiscal, para reducir los elevados niveles de déficit y deuda pública, habría que aplicar políticas económicas y fiscales que concilien el objetivo de aumentar la competitividad de la economía y de las empresas españolas con el del sostenimiento del estado de bienestar.

En este sentido, y cuando la pandemia de la Covid-19 esté definitivamente controlada, es necesario retomar el principio de austeridad presupuestaria, ejercer un mayor control del gasto público, especialmente en su vertiente no productiva y aplicar criterios de eficiencia en la gestión de los recursos públicos.

Además, habría que acometer una reforma del sector público, eliminando estructuras administrativas innecesarias por resultar ineficaces y/o ineficientes o por estar duplicadas; ello acompañado de una mayor apuesta por las fórmulas de colaboración público-privada.

En relación a la política fiscal, debería estar orientada a favorecer la actividad empresarial, la inversión y la creación de empleo, para lo cual habría que:

- Acometer una decidida bajada de impuestos y tasas, de forma que las empresas dispongan de mayores recursos para, a corto plazo, sobrevivir a los efectos provocados por la pandemia y, a medio/largo plazo, para poder afrontar inversiones que mejoren su competitividad.
- Coordinar las políticas tributarias desarrolladas por los diferentes niveles de la Administración, en el sentido de que se evite gravar con distintas figuras tributarias de distintas Administraciones hechos imponibles iguales o similares, lo que genera doble imposición.
- Establecer pautas generales que impidan el establecimiento descontrolado de tributos autonómicos y locales, evitando que las empresas tengan que hacer frente a numerosos impuestos y tasas, así como a los sobrecostes de gestión que supone para las que operan en distintas provincias y municipios.
- Simplificar el sistema tributario, haciéndolo más claro, sencillo y estable, evitando continuos cambios que en muchos casos son de carácter retroactivo. Además, los criterios de actuación de la Administración Tributaria, así como los criterios de

interpretación y de aplicación de las normas deben ser claros y precisos, de forma que se reduzca la litigiosidad.

El objetivo de todo ello es:

- Proporcionar la necesaria seguridad jurídica que exigen las decisiones de inversión y de ahorro de los agentes económicos.
- facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Aligerar la carga de obligaciones de carácter formal que actualmente existe en materia tributaria, así como simplificar y agilizar procedimientos. Todo ello exige actualmente a las empresas destinar un importante volumen de recursos económicos y humanos.
- Revisar el régimen de infracciones y sanciones tributarias para dotarle de coherencia, eficacia y proporcionalidad. En determinadas ocasiones, el incumplimiento de obligaciones de carácter formal o de información, implica sanciones desproporcionadas.
- Focalizar los esfuerzos en el control y afloramiento de la economía sumergida y del fraude fiscal, disminuyendo la presión sobre los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones con la Hacienda Pública, y generar un entorno justo y equitativo. A este respecto, cabe destacar que la economía sumergida representa en torno al 22% del PIB español, mientras que el promedio de la UE estaría alrededor del 13% (Fuente: Informe del FMI “Shadow Economies Around the World: What did we learn over the last 20 years?”).

Además, la economía sumergida deriva en una sobrecarga impositiva para quienes sí cumplen con sus obligaciones fiscales y es un elemento distorsionador al medir la presión fiscal.

Por último, se debería afrontar la modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y diseñarlo con criterios objetivos, justos y equitativos.

## **PROPUESTAS CONCRETAS**

### **En materia de armonización de la tributación patrimonial**

La armonización de la tributación patrimonial, es decir, del ahorro, solamente es comprensible y admisible si se orienta a reducir el esfuerzo fiscal y seguir el modelo de la Comunidad de Madrid, que tan buenos resultados ha dado y el de los países de la UE.

A este respecto hay que señalar que el Impuesto de Patrimonio está totalmente bonificado en la Comunidad de Madrid y que prácticamente no existe en la UE (solo permanece en España y en Países Bajos, pero con un tipo de gravamen muy inferior al nuestro). Por su parte, el Impuesto de

Sucesiones y Donaciones en Madrid está bonificado en un 99% para el núcleo familiar más cercano y la tendencia en la UE es la de desaparecer o bonificarlo. Además, ningún país de la UE aplica conjuntamente, como sí se hace en España, un Impuesto de Sucesiones con un Impuesto sobre el Patrimonio.

Por tanto, ambos impuestos deberían desaparecer del sistema tributario español para que no supongan una desventaja competitiva respecto al resto de países y porque:

- penalizan el ahorro, que es motor de inversión y, por tanto, de desarrollo y crecimiento, además de ser también un elemento de resistencia en momentos adversos o de incertidumbre.
- generan doble imposición, puesto que vuelven a gravar bienes que ya han tributado en su generación.
- provocan situaciones de confiscatoriedad, ya que en muchas ocasiones la renta que generan los bienes no es suficiente para afrontar el pago de dichos impuestos.
- condicionan y distorsionan las decisiones económicas de los contribuyentes, al tratar injustamente al ahorro frente al consumo.
- no tienen una significativa capacidad recaudatoria y pueden llegar a suponer más un coste (por su gestión y por el efecto que provoca de deslocalización de capitales) que un beneficio.
- la función de control con la que inicialmente se justificó la creación del Impuesto del Patrimonio, actualmente es innecesaria al contar la Administración tributaria con fuentes de información alternativas informatizadas.

Y porque España ya es una de las economías de la OCDE con un tratamiento tributario más lesivo del ahorro, cuando paradójicamente, es un país que tiene unos niveles de ahorro deficientes.

Por otro lado, hay que señalar que las políticas de reducción de impuestos contribuyen positivamente al desarrollo económico y social, tal y como se ha demostrado en la Comunidad de Madrid, que ha logrado posicionarse como motor económico de España:

- El PIB madrileño es el que tiene mayor peso en el PIB de España (el 19'3%).
- Madrid tiene el PIB per capita mas alto de España, siendo un 35'7% superior al de la media nacional.
- Madrid genera el 16% del empleo del conjunto de España.
- Madrid lidera el ranking de competitividad regional en España, y es junto al País Vasco, la única región que supera a la media de la Unión Europea, tal y como refleja el índice de competitividad regional de la Comisión Europea.
- Madrid lidera el ranking regional de atracción de inversión extranjera en España.
- Madrid lidera la creación de sociedades mercantiles en España.

Además, esta política tributaria evita la deslocalización de capitales a otros países con un tratamiento fiscal más favorable y permite aproximarnos a la fiscalidad existente en países de nuestro entorno.

Finalmente, hay que señalar que siendo la Comunidad de Madrid la región que tiene los impuestos más bajos del país (un 22,4% por debajo) es la que más recauda por habitante (un 63,6% más que la media de España), y también es la más solidaria con el resto de regiones (aporta el 68% del total del Fondo de Solidaridad Interterritorial), según recoge el Informe del Instituto de Estudios Económicos “La competitividad fiscal de las Comunidades Autónomas”.

Por tanto, a la hora de efectuar una armonización fiscal, las referencias habría que buscarlas en aquellas regiones que aplican las prácticas con las que se obtienen los mejores resultados en crecimiento económico, en creación de empleo y en capacidad recaudatoria per cápita, tal y como concluye el Informe de CEIM “La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional”.

En caso de no lograr que se realice una armonización en el sentido de eliminar definitivamente Impuestos como los de Sucesiones, Donaciones y Patrimonio del sistema tributario español, CEIM aboga por defender los principios de autonomía financiera y de corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, al ser elementos claves y legitimadores de nuestro Estado de autonomías. Además, la corresponsabilidad fiscal es un instrumento disciplinador y de eficiencia en la gestión de los recursos públicos.

### **En materia de fiscalidad medioambiental**

El reto de la sostenibilidad debe afrontarse con políticas incentivadoras y no penalizadoras de la actividad empresarial, lo que no quiere decir que quien comete un daño medioambiental no deba recibir la correspondiente sanción.

Por ello, se debe evitar que la protección del medio ambiente sea utilizada como elemento justificador de la proliferación de los mal llamados impuestos medioambientales, esto es, impuestos que no son más que un instrumento recaudatorio que no cumplen los requisitos ni objetivos que deberían cumplir.

En este sentido, además existe la falsa creencia de que en nuestro país no existen tributos medioambientales, cuando esto no es así y, por tanto, es injustificado e injusto que se sobrecarguen aún más las cuentas de las empresas con el establecimiento de más tributos medioambientales.

Como conclusión, el posicionamiento de CEIM en materia de fiscalidad medioambiental es el siguiente:

- Se debería analizar y aplicar instrumentos incentivadores que puedan contribuir de manera más efectiva a la protección del medio ambiente, con anterioridad a la implantación de cualquier tributo.
- Si una vez estudiados y aplicados dichos instrumentos, se llega a la conclusión de que es necesaria la creación de un tributo medioambiental, ésta debería ser una opción para casos excepcionales; se deberán realizar previamente estudios técnicos y de impacto económico, y se deberá realizar una consulta previa a las Organizaciones Empresariales más representativas del sector o sectores afectados.

Además, el tributo deberá obedecer siempre a una serie de principios fundamentales:

- El hecho imponible de cualquier tributo medioambiental debe estar definido en términos de actuaciones que tengan un impacto negativo sobre el medio ambiente, evitando afectar a actividades empresariales en términos generales; una misma actividad empresarial puede dañar, o no, el medio ambiente, según las tecnologías o procesos utilizados y tal circunstancia debe tenerse siempre en cuenta para que las actividades realizadas tengan, o no, la consideración de hecho imponible de un tributo medioambiental.
- Los tributos medioambientales no podrán recaer sobre actividades cuyo efecto negativo sobre el medio ambiente no esté suficientemente justificado y cuantificado.
- Los tributos medioambientales no podrán gravar actividades que perjudiquen el medio ambiente en la medida en que los daños resulten cubiertos o permitidos por otros instrumentos (cánones, derechos, permisos, sanciones, etc.) o cuando incidan en la viabilidad de las empresas afectadas.
- El establecimiento de un tributo medioambiental no puede dar lugar a supuestos de doble imposición, por lo que no deben configurarse nuevos hechos imponibles análogos o similares a los de otros tributos vigentes, respetándose siempre el marco tributario preexistente.
- Para evitar que la tributación medioambiental se convierta en un mero instrumento recaudatorio para las Administraciones, la aprobación de cada nuevo tributo medioambiental que recaiga sobre las empresas requerirá una justificación y cuantificación de las acciones concretas en materia de protección medioambiental a las que se destinará la recaudación, así como un marco temporal de aplicación y su destino finalista en proyectos para la protección del medio ambiente.
- La implementación de cualquier tributo medioambiental debe minimizar el impacto en los costes administrativos de las empresas y su formulación debe velar por la seguridad jurídica de los sujetos sometidos al mismo.

