



**S'HAN D'IMPOSAR LÍMITS A LA COMPETÈNCIA FISCAL
EN UN ESTAT DESCENTRALITZAT?**

Març 2013

ÍNDEX

1	Qüestions preliminars.....	3
2	Fonaments teòrics.....	4
3	Situació a Catalunya.....	7
4	Conclusions i orientacions de futur	10

El propòsit d'aquesta nota és aportar un conjunt de criteris orientatius per ajudar a establir en quines circumstàncies i amb quins arguments resulta recomanable establir límits a la competència fiscal en estats descentralitzats. La nota s'estructura en quatre apartats. El primer presenta una sèrie de consideracions preliminars que ajuden a situar la qüestió en el seu context. El segon apartat recull algunes conclusions bàsiques de la literatura econòmica especialitzada en relació amb aquest tema. El tercer descriu i valora la situació actual a Catalunya. Un apartat final avança algunes orientacions i conclusions amb perspectiva de futur, prenent com a punt de partida l'*statu quo* vigent a l'Estat espanyol i la Unió Europea.

1. Qüestions preliminars

La descentralització fiscal contribueix a la millora del benestar individual i col·lectiu en la mesura que permet ajustar millor les necessitats de despesa pròpies de la població resident en un àmbit territorial específic amb els costos fiscals corresponents. No obstant, la descentralització competitiva portada a l'extrem pot tenir efectes negatius, en termes de pèrdua d'eficiència pel que fa a l'assignació dels recursos i/o d'equitat en la distribució de la renda i la riquesa. Aquesta nota contempla tant els costos com els beneficis potencials de la competència fiscal entre estats o entre regions d'un mateix estat, amb l'objectiu de precisar els criteris que es poden utilitzar per determinar el grau de descentralització fiscal òptim en cada circumstància i per a cada figura impositiva.

Convé destacar, com a qüestió prèvia i comuna al cos del debat, que la competència entre diferents jurisdiccions territorials en l'àmbit fiscal s'ha de valorar tot tenint en compte el nivell de prestacions (en forma de béns i serveis públics) associades amb una determinada càrrega tributària. Així, els recàrrecs sobre figures impositives com l'IRPF, per exemple, es podrien considerar adequats i sostenibles en un entorn de competència fiscal sempre que tinguin com a contrapartida un nivell associat superior de serveis públics.

Per altra banda, el debat sobre els límits a la competència fiscal és inseparable dels efectes redistributius que es produeixen com a conseqüència de la mobilitat dels potencials beneficiaris d'un nivell de serveis socials més generós, propi de les zones amb major pressió fiscal, cap a la jurisdicció que els hi resulta més favorable, al temps que aquesta mateixa pressió fiscal provoca la migració de les bases impositives en la direcció contrària. El resultat net d'aquestes processos pot tenir conseqüències indesitjables, especialment el risc de polarització social materialitzat en la formació de *guettos* que separen els rics dels pobres, que cal prevenir i evitar.¹

Finalment, cal fer un breu esment també com a qüestió prèvia a l'impacte estabilitzador del cycle econòmic associat amb unes polítiques fiscal i pressupostària més descentralitzades. En aquest àmbit específic cal tenir en compte que com més petita i oberta és una economia en relació amb el seu entorn, menys eficaç resulta la utilització dels pressupostos públics com a instrument discrecional per estabilitzar el cycle econòmic.² Per tant, en principi és recomanable que les polítiques d'estabilització es planifiquin i executin dins d'àmbits econòmics superiors (per exemple, a escala europea) contribuint a diluir els riscos específics a un territori dins d'una àrea més gran.

¹ Per altra banda, també cal reconèixer un cert efecte positiu d'aquests fluxos bidireccionals, derivat de la possible major convergència de rendes entre territoris –quan el benestar dels residents en un territori no és totalment independent del benestar dels residents en altres territoris.

² A mesura que augmenta el grau de descentralització disminueix la dimensió relativa de la unitat territorial i, al mateix temps, tendeix a augmentar el que s'anomena la "propensió marginal a importar". És a dir, els impulsos fiscals es filtren cap a l'exterior per la via de les importacions en una proporció relativament més gran com més petita és la unitat econòmica en qüestió, afeblint els efectes estabilitzadors de les polítiques fiscals contracíclics dins del territori on s'apliquen.

2. Fonaments teòrics

2.1. Principis generals

La literatura acadèmica³ sobre aquest tema defensa el principi de la descentralització fiscal a partir de conceptes com la presència de “béns públics locals”, que justifiquen ajustar les polítiques fiscals a les preferències específiques de la població resident en el seu àmbit territorial, en la mesura que aquestes preferències es poden considerar prou homogènies dins d'aquest àmbit i a la vegada prou diferenciades en relació amb altres territoris.