- Todo tributo medioambiental debe ser estudiado con pleno conocimiento técnico, caso por caso, pues en determinadas circunstancias la efectividad de los tributos medioambientales puede verse comprometida si se contribuye con ellos a la pérdida de competitividad sin que las conductas dañinas se corrijan.
- Cualquier iniciativa tributaria de carácter medioambiental deberá estar sometida con carácter previo a su aprobación, a trámite de información pública a las organizaciones empresariales más representativas.

Por último, y con el objetivo de apoyar la economía circular, se propone eliminar la tributación por IVA de las donaciones de productos de las empresas que, por determinadas razones, quedan fuera del circuito comercial y están en stock. Esta es una posibilidad contemplada por la Directiva 2006/112/CE y ya ha sido adoptada por países como Francia, Italia y Bélgica (ver documento explicativo adjunto).

#### **En materia de imposición societaria**

- Recuperar la fidelidad al resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, eliminando ajustes extracontables, incrementos de la base por rendimientos ficticios o gastos no deducibles presuntos, y las restricciones introducidas a la deducción de gastos financieros y compensación de bases imponibles negativas, así como regular los pagos a cuenta de forma que en ningún caso excedan de la cuota definitiva a pagar.
- Introducir la posibilidad, recomendada por la Comisión Europea, de la compensación hacia atrás de bases imponibles, lo que constituiría la mayor y más efectiva ayuda a empresas viables afectadas por la Crisis Sanitaria.
- No establecer una tributación mínima sobre el resultado contable ya que ajustes como los derivados de la compensación de bases negativas, ajustes por consolidación en grupos a efectos del Impuesto sobre Sociedades y deducciones por doble imposición son esenciales a la hora de determinar la verdadera capacidad contributiva de un sujeto pasivo por lo que no se puede establecer una tributación mínima que no las tenga en cuenta. Adicionalmente esta tributación mínima iría en contra de la deducción por actividades de I+D+I, limitando su uso en la mayoría de las empresas que ahora la aplican y dejando sin efecto un incentivo básico para conseguir que nuestra economía evolucione a un modelo más digitalizado.
- A través de la Ley General Tributaria debería establecerse un marco en el que se tenga en cuenta la carga tributaria total a que está sometido el sujeto pasivo o la actividad económica. En muchos casos, como el de la gestión ambiental hay una carga de tipo parafiscal que ya asumen las empresas

(por ejemplo: la contribución a sistemas integrados de gestión) que debería al menos ser tomada en cuenta.

- Reducir las cotizaciones sociales empresariales para fortalecer la recuperación económica y la creación de empleo, siguiendo las recomendaciones de la Unión Europea, ya que son a todas luces excesivas en comparación con los países de nuestro entorno. En España, las empresas tienen un tipo de cotización del 31,13%, frente a una media en la Unión Europea del 22,2%.
- Con el objetivo de contribuir a mejorar la solvencia de las empresas, muy deteriorada por la crisis económica provocada por la pandemia, se debería impulsar una Ley de Actualización de balances o de revalorización de activos, en la misma línea de las aprobadas en anteriores crisis, y que sea neutralmente fiscal.
- Con el objetivo de fomentar la inversión empresarial, se debería establecer la libertad de amortización de activos nuevos.

#### **En materia de tributación de la economía digitalizada**

El diseño de unas nuevas reglas de tributación internacional que cubran la realidad de las nuevas formas de negocio surgidas con la economía digitalizada (y que no existían cuando se diseñó el sistema de fiscalidad internacional actual) está siendo considerado en un ámbito supranacional (Unión Europea y OCDE), por lo que anticipar decisiones por parte de nuestro país fuera de un marco internacional más amplio agrava los riesgos de deslocalización y dificulta los procesos de inversión, lo que finalmente provocará una reducción de recaudación tributaria, precisamente lo contrario que se pretende conseguir.

En este sentido es un error la introducción unilateralmente en nuestro país del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales que, aunque nace con la vocación de gravar los ingresos obtenidos en España por determinadas prestaciones de servicios realizados mediante procedimientos digitales, entendiéndose que con la normativa actual no tributan suficientemente en nuestro país, lo cierto es que, en su redacción actual, grava también servicios que han tributado íntegramente en España en concepto de Impuesto sobre Sociedades por lo que se produce un claro supuesto de doble imposición económica.

#### **En materia de fiscalidad de las actividades económicas emergentes**

Es necesario introducir medidas que apoyen a aquellos que inician actividades económicas mediante medidas de apoyo fiscal y en materia de seguridad social. En este sentido, se propone:

- Ampliar el alcance del criterio de caja en IVA, a empresas que facturen hasta 10 millones de euros. Asimismo, el criterio de caja en IVA no debería exigir que los destinatarios de las operaciones de sujetos acogidos a este régimen estén obligados a someterse a dicho criterio.

- Se deberían ampliar los umbrales establecidos en las medidas fiscales en lo relativo a la deducción por reinversión por beneficios que sólo se aplica si las empresas facturan menos de 10 millones de euros.
- La deducción relativa a la figura del inversor de proximidad o “business angel”, que sólo se contempla para el IRPF, debería incluirse también en el Impuesto sobre Sociedades.
- Es necesario aumentar el importe máximo de los incentivos fiscales a las actividades de I+D+I, incluir más conceptos relacionados con desarrollo de software y agilizar el funcionamiento del incentivo de tal manera que sea accesible a todo tipo de empresas.
- Mejorar el régimen de Patent Box, equiparándolo a aquellos países que tienen un régimen más favorable, como Italia.
- Introducir medidas fiscales que fomenten la autofinanciación empresarial; entre ellas, reducir el tipo de gravamen aplicable a los beneficios no distribuidos.

## FUNDACIÓN CIVISMO. D. Juan A. Soto, Dña. María Crespo.

Excepto sobre la fiscalidad patrimonial, las CC.AA no tienen competencia alguna sobre los tributos referidos, por lo que las propuestas se hacen desde la perspectiva de no asfixiar a los ciudadanos provocándoles exceso de gravamen. A la vez, ya que el reparto de los fondos NextGeneration se ve condicionado por la descarbonización y la modificación del IS puede provocar una deslocalización de las compañías, se plantean una serie de propuestas para que la región no se vea perjudicada.

Por otro lado, la armonización de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas en ningún caso debe suponer un aumento de la presión fiscal sobre los ciudadanos que hacen frente a un impuesto que no constituye el grueso básico de la recaudación tributaria, pues su “armonización” no puede considerarse como un elemento básico para la reducción del déficit público autonómico. La reforma fiscal se debe plantear desde la perspectiva de la corresponsabilidad, que era el espíritu de la LOFCA, cuando se cedieron las competencias normativas.

### 1. FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

Por el lado de los tributos: La fiscalidad medioambiental está determinada por la revisión de la Energy Tax Directive . Los impuestos medioambientales son técnicamente perfectos, pues no suelen generar exceso de gravamen y son socialmente aceptados, pero las CCAA no son competentes.

PROPUESTA: ya que recaen sobre empresas que operan en el territorio autonómico, estos impuestos se deben establecer como parcialmente cedidos. Son impuestos de demanda inelástica, y por tanto altamente recaudatorios, así que la cesión, al menos de la recaudación, permite a la región no provocar una votación por pies excesiva.

Por el lado del gasto: Si el objetivo para la aplicación de los fondos NG es reducir las emisiones un 60%, las CCAA deben exigir el cumplimiento de los criterios de reparto de los fondos priorizando los criterios de: población, industrialización y necesidad de descarbonización de estas industrias y de distancia recorrida entre lugar de trabajo y residencia.

### 2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La propuesta del G7 de establecer un tipo mínimo del 15% para las compañías multinacionales tendrá un claro efecto de deslocalización de empresas y, sobre todo, se dará una deslocalización de resultados, aunque este acuerdo se ha tomado de manera global. Ya que en el entorno de BEPS se acomete la reforma del IS, hay que estar muy vigilantes en dos puntos: (1) la definición del concepto de establecimiento permanente y la fiscalidad de las actividades online (2). En la línea de las Acciones 1 (economía digital) y 7 (establecimiento permanente).

Aunque el IS no le compete a la CM, y ya que se pretende incentivar la previsión social empresarial, se debería introducir una deducción de la cuota del IS por la que las empresas se pudieran deducir parte de las aportaciones que hayan hecho a favor de sus empleados.

### 3. ECONOMÍA DIGITAL

EE.UU ha recomendado que los países europeos retiren sus impuestos a la economía digital, una vez que esté aprobado el tipo mínimo de Sociedades en un 15%.

Si no hay uniformidad en el gravamen por parte de los países de nuestro entorno, debe retirarse su vigencia. Un ejemplo de deslocalización de servicios digitales lo será Ucrania, al haber aprobado un impuesto que afecta a no residentes, al igual que le pasará a España.

A la Comunidad de Madrid le afecta ver cuántas empresas de servicios digitales operan en el territorio y facturan más de 750 millones€ a nivel mundial o 3 millones en España.

### 4. ACTIVIDAD EMERGENTE

Si por actividad emergente se entiende la realizada por negocios digitales, el foco habrá que ponerlo en la definición de establecimiento permanente en la ley del IS, de acuerdo a lo previsto en BEPS. Y, por otro lado, como para el resto de las profesiones liberales, habrá que velar por que no se establezcan sociedades pantalla, que no se justifican, ya que la actividad la realiza exclusiva o principalmente la persona física, y en consecuencia, sujeto de IRPF.

### 5. ARMONIZACIÓN PATRIMONIAL

La modificación anunciada sobre el concepto de base imponible, sustituyendo el valor real por el de mercado, aligerará la gestión tributaria, al evitar tasaciones periciales contradictorias. Sin embargo, la posibilidad de elevar los valores catastrales (es cierto que es una competencia municipal) puede suponer una elevación de la tributación muy importante, que el ciudadano identificará con la Comunidad Autónoma, ya que los dos impuestos están cedidos.

La CM debería oponerse a que las valoraciones se hagan de manera subjetiva, atendiendo a la calidad, antigüedad, ... pues supone introducir un elemento subjetivo distorsionante, que puede provocar una enorme falta de seguridad jurídica. La base debe ser la que se declare en la escritura, y si el bien no es inscribible, lo declarado en la herencia o donación (en el caso de ISyD) o el valor de mercado (para IP)

El I. P. y el I.S y D., como tributos cedidos deben mantener la autonomía normativa conferida en la LOFCA, pues de no ser así, y en coherencia con el espíritu de la LOFCA, deberían asumirse por el Estado Central el coste de algunos de los gastos transferidos a las regiones. Y, si se pretende acometer una reforma de la financiación autonómica, en esa misma propuesta de reforma se debe incluir el “cupó” vasco.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En el momento actual se está poniendo en cuestión la autonomía normativa de los territorios, y el Estado central pretende recuperar en parte la competencia normativa del impuesto, estableciendo una tarifa común en todo el territorio, bajo el argumento de la existencia de una votación por pies en el país, que lleva a que los españoles formalicen sus herencias en aquellas regiones en las que el impuesto es menos gravoso.

Esta crítica a la supuesta existencia de un dumping fiscal dentro del territorio español no es algo nuevo, ya que la cesión de las competencias a las Comunidades Autónomas se puso en cuestión en la propuesta de reforma fiscal planteada por el Comité de Expertos en 2014, en la que se proponía una tributación mínima en todo el territorio, con una tarifa impositiva constituida por tres tramos, aplicables según el grado de parentesco con el causante, pero sin relación alguna con el patrimonio preexistente del beneficiario. La progresividad del impuesto se garantizaba con un único mínimo exento fijado por el Gobierno Central, eliminando gran parte de las reducciones aplicables a la base imponible.

Esta reforma entra en colisión con la autonomía financiera de las CCAA conferida por el art. 156 CE y por el espíritu de la LOFCA. Un análisis serio de esta votación por pies derivada de la baja fiscalidad de las sucesiones debe analizarse desde una doble perspectiva, ya que la movilidad de las personas físicas no es inmediata y genera unos costes que pueden asumirse por cualquier contribuyente simplemente por una baja fiscalidad de las sucesiones. Lo cierto es que la movilidad interregional de los españoles puede deberse a motivos laborales, ya que no todas las regiones ofrecen las mismas posibilidades laborales. Y, por otro lado, ha de tenerse en cuenta cuáles son los servicios que se ofrecen en cada territorio, pues en ocasiones los ciudadanos localizan su lugar de residencia teniendo en cuenta la calidad y cantidad de los servicios prestados.

En cualquier caso, si la fiscalidad de las sucesiones no fuera neutral en la localización del lugar de residencia, no puede afirmarse que los gobiernos autonómicos practican una competencia fiscal perjudicial, ya que no se cumplen ninguna de las características para hablar de “paraísos fiscales”. La baja fiscalidad responde a la autonomía fiscal conferida por la ley a las Comunidades Autónomas que, lejos de enfrentar a los ciudadanos, debería incentivar a una bajada de impuestos en los lugares en los que la presión fiscal sea más alta.

Según un reciente informe de FUNCAS (2020), la crisis tendrá un impacto muy desigual en las Comunidades Autónomas. En un entorno absolutamente incierto, se prevé que las regiones más dependientes del turismo, como son Baleares o Canarias, experimentarán una caída del 9% en el bienio 2019-21. FUNCAS prevé que la recuperación en 2021 se realizará de manera desigual, permitiendo a Comunidades como Madrid o Cataluña recuperarse de manera más ágil, aunque ligeramente por debajo de la media nacional, que habrá caído un 6,1% respecto a los niveles anteriores a la crisis.

Por otro lado, el legislador es consciente, del rechazo social que genera la tributación por las cantidades percibidas de un familiar de primer y segundo grados. Y, además, el artículo 39 de la Constitución prevé la protección social y económica de la familia, por lo que el establecimiento de ciertos beneficios fiscales para las transmisiones entre parientes responde a esta protección. Es por esto imprescindible que en la reforma de la fiscalidad de las sucesiones se tenga en cuenta, por un lado, que en ningún caso el tributo debe ser confiscatorio, como prevé el artículo 31 de la Constitución. Y, por otra parte, que la protección fiscal de la familia debe establecer un pago gradual de la cuota del impuesto según el grado de parentesco entre el beneficiario y el causante, en aras al cumplimiento del principio de equidad fiscal, por el que se debe otorgar un trato diferente a aquellos que presenten capacidades económicas distintas. Determinándose la base liquidable a través de un mayor número de escalones según el grado de parentesco y estableciendo un cuadro de cálculo de la cuota líquida ajustada a las capacidades económicas reales y el grado de parentesco, sin que puedan darse circunstancias en las que una transmisión mortis causa procedente de un pariente de cuarto grado pueda dar lugar al pago del doble de la cuota íntegra, antes de la aplicación del coeficiente incremental.

#### Impuesto sobre el Patrimonio

La eliminación del *l'impôt de solidarité sur la fortune* (ISF) en Francia, el pasado 1 de enero de 2018, como último reducto de la imposición patrimonial en los países de la Unión Europea, cuestionó si aún existen razones de equidad y de suficiencia financiera que justifiquen el mantenimiento del gravamen de la riqueza neta en España. Si el entorno europeo sigue una tendencia de reducción y eliminación de los tributos que gravan las variables stock, como es el patrimonio.

El debate sobre su mantenimiento no es nuevo, ya que el Impuesto sobre el Patrimonio ha estado rodeado de controversia desde su implantación en España en 1977. Cuando se configuró como un tributo destinado a ejercer un control sobre las rentas obtenidas y declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Desde su concepción su objetivo prioritario era conseguir una mejora en la gestión tributaria mediante la elaboración de un censo de patrimonios a través de las declaraciones realizadas por los sujetos del impuesto. Y la finalidad recaudatoria, no sólo no era prioritaria, sino que en el diseño inicial del tributo no fue tenida en cuenta. Sin embargo, la aprobación final del impuesto, introdujo una tarifa progresiva aplicable a la base imponible declarada y desvirtuó el objetivo para el que inicialmente el impuesto se había diseñado.

Si la exacción del tributo se hubiera aprobado aplicando un tipo de gravamen cero -como contemplaba el diseño inicial del Libro Verde de la Reforma Fiscal de 1977- habría cumplido sobradamente el objetivo de control. Pues el contribuyente no habría tenido estímulos para dejar de declarar la realidad de su patrimonio, ya que la cuota tributaria siempre habría sido cero, con independencia de la cuantía del patrimonio declarado. Si se hubiera respetado el diseño inicial del

tributo, hoy la Administración Tributaria contaría con un instrumento censal de gran valor para conocer la veracidad o no de los patrimonios generados a través de la acumulación de rentas, previamente declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y hoy el impuesto serviría como censo de bienes que reflejara de manera objetiva cuál es la riqueza inmobiliaria real, algo que llevaba reclamándose en España desde que el Marqués de la Ensenada diseñara su propuesta de censo a mediados del siglo XVIII.

Si se quiere abordar la eliminación o el mantenimiento del impuesto, es necesario analizar con precisión si el reparto de los recursos económicos responde a una distribución vertical (entre el Estado central y las Comunidades Autónomas) adecuada, acorde a la cesión de competencias cedidas, pues de otro modo, será necesario llevar a cabo una nivelación de los ingresos entre territorios, que garanticen este equilibrio.

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

El Gobierno no ha hecho referencia, aún, a este impuesto. La C.M. sería pionera si estableciera bonificaciones de la cuota en las transmisiones de inmuebles, de forma que se gravara el valor neto de la transmisión del inmueble, al menos para adquirentes de menos de 35 años.

Explicación: La CM no tiene competencias en la determinación del hecho imponible del impuesto, pero sí sobre las deducciones de la cuota. El impuesto es real, por lo que podría no conocerse al sujeto pasivo, pero en la transmisión de inmuebles se pasa por el notario, por lo que se conocen las circunstancias personales del sujeto pasivo. Así que, se puede determinar claramente; la edad del adquirente, el valor neto de la transmisión (precio de adquisición- deudas hipotecarias suscritas por esta adquisición). Así que, se pueden establecer deducciones que hagan tributar por el valor neto (precio de adquisición-deudas) en concepto de ITP en la modalidad de TPO y en AJD.

## INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (IEE).

Aportación del Instituto de Estudios Económicos para el Grupo de Trabajo de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid para su respuesta a la Comisión de Expertos del Ministerio de Hacienda en lo relativo a la armonización fiscal de la tributación patrimonial

Junio 2021

### JUSTIFICACIÓN

Este informe da respuesta a la invitación de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid en relación a la petición de colaboración del IEE en relación a los trabajos en curso del Grupo de Expertos de Reforma Fiscal de principios de junio de 2021. Los autores de este informe son Gregorio Izquierdo (Director del IEE) y Adrián González (Investigador asociado del IEE).