A més dels arguments teòrics que justifiquen l'adequació de les polítiques de despesa a les preferències locals, l'evidència empírica posa de manifest els efectes positius de la descentralització fiscal també per la banda dels ingressos, tant en relació als tipus impositius com en l'exercici de la la competència normativa sobre les diferents figures. En concret, la descentralització pel costat dels ingressos afavoreix l'equilibri pressupostari en l'acció de govern i limita l'anomenada “il·lusió fiscal” o percepció de què és possible un nivell de serveis públics deslligat dels costos fiscals corresponents. En aquest sentit, la principal recomanació que es desprèn de la literatura especialitzada apunta al fet que la cessió de les competències de despesa a entitats polítiques subcentrals hauria d'anar acompanyada d'un nivell proporcional de responsabilitat fiscal sobre els ingressos per part d'aquestes mateixes entitats.

Per altra banda, la literatura té igualment en compte els efectes de la competència fiscal entre territoris, o efectes externs. En alguns casos aquests efectes externs reflecteixen pèrdues d'eficiència derivades de la competència fiscal, com a conseqüència –per exemple– de la pèrdua de possibles economies d'escala a mesura que es redueix la dimensió dels àmbits jurisdiccionals territorials, que haurien de fer front a uns costos fixos superiors per un mateix nivell de prestacions públiques al seu territori. O els derivats de la mobilitat de les bases impositives, sense justificació en raó del territori on les persones, físiques o jurídiques, efectivament resideixen o desenvolupen la principal activitat.

³ L'article de Wallace E. Oates “An Essay on Fiscal Federalism” (*Journal of Economic Literature*, Vol. 37, No. 3 Sep. 1999, pp. 1120-1149) és una bona introducció a la literatura sobre el tema, començant per la doctrina tradicional, seguint amb els camins oberts per la investigació més recent i proposant vies de progrés en la recerca.

La mobilitat de bases impositives, en particular, pot ser conseqüència dels principis que determinen les responsabilitats fiscals als diferents territoris (segons la font o l'origen de les bases, o segons la residència o la nacionalitat del contribuent) o també pot ser resultat de diferències en el tractament d'aquestes responsabilitats (definició de bases, tipus, deduccions i altres). Cada cas comporta unes ineficiències específiques.

Així, quan la mobilitat ve provocada per diferències en els principis que determinen l'assignació de responsabilitats fiscals, la ineficiència té a veure amb fenòmens com la doble imposició en absència de convenis que la regulin adequadament. Mentre que en el segon cas, quan la mobilitat deriva de diferències en el tractament d'aquestes responsabilitats, les ineficiències depenen del tipus de mobilitat provocada en cada cas.

Per exemple, quan es tracta de diferències en els impostos aplicats en l'origen de l'activitat subjecte a gravamen el que es mou és l'activitat, provocant canvis en la localització d'unitats productives, mentre que si les diferències ho són en relació amb els impostos aplicats en el punt de destí de l'activitat productiva són els consumidors els que es desplacen, motivats per les diferències de preus derivades de la diferent fiscalitat aplicada en cada territori.

En ambdós casos, la mobilitat de bases impositives pot comportar pèrdues d'eficiència no negligibles, en la mesura que les decisions de despesa dels consumidors i d'inversió dels productors, es veuen influenciades per motivacions d'ordre purament fiscal. Així, uns i altres assumeixen uns costos addicionals, anomenats de transacció, en traslladar la producció o el consum a altres jurisdiccions, motivats per uns beneficis fiscals que poden no tenir relació amb les circumstàncies econòmiques de base.⁴

⁴ Aquests costos tendeixen a ser més significatius quan el que es desplaça és la producció, més que el consum.

2.2. Orientacions segons figures impositives

Partint d'aquests principis generals, es poden destacar algunes conclusions més concretes sobre el grau òptim de descentralització segons figures impositives:

A) Imposició personal sobre la renda

a) Afavorir l'homogeneïtzació de bases impositives entre jurisdiccions, ja que les distorsions associades amb la mobilitat per diferències en la composició de les bases són prou importants.

b) Permetre un cert grau de discrecionalitat en relació amb els tipus mitjans efectius, incloent l'efecte de les deduccions, dins d'uns límits pre-establerts.

c) Amplia discrecionalitat en el cas dels recàrrecs –més fàcilment visualitzables i transparents pel que fa als costos i beneficis fiscals associats. (En especial quan la recaptació que s'obté del recàrrec té per destí finançar la política o el servei que justifica el recàrrec en qüestió.)

B) Imposició sobre societats

a) Establir límits clars a les diferències en el tractament dels guanys de capital, atesa l'elevada mobilitat d'aquest factor.

b) Incloure criteris explícits per identificar els preus de transferència entre fronteres dins d'un mateix grup empresarial.

c) Tendir a l'harmonització en matèria de retencions i tipus mínims, ja que les divergències en aquest terreny poden comportar ineficiències de primer ordre.