### ÍNDICE

- Aplicación y concreción de la armonización fiscal
- En contra de la armonización fiscal
- A favor de la corresponsabilidad fiscal
- En contra del aumento de la imposición patrimonial
- Conclusiones

### BIBLIOGRAFÍA

Para una posición más desarrollada y extensa pueden consultarse los informes del EE:

- Instituto de Estudios Económicos (2020), “Competitividad fiscal 2020: Por qué no se pueden subir más los impuestos en España”, , elaborado en colaboración con la Tax Foundation, octubre, página 1-70.
- Instituto de Estudios Económicos (2020), “La tributación del Ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde una perspectiva de la competitividad regional”, CEIM, páginas 1-40.
- Instituto de Estudios Económicos (2021), “La competitividad fiscal de las comunidades autónomas. Condición necesaria para el desarrollo económico”, páginas 1-128, abril.

#### **Aplicación y concreción de la armonización de la tributación patrimonial**

En primer lugar, hay que señalar que la fiscalidad juega un papel clave sobre la actividad, el empleo y el crecimiento económico, y que una buena política tributaria debe guiarse por la neutralidad y la competitividad. Un sistema tributario es neutral cuando canaliza la recaudación con el menor grado de distorsiones posible y con reglas de aplicación claras y sencillas, mientras que un sistema

tributario competitivo es aquel que se diseña con unas perspectivas de derecho comparado y en el que se mantienen unas condiciones favorables que permiten la atracción de capital y talento.

En una economía cada vez más global, es fundamental que cualquier reforma fiscal debe tener en cuenta los sistemas tributarios más eficientes, neutrales y competitivos en el ámbito internacional, así como las reglas de la UE y las medidas que adoptan otros países cuyas economías compiten con la nuestra. En este contexto, surge una contradicción en los defensores de una armonización fiscal a nivel autonómico que conserve, por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio, a la vez que promueven, también, una armonización a nivel de la Unión Europea, donde el impuesto de patrimonio se encuentra abolido en todos los países.

Hay que destacar que los impuestos, que son necesarios para proveer determinados bienes y servicios públicos, introducen costes y distorsiones sobre la actividad económica y sobre las distintas decisiones de ahorro, consumo e inversión de los agentes, que redundan en impacto negativo sobre el crecimiento económico. Por ello, debe evitarse generar excesivas cargas de gravamen. Un caso muy claro sucede con el ahorro, una de las variables clave para la inversión, la productividad y el crecimiento a largo plazo, y que más afectada se ve por un sistema impositivo no eficiente.

En relación con este punto, la OCDE señala que el tratamiento fiscal que tiene el ahorro en España es uno de los más lesivos entre los países avanzados, de modo que, una vez incluido el Impuesto sobre el Patrimonio, los tipos marginales sobre el ahorro superan el 100% en el caso de España. Esto es clave a la hora de abordar la tributación autonómica, ya que algunas de las cargas sobre el ahorro son impuestas por las comunidades autónomas, como sucede, por ejemplo, con el Impuesto sobre el Patrimonio, o el Impuesto sobre Sucesiones, que en algunos casos alcanzan niveles que pueden vulnerar el principio de no confiscatoriedad.

No es adecuado considerar el indicador de presión fiscal como única referencia a la hora de tomar decisiones. Por ello, deben considerarse también otros indicadores como el esfuerzo fiscal, la presión fiscal efectiva o la presión fiscal normativa. Ya que, de lo contrario, nos encontraremos con la paradoja de querer armonizar la presión fiscal normativa a base de impuestos sin homogeneizar previamente indicadores como nivel de renta, desempleo o economía sumergida.

De hecho, una vez tenido en cuenta los efectos de la menor renta y la mayor tasa de economía sumergida en España, se comprueba que los impuestos soportados en nuestro país son equiparables, cuando no superiores, a los de nuestros principales socios, la mejor prueba de ello es que no existen diferencias sustanciales en los tipos nominales entre España y estos países. En este sentido, incrementar los tipos impositivos no es el camino adecuado para incrementar la recaudación, ya que esta debe aumentar a partir de una mayor ampliación de las bases, a medida

que disminuya el desempleo y se reduzca la economía sumergida. Favorecer la actividad y la creación de empleo es la vía para una mayor recaudación en el medio y largo plazo.

Cualquier reforma que se plantee en el ámbito tributario debe tener en consideración que el resultado efectivo no debería ser un incremento impositivo, debido a los efectos depresivos que la subida de impuestos tiene sobre una actividad económica que, dada la coyuntura actual, necesita recuperarse y adaptarse lo antes posible. Los multiplicadores sobre la actividad por el lado de los impuestos son más elevados que por el lado del gasto, debido principalmente a sus efectos sobre la inversión y sobre la confianza de los agentes económicos, que además se extienden durante más tiempo. Es decir, que reducciones de impuestos tendrían un efecto positivo sobre el crecimiento mayor que incrementos del gasto público, y viceversa: reducciones del gasto son más eficaces para cubrir déficits fiscales que incrementos de impuestos.

### **En contra de la armonización fiscal**

Se está en contra de la armonización fiscal, máxime tal y como está planteada, ya que en realidad es un subterfugio para una subida generalizada de la imposición patrimonial para las comunidades autónomas que presentan un sistema tributario más competitivo, y más homologado con nuestro entorno.

En este sentido, conviene recordar que España tiene una tributación patrimonial de las más elevadas de la Unión Europea. Además, resulta problemático el hecho de que muchas comunidades autónomas españolas tengan sistemas fiscales de los más gravosos dentro de la UE, tal como se pone de manifiesto en el informe “La tributación del Ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde una perspectiva de la competitividad regional” elaborado por el IEE y publicado por CEIM y en el informe “La competitividad fiscal de las comunidades autónomas. Condición necesaria para el desarrollo económico” publicado por el Instituto de Estudios Económicos (IEE).

Es poco esperanzador que, en vez de perseguir una aproximación a las mejores prácticas de la UE, se pretenda que las comunidades autónomas deriven hacia los peores ejemplos, generalizando el error. Adicionalmente, hay que señalar que dicha armonización iría en contra de la corresponsabilidad fiscal, que es un elemento clave y legitimador de nuestro Estado de las Autonomías.

La armonización fiscal deriva en ineficiencias, ya que, al fijar el nivel de imposición, se elimina la posibilidad de que los ciudadanos expresen sus preferencias, y desaparecen los incentivos para una gestión eficiente y adecuada de los recursos. Además, cuando se desliga ingresos de gastos público, como en el caso de que los gastos están ampliamente descentralizados pero los ingresos siguen centralizados, aparecen problemas de riesgo moral relacionados con el incentivo a incrementar constantemente los niveles de gasto público, ya que no se soporta el coste político que conlleva el

incremento de impuestos asociado, que puede ser trasladado a los contribuyentes de otras regiones.

### **A favor de la corresponsabilidad fiscal**

Se está a favor de la corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas, entendiendo esta como la libertad de las comunidades autónomas de diseñar sus gastos e impuestos de acuerdo con las preferencias de sus ciudadanos, al menos en los impuestos propios o cedidos. En este sentido, hay que señalar que no es consecuente apuntar que la corresponsabilidad fiscal es buena y positiva para los territorios con regímenes forales o con regímenes especiales, como los de Canarias o las Ciudades Autónomas, pero no para el resto de España, que también tiene sus singularidades y cuyos ciudadanos no necesariamente han de compartir sus preferencias fiscales. Además, hay que indicar que al igual que la competencia en el sector privado mejora la calidad y el coste de los bienes y servicios, la corresponsabilidad fiscal y la consiguiente competencia entre jurisdicciones territoriales es un procedimiento de mejora de la eficiencia en la provisión de los servicios públicos, lo que constituye una gran asignatura pendiente en nuestro país.

Gracias a la corresponsabilidad fiscal se puede lograr mejorar la eficiencia en la provisión de bienes y servicios públicos, ya que contribuye a que los ciudadanos perciban de manera más transparente la relación entre la prestación de los servicios públicos y su coste y a que expresen sus preferencias en este sentido. Por ello, las administraciones se verán incentivadas a llevar a cabo políticas innovadoras que permitan ofrecer los bienes y servicios públicos más demandados y con la mayor calidad posible al menor coste. Así, la corresponsabilidad supone un mecanismo disciplinante para el sector público, de forma que lleva a incentivar su eficiencia y a evitar o reducir su sobredimensionamiento. En este sentido, el análisis de la eficiencia del sector público en España nos muestra que el margen de mejora en la gestión de los recursos públicos en nuestro país es muy elevado. De acuerdo con un estudio realizado por el Instituto de Estudios Económicos, la eficiencia del gasto público en España es un 14% inferior a la media de la OCDE, un margen de mejora que se eleva incluso hasta el 66% con respecto a las mejores prácticas a nivel global.

La evidencia disponible sugiere que, cuando existe corresponsabilidad fiscal, los tipos impositivos entre las distintas regiones tienden a converger. Además, los países que cuentan con gran autonomía tributaria a nivel subcentral presentan menores diferencias interregionales en la capacidad de recaudación. Y lo que es más importante, se observa que, en aquellos países en los que las administraciones subcentrales cuentan con gran autonomía tributaria y menos redistribución interregional, estos territorios tienden a converger económicamente más rápido que en países sin autonomía tributaria. Por tanto, gracias a un elevado grado de corresponsabilidad fiscal, las comunidades autónomas pueden acercarse de forma natural a esa armonización que tanto se propugna, y sobre todo a una convergencia económica entre regiones, sin los efectos adversos sobre esta última de imponer dicha armonización normativamente. Por otro lado, no

encuentra amparo en la evidencia la teoría de que la competencia fiscal conduce necesariamente hacia una carrera hacia abajo de las cargas impositivas.

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

### **En contra del aumento de la imposición patrimonial**

En cuanto al Impuesto sobre Patrimonio, hay que señalar que en la actualidad no existe ningún país de la UE que tenga un Impuesto sobre el Patrimonio como el de España. La función de control, que fue su principal justificación en el pasado, ya no es necesaria, en la medida en que los Gobiernos disponen de fuentes alternativas informatizadas, directas y de calidad, para obtener esta información.

En relación con lo anterior, el prestigioso instituto IFO de Alemania ha estimado recientemente que la reintroducción del Impuesto sobre el Patrimonio en Alemania supondría una significativa pérdida de recaudación neta, pues implicaría una contracción, en el medio y largo plazo, de hasta el 5% del PIB nacional.

Por su parte, en Francia, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, se estimó que la pérdida global neta sobre el conjunto de la recaudación podría ser del doble de los posibles ingresos obtenidos por este impuesto, como consecuencia de la contracción de la actividad que se generaría. Con respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones también hay que indicar que es una figura impositiva evitada en muchos países y objeto de moderación, en otros tantos. La mayor parte de los países de la UE (15 de 27) no tienen Impuesto sobre Sucesiones o, si lo tienen, es con tipos residuales. En este sentido, ningún país de la UE aplica conjuntamente, como se hace en España, un Impuesto sobre Sucesiones con un Impuesto sobre el Patrimonio. En el ámbito de la OCDE, el tipo medio del Impuesto sobre Sucesiones es del 15%; por lo tanto, muy alejado del tipo del 34% existente en España, que puede llegar, en los casos más extremos, al 82%.

Las consecuencias negativas más directas de la subida de la imposición patrimonial planteada en la armonización son, entre otras, el encarecimiento de la componente fiscal del coste de capital de las empresas, lo que penaliza el ahorro, la inversión, la productividad y el crecimiento económico. Por otro lado, las implicaciones indirectas, y que, por lo tanto, no se visibilizan de forma clara, son aún más perjudiciales. Entre ellas encontramos la deslocalización del ahorro y de los contribuyentes con más talento a terceros países cercanos que no aplican estas figuras tributarias o que tienen regímenes especiales para expatriados, como es el caso de Portugal. Además, la imposición

patrimonial frena la entrada de capitales para financiar nuestros desequilibrios acumulados de deuda externa y pública. Pero lo más grave es la desaparición de empresas en los momentos de transmisión generacional, tal y como ha señalado recientemente el Fondo Monetario Internacional para los países que no exoneran las empresas y participaciones empresariales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### **Conclusiones**

Estudios como el de la Tax Foundation a nivel internacional, así como los realizados por el Instituto de Estudios Económicos, entre otros, ponen de manifiesto la estrecha relación existente entre una fiscalidad más favorable y la mayor competitividad de las regiones, que deriva en mayores niveles de renta per cápita, mejores comportamientos del mercado laboral y menores niveles de economía sumergida, que a su vez redundan en un mayor bienestar de la sociedad.

En definitiva, se hace preciso abordar, una reforma del sistema de financiación autonómica para conseguir un sistema más eficiente y competitivo y menos distorsionador, al tiempo que se preserva y se refuerza la corresponsabilidad fiscal de las distintas regiones.

En este sentido, es necesario respetar que los ciudadanos de cada territorio decidan legítimamente qué bienes y servicios públicos desean, así como qué prestaciones y ayudas están dispuestos a sostener mediante sus impuestos. Adicionalmente, favorece la eficiencia del gasto público que las comunidades mejor gestionadas puedan repercutir el menor coste en la prestación de servicios, exigiendo unos impuestos más reducidos, puesto que tienen menores necesidades de financiación. Intentar evitar este efecto, aparte de suponer, el desacuerdo con el sistema de estado descentralizado sería, en la práctica, promover una equiparación en la gestión mediocre y el gasto excesivo, desincentivando a quien gestiona mejor y gasta más eficientemente.

Por el contrario, mantener un sistema que permite diferencias tributarias entre distintos territorios tendería a una armonización natural, puesto que los distintos territorios adoptarían las decisiones de política tributaria que mejor resultado tengan, y favorecerían un mayor desarrollo económico y una mayor creación de empleo.

## INSTITUTO OSTROM

### UNA REFORMA FISCAL PARA ESPAÑA 10 PROPUESTAS DE REFORMA. CONTRIBUCIÓN AL LIBRO BLANCO DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE LA SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA

#### Introducción

Los impuestos afectan a las decisiones de los trabajadores sobre el consumo y el ahorro y modifican las preferencias de las empresas sobre la inversión y el empleo, generando efectos significativos sobre la actividad económica. A modo de ejemplo, un 1% de incremento del Impuesto de Sociedades reduce la inversión en un 4,7% del capital, disminuye las retribuciones un 0,3% de las ventas, aumenta la deuda corporativa en un 5,3% de los activos (Ohrn & College, 2017)<sup>42</sup> y reduce en un 6% el número de patentes y en un 5% el número de inventores (Akcigit et al., 2018)<sup>43</sup>. Un sistema impositivo eficiente debe conseguir minimizar estas distorsiones.

Sin embargo, ningún Estado del Bienestar es posible sin un sistema fiscal capaz de recaudar la cantidad suficiente de recursos para financiar los servicios públicos que debe proveer. Por lo tanto, nuestros representantes deben conjugar estos dos objetivos a la hora de diseñar su política fiscal. Se trata de una tarea difícil, que requiere de un debate público abierto, transparente y basado en la evidencia.

Los niveles de presión fiscal de un país configuran una materialización de las preferencias políticas de los ciudadanos. Una vez las preferencias políticas han decidido materializarse en la provisión de unos determinados servicios públicos, necesitamos responder a dos preguntas. La primera pregunta es: «¿Cuál es el nivel de ingresos suficientes para financiar el Estado del Bienestar que deseamos (o que nos podemos permitir)?». Una vez hayamos respondido a esta pregunta nos podremos plantear otra cuestión: «¿Cuál es la forma más eficiente de recaudar este nivel de ingresos?». La primera cuestión tiene un enfoque de carácter positivo y debe ser contestada por la sociedad en su conjunto. La segunda es una pregunta con carácter normativo: plantea cuál es la manera óptima de hacerlo.

Dada la proliferación y variedad de impuestos en una economía moderna, se hace necesario recuperar el análisis que plantea el Informe Mirrlees, dirigido por el Premio Nobel de Economía James Mirrlees (IFS, 2010<sup>44</sup>). El informe destaca cinco principios básicos que deberían regir un sistema fiscal óptimo: (i) eficiencia, (ii) minimización de costes, (iii) transparencia y simplicidad, (iv) imparcialidad y (v)

---

<sup>42</sup> Ohrn, E.; College, G. (2017). «The Effect of Corporate Taxation on Investment and Financial Policy: Evidence from the DPAD», *American Economic Journal: Economic Policy*.

<sup>43</sup> Akcigit, U.; Grigsby, J.; Nicholas, T.; Stantcheva, S. (2018). *Taxation and Innovation in the 20th Century*. NBER.

<sup>44</sup> Institute for Fiscal Studies (2010). *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*. Institute for Fiscal Studies. <http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview/dimensions>

progresividad. En su configuración actual, el sistema tributario español presenta graves disfunciones e ineficiencias en su diseño, y no cumple con los criterios mencionados.

España se sitúa en la posición 27 del total de los 36 países analizados en el Índice de Competitividad Fiscal, un índice sintético elaborado por la Tax Foundation que analiza los sistemas tributarios y su estructura, a través de más de cuarenta variables. Además, la tributación empresarial –impuesto de sociedades + cotizaciones a la Seguridad Social– es superior al conjunto de la Unión Europea, alcanzando el 11,1% del PIB en España frente al 9,6% en la UE. La cuña fiscal –la diferencia entre el coste laboral para la empresa y el salario neto final que recibe el trabajador– es del 39,5%, situándose por encima de la media de la OCDE (36%).

Las principales economías de la OCDE consideran que los ajustes basados en incremento de ingresos tienden a ralentizar la vuelta al crecimiento y a la senda de reducción de la deuda pública, por lo que han procedido a bajar impuestos durante la pandemia del Covid-19. En un contexto de globalización, cualquier reforma tributaria debe tener en cuenta los países del entorno para evitar efectos como la deslocalización de inversiones o contribuyentes. Por consiguiente, el incremento de la recaudación debe apoyarse en el incremento de las bases imponibles, fomentando el crecimiento económico y la creación de empleo y eliminando reducciones, deducciones y exenciones fiscales, más que en incrementar los tipos marginales sobre unos contribuyentes que soportan una carga tributaria comparable, o superior, a la de los países del entorno, principalmente en tributación empresarial.

Recomendamos evitar reformas improvisadas o coyunturales con el fin de lograr un código tributario coherente y bien estructurado que facilite el cumplimiento y genere ingresos, minimizando distorsiones sobre el crecimiento, la creación de empleo y el desarrollo productivo. Es prioritario recuperar la sostenibilidad de las finanzas públicas y solo será posible cuando se acometa la gran reforma pendiente: optimizar el gasto público a través de una contención y mejora de la eficiencia y nunca a través de subidas impositivas que comprometen el crecimiento y una consolidación presupuestaria ulterior.

Desde el Instituto Ostrom, planteamos diez grandes reformas en el sistema fiscal español:

1. Una reforma del régimen fiscal especial de impatriados, residentes temporales y nómadas digitales.
2. Una reforma de la fiscalidad de las stock options en startups y del carried interest de las gestoras de fondos y sociedades de capital riesgo.
3. Una reforma del Impuesto de Sociedades inspirada en el modelo de Estonia que incluya la compensación ilimitada de bases imponibles negativas y la exención sobre beneficios reinvertidos en la empresa.
4. La eliminación del Impuesto a las transacciones financieras (ITF).
5. La eliminación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD).

6. Una reforma del IVA, que incluya la eliminación de tipos reducidos a la hostelería, restauración, transporte de pasajeros, libros y prensa, paquetes turísticos y jardinería.
7. Una reconfiguración del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) en un Impuesto Sobre el Valor Territorial o del Suelo (IVT o IVS), eximiendo la inversión en estructuras residenciales y no residenciales.
8. Una reforma de las deducciones fiscales sobre el Impuesto de Sociedades para proyectos de I+D+I.
9. Un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono fiscalmente neutro.
10. Profundizar en el federalismo competitivo.

### **1. Reforma del régimen fiscal especial de impatriados, residentes temporales y nómadas digitales.**

El teletrabajo había sido durante años el futuro del que todo el mundo hablaba, pero poca gente acababa poniendo en práctica. En el conjunto de la Unión Europea sólo un 3,5% de los asalariados trabajaban habitualmente desde casa en 2019, una cifra que se reducía al 2,1% en el conjunto de España según datos de Eurostat.

Sin embargo, la situación dio un giro de 180 grados a mediados de marzo, cuando, a raíz del estallido de la pandemia, infinidad de empresas, independientemente de su tamaño y sector, se vieron con la necesidad de continuar con su actividad fuera de los espacios laborales. Bien entrado el año 2021, hay indicios de que el teletrabajo ha venido para quedarse, al menos a corto plazo. La necesidad de mantener ciertas medidas de profilaxis basadas en el distanciamiento social hasta que lleguemos a niveles suficientes de vacunación, así como de reducir presión a los flujos de movilidad al transporte público, fuerzan a las empresas a mantener el teletrabajo, aunque sea de forma híbrida. Además, gracias a la digitalización de la economía, los nuevos modelos de negocio requieren una escasa o nula presencia física en el país donde se encuentran los consumidores y cada vez son más los profesionales que eligen ejercer su profesión de manera remota mientras recorren el planeta. La figura del nómada digital es hoy un perfil profesional en auge.

En España, una persona física es considerada residente fiscal si permanece más de 183 días en territorio español durante el año natural o radica en España el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. La titularidad de inmuebles, de negocios, de participaciones en sociedades españolas y, en general, de cualquier fuente de riqueza o patrimonio, podrá ser considerada por las autoridades para impedir a su titular perder su condición de residente fiscal, a pesar de haber dejado de residir habitualmente en España. En definitiva, los nómadas digitales se enfrentan

a un complejo entramado de normativas internas y convenios bilaterales que deben conocer para cumplir con sus obligaciones tributarias.

Algunos países, sin embargo, ya están haciendo esfuerzos para ser más competitivos a ojos del talento digital. Croacia anunció el año pasado que autorizaría trabajar en remoto y residiendo legalmente en el país, a pesar de tener contrato con una empresa domiciliada fuera de las fronteras del mismo. También abría la puerta a trabajar sin tributar por IRPF en Croacia, aunque sin opciones de beneficiarse de los servicios médicos excepto los cubiertos por una póliza privada. Portugal, a través de su “Régimen de Residentes no habituales”, permite tributar por un tipo reducido del 20% durante diez años, siempre que dichas rentas procedan de actividades de carácter científico, artístico o técnico.

Por otro lado, la regulación fiscal que rige sobre determinados trabajadores desplazados en España, particularmente profesionales altamente cualificados, se ha visto recientemente afectada por el nuevo incremento en el tipo marginal a las rentas más altas, minando su empuje frente a planteamientos de países vecinos como Portugal, Francia o Italia. El tipo marginal se eleva al 47% desde los 300.000 euros, si bien oscila entre el 45.5% de Madrid y el 50% de Cataluña.

El Régimen Especial de Trabajadores Desplazados –conocido como ley Beckham– permite tributar a un tipo fijo del 24% hasta los 600.000 euros de renta a las personas físicas que no hayan residido en España durante los últimos 10 años y que lleguen al país por un contrato laboral. A partir de ese volumen, sin embargo, sus retribuciones tributan a partir de este año 2021, al tipo marginal máximo del 47%. Como resultado, un trabajador desplazado sujeto a este régimen con la misma renta de

800.000 euros, tributará el año que viene 238.000 euros, 4.000 más que en 2020. En Portugal, el no residente con actividades de “alto valor añadido” puede reducir un 20% el marginal del 53%, y acabar pagando 159.179 euros. En Italia, con un régimen de impatriados que deja exento de gravamen el 70% de los rendimientos, abonaría 102.361 euros, más de la mitad que en España.

Recomendamos la eliminación de la limitación retributiva de los 600.000 euros anuales en el Régimen Especial de Trabajadores Desplazados, la elevación de la limitación de rentas obtenidas en el extranjero al 50% (actualmente del 15%) y la inclusión en el régimen especial de los nómadas digitales o residentes temporales.

## **2. Reforma de la fiscalidad de las stock options en startups y del carried interest de las gestoras de fondos y sociedades de capital riesgo.**

El movimiento emprendedor español se inspira en las startups de Estados Unidos, donde la flexibilidad de su derecho de sociedades y un marco fiscal adecuado, facilitan la retribución del talento mediante planes de opciones sobre acciones de la propia start-up. Dichos planes de opciones, conocidos como stock options tienen una doble ventaja: permiten atraer talento sin castigar excesivamente la tesorería de la sociedad y alinean a los trabajadores con los intereses del capital. Las empresas retribuyen a los emprendedores y sus equipos mediante planes de opciones (habitualmente, entre un 10 y un 20% del

capital social asumiendo el ejercicio de todas las opciones), cuyo ejercicio se sujeta a unos requisitos de permanencia (en Estados Unidos, lo habitual son 4 años con un periodo de carencia de un año). Sin embargo, las diferencias legales y fiscales con el sistema norteamericano dificultan la posibilidad de implementar estos planes en la sociedad de responsabilidad limitada española.

En España, a diferencia de Alemania, Francia o Italia, la remuneración mediante planes de opciones tiene la consideración de renta del trabajo y, en consecuencia, se sujeta a tipos impositivos elevados, con el agravante de que el hecho imponible se produce en el momento en que el empleado recibe participaciones sociales ilíquidas: las participaciones sociales no cotizan en un mercado secundario y la transmisión de estas (y, en consecuencia, la obtención de la liquidez necesaria para afrontar el pago del impuesto) es muy limitada. El beneficiario debe tributar como renta del trabajo (a tipo máximo de IRPF) por la diferencia entre el precio de ejercicio (la cantidad que paga el empleado para comprar esas acciones) y el valor de mercado de las participaciones en el momento de dicho ejercicio.

Debido a estas barreras legales y fiscales, la forma tradicional de remunerar el talento en las startups españolas se instrumenta a través de planes de phantom shares, en las cuales los empleados reciben una remuneración dineraria o bonus basado en el precio de las participaciones ordinarias en el momento en que se produce un evento de liquidez o la venta de la compañía. De esta forma se evita la complejidad societaria de implementar un plan de opciones sobre participaciones sociales y el problema fiscal derivado de la falta de liquidez para pagar el correspondiente impuesto sobre la renta.

Por otro lado, otra barrera relevante a la inversión extranjera es el régimen fiscal aplicado al carried interest. Se conoce como carried interest la participación que tienen los gestores de un fondo en las plusvalías resultantes de las operaciones realizadas por el propio fondo, una vez que los inversores del mismo hayan recuperado su inversión inicial, más una tasa de retorno establecida de antemano. Al igual que sucede con las stock options, el carried interest recibe la calificación de rendimiento de trabajo, tributando al tipo máximo de la escala de la base general del IRPF, del 47%. La excepción es Guipúzcoa, que desde 1 de enero de 2019 y aprovechando sus prerrogativas forales, considera el carried interest como rendimiento de capital mobiliario, que forma parte de la base del ahorro, tributando a un tipo máximo del 25%.

Los países de nuestro entorno han adoptado medidas fiscales tendentes a incentivar la inversión financiera y la participación en capital de los empleados de sus pequeñas y medianas empresas. Con tal de dinamizar el crecimiento empresarial de las startups españolas, recomendamos una reforma del régimen fiscal aplicable a las stock options y al carried interest para que tengan un tratamiento de ganancia patrimonial en lugar de estar sujetos al IRPF. Además, los rendimientos devengados no deberían tributar si se reinvierten en otros productos de inversión o ahorro. Cuando el beneficiario transfiere dinero de un fondo de inversión a otro, estará exento de la tributación por el impuesto de plusvalías, de forma análoga a lo que sucede actualmente con las ventas de viviendas habituales.

### **3. Reforma del Impuesto de Sociedades inspirada en el modelo de Estonia. Compensación ilimitada de bases imponibles negativas y exención de los beneficios reinvertidos en la empresa.**

Estonia ocupa la primera posición mundial en el Índice de Competitividad Fiscal, un índice sintético elaborado por la Tax Foundation que analiza los sistemas tributarios y su estructura, a través de más de cuarenta variables. El país báltico únicamente grava los beneficios empresariales cuando son distribuidos a sus accionistas. Los beneficios reinvertidos internamente para incrementar la capacidad productiva de la compañía están exentos de la tributación por Impuesto sobre Sociedades. Existe, por tanto, un diferimiento total y absoluto del impuesto hasta el momento de la distribución de dividendos entre los socios (en una sociedad de responsabilidad limitada) o accionistas (en sociedad anónima). Además, y precisamente porque los beneficios distribuidos ya han abonado el IS, los dividendos distribuidos por las empresas a sus accionistas también están exentos de tributar por rentas del capital.

Adicionalmente, y a diferencia de lo que ocurre en el sistema tributario español, Estonia permite la compensación ilimitada de pérdidas negativas trasladándolas a bases imponibles presentes o futuras. Es decir, si obtenemos un beneficio podemos compensar las pérdidas de otros ejercicios pasados y, por el contrario, si hoy obtenemos beneficio y posteriormente tuviésemos una pérdida en el futuro, la Administración tributaria estonia nos devuelve la diferencia hasta compensar las bases imponibles. Lituania también ha adoptado recientemente este modelo tributario. España ya permite compensar las pérdidas presentes contra ganancias futuras de manera ilimitada, pero no autoriza ningún tipo de compensación contra ganancias pasadas.

Finalmente, la fiscalidad corporativa en Estonia también permite que las empresas planifiquen la amortización fiscal de sus inversiones con mucha flexibilidad: por ejemplo, si una empresa invierte una determinada cantidad de dinero en maquinaria, puede imputar toda esa inversión como un “gasto” del ejercicio fiscal que reduzca los beneficios presentes, y por tanto disminuir la base imponible sobre la que pagar el Impuesto sobre Sociedades.

Este sistema reduce la complejidad y corrige la desigualdad actual de las PYMEs frente a la gran empresa, que cuenta con la infraestructura legal necesaria para la optimización fiscal, y reduce los costes de inspección para el Estado. Los beneficios no distribuidos aumentan el valor de la empresa y seguirían tributando indirectamente a través del impuesto por plusvalías en el momento en que los accionistas vendan sus acciones.

### **4. Eliminación del Impuesto a las transacciones financieras (ITF).**

A rasgos generales, el Impuesto a las transacciones financieras (ITF) – conocido popularmente como Tasa Tobin– grava el 0,2% las adquisiciones a título oneroso de acciones cuyas sociedades sean españolas, coticen en mercados españoles o europeos y cuya capitalización bursátil el 1 de diciembre

del año pasado sea superior a 1.000 millones. El impuesto aplica a todo aquél que realice estas operaciones, tanto si reside en España como en el extranjero. El impuesto incorpora una serie de exenciones destinadas a eximir las adquisiciones de emisiones de nuevas acciones, market makers, entidades de contrapartida central, fusiones y algunas otras actividades. Su finalidad es contribuir a las arcas públicas y reforzar la equidad del sistema tributario.

El impacto económico del ITF viene dado por dos efectos. El primero es el efecto liquidez, una disminución de los volúmenes comerciados que dificulta la ejecución de órdenes de alto volumen, previene la corrección de errores de valoración por parte de los arbitrajistas e incrementa la volatilidad. Todo ello causa una menor eficiencia en los precios de los valores bursátiles en cuanto a su capacidad de reflejar y rápidamente incorporar nueva información. El otro efecto es la reducción de la actividad de los traders ruidosos, traders que toman decisiones sobre la compra y venta de operaciones en los mercados de valores sin el apoyo de un análisis fundamental o técnico avanzado, con lo que, aunque contribuyen a una mayor liquidez, también generan un “exceso” de volatilidad en los valores bursátiles. El ITF podría afectar a los traders ruidosos más que al resto de agentes, modificando favorablemente la composición de agentes en el mercado.

Un ITF muy similar al español, tanto en su tasa (0.2%) como en exenciones, fue implementado en Francia el 1 de agosto de 2012. Dos investigadores del Banco Central Europeo, Peter Hoffmann y Jean Edouard Colliard, han publicado un estudio sobre el caso francés en el Journal of Finance<sup>45</sup> que muestra cómo la liquidez en sus mercados financieros se vio reducida y además se dio una pérdida en la actividad de intermediación del 10% (Colliard & Hoffman, 2017) como contraparte de terceros países. Además, los autores no encuentran evidencia indicativa de una mejora en la composición de los traders, si acaso un ligero deterioro. En Francia se pronosticó una recaudación de 1.600 millones de Euros al año, pero entre agosto y diciembre de 2012 sólo se recaudaron 198 millones, con lo que se extrapola a 475 millones de euros al año. Con esos datos los autores ofrecen una estimación tentativa de la recaudación de implementar una tasa similar en otros países. La clave de esta estimación es la tasa relativa de transacciones para los valores sujetos al impuesto lo que nos permite una aproximación de la cantidad recaudada a partir de:  $475 * (\text{Volumen total en España} / \text{Volumen Total en Francia})$ ; con un resultado de 376,3 millones. Sin embargo, la recaudación en Francia ha ido incrementando hasta los 1050 millones en 2016. En 2017 Francia incrementó el impuesto al 0.3%.

En resumen, el impuesto reduce la liquidez en determinadas transacciones provocando una mayor volatilidad y un mayor coste para el consumidor final. El aumento de los costes puede llevar aparejada la creación de una “no trade zone” alrededor de la cartera óptima del inversor. Un rango de cambios en las rentabilidades esperadas en el cual al inversor no le interesa modificar su cartera ya que el beneficio

---

<sup>45</sup> Colliard, J. E., & Hoffmann, P. (2017). «Financial transaction taxes, market composition, and liquidity», *The Journal of Finance*, 72(6), 2685-2716.

que obtiene es menor al coste, lo que conlleva a una reducción de las transacciones en proporciones significativas. Por los motivos expuestos, se propone la eliminación del Impuesto a las transacciones financieras (ITF).

#### **5. Eliminación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD).**

El 16 de enero de 2021 entró en vigor el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD), tres meses después de ser publicado en el Boletín Oficial del Estado. Dicho tributo grava con un tipo impositivo del tres por ciento la prestación de servicios digitales ofrecidos por empresas que superen ciertos umbrales, como un importe neto de la cifra de negocios superior a 750 millones de euros. Los umbrales establecidos tienen como consecuencia que dicho tributo se configura como un impuesto ad hoc sobre grandes empresas tecnológicas como Google, Amazon, Facebook, Apple o Microsoft.

El motivo de la creación de este tributo, que también se ha introducido en Francia, Italia o el Reino Unido, es la imposición sobre las grandes tecnológicas con el argumento que la estructura de la fiscalidad internacional vigente no permite gravar su actividad, ya que cuentan con mecanismos legales para erosionar las bases y trasladar beneficios a otras jurisdicciones. Sin embargo, este gravamen será repercutido a los usuarios finales y no conseguirá modificar la situación por la que se intenta justificar su creación.

Recientemente, el G7 ha llegado a un acuerdo para reformar las reglas de la fiscalidad internacional y modificar el principio del establecimiento permanente, esto es, que la fiscalidad se imponga en base a la presencia física en una determinada jurisdicción. El acuerdo incluye la introducción parcial de un principio tributario basado en la jurisdicción destinataria de las ventas o servicios prestados. Asimismo, también incluye la supresión de los impuestos específicos introducidos de manera unilateral sobre determinados servicios digitales.

En consecuencia, se propone suprimir el IDSD y abordar las cuestiones de la modificación de las reglas de la fiscalidad internacional con una aproximación general y de manera multilateral.

#### **6. Reforma del IVA. Eliminación de tipos reducidos a hostelería, restauración, transporte de pasajeros, libros y prensa, paquetes turísticos y jardinería.**

A pesar de tener un tipo general del IVA del 21%, con niveles parecidos a países del entorno europeo, España es el país de la Unión Europea con una imposición implícita más baja sobre el consumo (Taxation Trends, 2021) debido a la existencia de numerosas excepciones tributarias de bienes y servicios sometidos a tipos reducidos (10%), superreducidos (4%), y algunos exentos de la aplicación del tributo, como los servicios de educación y sanidad. En consecuencia, las arcas públicas españolas pierden 17.787 M€ (5.323 M€ tipos superreducidos y 12.463 M€ los tipos reducidos), lo que equivale a alrededor de un tercio de la recaudación actual del IVA. El objetivo de la mayoría de los tipos reducidos es tratar de introducir una mayor progresividad al impuesto, pero los análisis de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) sobre los beneficios fiscales de este tributo muestran de manera

contundente como son los deciles de renda más elevados los capturan gran parte de estas minoraciones de la carga tributaria. Además, en muchas ocasiones estas reducciones y exenciones tributarias constituyen un privilegio injustificado por parte de distintos grupos de presión que se benefician de esta reducción de la carga tributaria. Los servicios de hostelería, seguidos de ocio y cultura, transporte, restauración y jardinería son los que presentan una ineficiencia distributiva mayor. La categoría de gasto que menor ineficiencia distributiva presenta es el de los alimentos no gravadas al tipo superreducido.

La imposición al consumo es una de las figuras tributarias con una menor distorsión sobre la actividad económica –a diferencia de los impuestos corporativos o al ahorro–, y España tiene un amplio margen para modificar su estructura tributaria e incrementar la carga de la imposición indirecta. A pesar del importante componente regresivo de los impuestos indirectos y sobre el consumo, estos tienen un mayor potencial recaudatorio, y es posible corregir dicha regresividad con actuaciones fiscales posteriores por la vía de la redistribución. Esto es lo que hacen países como, por ejemplo, Dinamarca, Suecia o Finlandia, que cuentan con tipos generales del 24% o el 25% y sus tipos reducidos son superiores a los españoles, además de aplicarse a un conjunto mucho más reducido de bienes y servicios. En el caso de Dinamarca el tipo del IVA es único del 25%, y no existe ningún tipo reducido o superreducido.

En definitiva, se propone un replanteamiento exhaustivo, y en gran parte supresión, de la mayoría de los tipos reducidos y las exenciones para simplificar la complejidad del sistema tributo y lograr que el tipo implícito converja con el general.

#### **7. Reconfiguración del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) en un Impuesto Sobre el Valor Territorial o del Suelo (IVT o IVS), eximiendo la inversión en estructuras residenciales y no residenciales.**

Un impuesto sobre el valor territorial o impuesto sobre el valor del suelo (LVT, siglas en inglés para “land value tax” o “location value tax”), también conocido como impuesto sobre el valor de la localización, impuesto sobre la tasa dividida o clasificación del valor de localización, es un gravamen ad valorem sobre el valor “no mejorado” de un terreno. A diferencia de los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles, este impuesto ignora el valor de los edificios, bienes personales y otras mejoras en los bienes inmuebles que se encuentren en esta parcela.

Los economistas consideran generalmente más favorable un impuesto sobre el valor del suelo ya que, a diferencia de otros impuestos, no causa ineficiencia económica y tiende a reducir la desigualdad con mayor efectividad. Un impuesto sobre el valor del suelo es un impuesto progresivo, ya que la carga fiscal recae sobre los titulares en proporción al valor de las ubicaciones, la propiedad de las cuales está altamente correlacionada con la riqueza y los ingresos generados por estas propiedades. Actualmente, figuras impositivas de diseños similares se implementan a nivel estatal en Dinamarca, Estonia, Lituania, Rusia, Singapur y Taiwán, y también se han aplicado en menor medida en regiones de Australia, México (Mexicali) y Estados Unidos (por ejemplo, en el estado de Pensilvania).

Proponemos convertir el IBI en un impuesto sobre el Valor Territorial o del Suelo, eximiendo la inversión en estructuras residenciales y no residenciales. Esta modificación da una mayor claridad al hecho imponible, facilita un cálculo menos subjetivo del gravamen del impuesto, elimina ineficiencias y, al mismo tiempo, incentiva tanto la edificación de obra nueva como la rehabilitación de inmuebles, ya que estas inversiones no serían penalizadas con un incremento impositivo. En un país como España con graves carencias de vivienda asequible, una política impositiva que no castigue el aumento de la oferta de vivienda es clave para corregir el déficit de edificación y rehabilitación, especialmente de edificación de vivienda asequible para destinar a la venta o al alquiler.

#### **8. Reforma de las deducciones fiscales sobre el Impuesto de Sociedades para proyectos de I+D+I.**

Las deducciones fiscales sobre el Impuesto de Sociedades para actividades de investigación y desarrollo han constituido históricamente uno de los principales instrumentos para incentivar el desarrollo tecnológico privado. España se encuentra en la parte baja de inversión privada en investigación, desarrollo e innovación (I+D+i) en comparación con sus vecinos europeos, lo que resulta problemático ya que dichas actividades tienen un efecto multiplicador notable y generan una importante tracción industrial, vinculada a retribuciones elevadas y captación de talento e inversión extranjeros. Además, el grado de innovación de las pequeñas y medianas empresas (PYMEs), con un peso elevado en nuestro tejido productivo, es significativamente inferior al de los países de nuestro entorno.

El beneficio fiscal a la I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades (IS) consiste en la posibilidad de deducir de la cuota del impuesto el 25% de los gastos dedicados a I+D+i y el 12% de los destinados a innovación tecnológica (IT), existiendo ciertos límites máximos. Estas deducciones vienen reguladas en los Artículos 35 y 39 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Además, la tasa de deducción para el gasto en I+D se ve incrementada hasta el 42% cuando el gasto supera la media de los dos años anteriores, así como para los gastos de personal exclusivamente adscrito a actividades de I+D+i. Por su parte, las inversiones en inmovilizado material e intangibles afectas a actividades de I+D+i gozan de una deducción más reducida, que alcanza el 8%.

Tras la recesión de 2008-2010 se llevaron a cabo ajustes de calado en el esquema de deducciones del Impuesto de Sociedades. Uno de ellos fue la limitación de las deducciones máximas de I+D+i y de tecnologías de la información, en el caso general, al 25% de la cuota íntegra de dicho impuesto una vez descontadas las deducciones por doble imposición internacional y las bonificaciones. Este límite se eleva hasta 50% cuando las deducciones por I+D+i superan el 10% de dicha cuota. Esa medida se entendió en un contexto de grandes tensiones de tesorería pública; sin embargo, una década después, sigue en vigor ese techo de deducción.

Existen factores adicionales que desincentivan este tipo de inversiones: por un lado, existe un límite temporal en la deducción, de modo que aquellas empresas que invierten regularmente en I+D+i pueden ver como se solapan las amortizaciones anuales hasta el punto de caducar, perdiendo de facto ese incentivo. Por otro lado, la pequeña dimensión de tejido productivo español –muy atomizado, en forma

de PYMEs— hace que las cuotas de IS sean, en general, discretas; siendo un 25% de deducción sobre dichas cuotas una cantidad insuficiente para el impulsar el desarrollo tecnológico privado.

Con el espíritu de alinear el nivel de inversión privada en I+D+i industrial de España con el del resto de países de la UE, se propone eliminar la caducidad temporal de las deducciones en ejercicios posteriores, para evitar situaciones en las cuáles se acabe perdiendo la oportunidad de aplicar dichos incentivos. Además, recomendamos eliminar algunos de los requisitos que establece el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) para acogerse al régimen opcional que permite superar los límites en la deducción máxima por actividades de I+D+i sobre la cuota íntegra del IS (hasta un máximo de 5 millones de euros) u obtener la deducción en forma de deducción reembolsable. Una posible vía sería instaurar un mecanismo de acreditación de la I+D+i rápido y semiautomático para aproximar paulatinamente la eficacia potencial a la eficacia real del beneficio fiscal y mejora el atractivo del incentivo entre las PYMES.

### **9. Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono fiscalmente neutro.**

La lucha contra el cambio climático ha impulsado a la Unión Europea a asumir compromisos estrictos de descarbonización para las próximas décadas, que inevitablemente son trasladados a sus países miembros. La ambición de dichos hitos, que incluye la neutralidad climática para 2050, requiere de una gran velocidad en la ejecución de los cambios sociales, empresariales y tecnológicos necesarios —desde replantear los esquemas de movilidad hasta reevaluar las estrategias de abastecimiento energético de las industrias, pasando por los cambios de hábitos de la ciudadanía y las reformas de viviendas orientadas a la eficiencia energética.

Resulta poco realista pensar que estos cambios de calado se ejecutarán únicamente por la vía de los incentivos y recomendaciones —máxime si tomamos en consideración la velocidad necesaria para alcanzar los hitos a tiempo. Es por ello por lo que se esboza la necesidad de introducir herramientas de fiscalidad que generen la presión necesaria para acelerar la transición, específicamente el gravamen conocido como “Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono”. Sin embargo, existen múltiples vías para ejecutar esa visión: desde un impuesto puramente pigouviano, en el que se reinyecte al sistema todo lo recaudado —siendo, pues, fiscalmente neutro— hasta un impuesto que complemente el IVA — vinculándolo a la sostenibilidad de los productos y servicios que se consumen— o un impuesto adicional, que se sume a la carga fiscal preexistente y permita incrementar la recaudación del Estado.

En nuestra opinión, es imprescindible superar las tentaciones de aprovechar la transición ecológica para aumentar la carga fiscal. Esa vía puede acarrear problemáticas sociales graves —lo hemos visto en Francia con el conflicto de los Gillets Jaunes— y, en el caso del tejido empresarial, existe la incógnita de si en la situación actual de deterioro de balances se podría absorber un aumento adicional de la carga tributaria.

Un instrumento a través del cual el mercado puede hacer aflorar estos costes o externalidades negativas son los llamados impuestos pigouvianos. Este tipo de gravámenes consisten en sobrecostes que se imponen a los generadores de externalidades negativas para que las tomen en consideración y por lo

tanto se incentive su reducción. Cuando una actividad genera un perjuicio sobre terceros que éstos no pueden evitar y el productor no los toma en consideración, existirá la tendencia a seguirlos provocando. En cambio, si el productor tiene que hacerse responsable de los sobrecostes generados a través del impuesto, entonces modificará su comportamiento para minimizarlos o eliminarlos.

A diferencia de otros tributos, los impuestos pigouvianos no tienen una finalidad recaudatoria sino disuasoria: no buscan aumentar los ingresos fiscales de las arcas públicas sino reducir ciertas actividades o modificar ciertas conductas que perjudican a terceros. Los mercados necesitan señales, necesitan precios. Los impuestos pigouvianos simplemente buscan aflorar el coste explícito de acciones como la contaminación. Permiten revelar un precio hasta ahora escondido.

En esta misma línea, en el año 2017, los economistas estadounidenses Martin S. Feldstein, Ted Halstead y N. Gregory Mankiw publicaron un artículo en el New York Times con un programa de acción climática en el que defendían que (i) una aplicación combinada de un impuesto pigouviano al carbono, (ii) el retorno de los ingresos a la sociedad, (iii) la compensación a las exportaciones y penalización a las importaciones para mantener la competitividad de la economía (iv) y la reducción de la regulación debería satisfacer todos los agentes.

La forma como se reinyecte en la economía el montante recaudado será motivo de debate. Una de las propuestas más frecuentes es la devolución en forma de programas de descarbonización: incentivos fiscales para la instalación de energías renovables, ayudas a la reforma de viviendas... En la opinión del Instituto Ostrom, no debería dilucidarse la vía de devolución de la recaudación de dicho impuesto sin antes evaluar los perfiles de los particulares y empresas más afectados por dicha medida y los perfiles más beneficiados por las devoluciones, para evitar crear determinados flujos de transferencia de renta.

### **10. Profundizar en el federalismo competitivo.**

La Constitución establece una división detallada sobre las competencias que deben ejercer los gobiernos regionales de cada autonomía y las que son atribuidas en exclusiva al Estado. Además, también establece que las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias. El marco normativo sobre las atribuciones y el modo en que dichas competencias deben ser financiadas ha sido complementada por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y por los Estatutos de Autonomía de cada comunidad, además de por otras leyes sobre el régimen de cesión de los distintos tributos.

El otorgamiento de capacidad normativa para fijar una parte de los tramos de distintos impuestos (como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) o sobre la gestión de la totalidad el tributo (como el Impuesto de Patrimonio) ha producido discrepancias regionales en algunos tipos impositivos. Así, algunas comunidades han decidido, en base a sus atribuciones y sus preferencias políticas, reducir sustancialmente la carga tributaria de su competencia o incluso bonificar en su totalidad algunos tributos. Ello ha sido objeto de fuertes críticas por parte de otros gobiernos regionales, que creen que

esta competencia fiscal reduce sus recursos, y han llegado a exigir la armonización de algunos tributos, restringiendo la capacidad de actuación de los gobiernos autonómicos.

La armonización de competencias autonómicas puede enfrentarse a claros problemas de constitucionalidad, ya que las competencias tributarias de cada autonomía están protegidas por su Estatuto de Autonomía, que además ha sido aprobado por el Congreso de los Diputados. Estos mismos problemas fueron a los que se enfrentó la extinta Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico, que fue declarada en su mayor parte inconstitucional por el Tribunal Constitucional, al considerar que los Estatutos de Autonomía, integrantes del bloque de constitucionalidad, no podían estar limitados por una ley estatal. La introducción de un régimen de armonización tributaria puede correr la misma suerte por limitar las competencias de las autonomías en materia tributaria.

La competencia fiscal entre regiones actúa como un mecanismo para disciplinar a los gobiernos regionales y permite votar con los pies a los contribuyentes, ofreciéndoles una pluralidad de regímenes fiscales a los que acogerse. Hay que profundizar, y no restringir, los elementos de federalismo competitivo que existen en nuestro ordenamiento jurídico, y reforzar la competencia administrativa con el fin de ofertar bienes y servicios públicos a un coste fiscal inferior.



CONSEJERÍA DE ECONOMÍA,  
HACIENDA Y EMPLEO