C) Imposició sobre el consum

a) Mantenir el principi de destí, o de gravar al lloc on es produeix el consum, com a alternativa menys ineficient en comparació amb el gravamen en origen, i també com a més equitativa.⁵

b) Concentrar la competència fiscal en la fase minorista, per tal de preservar la coherència en els àmbits de la recaptació, la informació i la supervisió de figures com l'IVA.⁶

⁵ Donat el patró de comerç entre jurisdiccions territorials amb diferents nivells de renda i riquesa.

3. Situació a Catalunya

3.1. Antecedents i context internacional

L'acord de finançament autonòmic pel quinquenni 1997-2001 va incorporar, com a novetat en el panorama tributari de l'Estat espanyol, l'atribució de competències normatives sobre determinades figures impositives en favor de les Comunitats Autònomes de règim comú, entre les quals es troba Catalunya. Tot i que les competències es van atorgar amb límits clarament definits, ja en aquell moment es va plantejar la qüestió de si, com a resultat de la competència entre jurisdiccions, els ciutadans es podrien veure motivats a canviar de residència per motius fiscals.

El tractament d'aquest tema en l'àmbit de la fiscalitat internacional ha registrat una notable evolució durant els últims anys, especialment pel que fa a la tributació dels grups empresarials. Així, un informe de l'OCDE titulat *Transfer Pricing and Business Restructuring* exigeix la concurrència de forma, substància i objectiu de l'activitat per considerar vàlida la ubicació de les empreses en una determinada jurisdicció fiscal.

També és important destacar els límits que estableix la Unió Europea a la competència normativa tributària dels Estats membres. Com és sabut, hi ha un alt nivell d'harmonització en determinats tributs, com és el cas de l'Impost sobre el Valor Afegit o el dels Impostos Especials. En l'Impost sobre Societats les limitacions venen establertes per la prohibició dels ajuts de l'Estat, tot i que no hi ha harmonització en la regulació de la base imposable i el tipus de gravamen. Pel que fa a l'IRPF, la capacitat normativa dels Estats membres no està subjecte a limitacions.

⁶ Els efectes d'uns tipus de gravamen diferenciats en fase minorista s'anirien suavitzant progressivament a mesura que es produeix una major convergència en el context del mercat únic europeu.

3.2. Normativa estatal

Pel que fa al cas espanyol i a la possible competència entre Comunitats Autònomes, i per tal d'evitar canvis de residència per raons exclusivament fiscals, l'ordenament jurídic estableix dos tipus de provisions. En primer lloc, una regulació específica que impedeix aplicar la normativa de la Comunitat Autònoma de destí quan es presumeix que el canvi de residència, encara que real i efectiu, és producte d'una motivació purament fiscal i no es manté de manera estable durant un mínim de tres anys. Així ho diu l'article 28.4 de la Llei 22/2009: "no produeixen efecte els canvis de residència que tinguin per objecte principal aconseguir una menor tributació efectiva en els tributs totalment o parcial cedit". I tot seguit s'estableixen una sèrie de casos en què es presumeix que el canvi de residència té per objectiu reduir la tributació, tant en el cas de l'IRPF com de l'Impost del Patrimoni. Mentre que pel que fa a l'Impost sobre Successions i Donacions, només es considera al causant com a resident habitual en un territori si aquesta condició s'ha mantingut durant els cinc anys anteriors a la data de la defunció.

El segon tipus de mesura s'aplica quan els canvis d'ubicació territorial són només ficticis o formals, sense una modificació real del vincle amb la Comunitat Autònoma d'origen. La reacció és l'habitual en aquests casos: una modificació només aparent no produeix efectes tributaris. És a dir, segueix sent d'aplicació la normativa tributària pròpia de la jurisdicció d'origen.

Aquestes limitacions són lògiques si pensem en els diferents impactes fiscals que es poden produir com a conseqüència de singularitats normatives en l'àmbit tributari a les diferents Comunitats Autònomes.

Cal tenir present, però, que els canvis de residència, reals o ficticis, no acaben afectant de manera substancial a la hisenda de l'Estat. Aquesta manté la seva recaptació per IRPF amb independència dels canvis de residència d'un particular entre Comunitats adscrites al Règim Comú. Això suposa que els incentius per a l'Agència Tributària de l'Estat de revisar aquests possibles desplaçaments són gairebé nuls.⁷

⁷ De fet, a la Memòria d'aquest ens públic no es dona cap informació sobre activitats de control tributari en relació a aquest tema.

3.3. Recomanacions

En l'actual escenari competencial de les administracions territorials en l'àmbit de la inspecció tributària, la situació que s'acaba de descriure aconsellaria intensificar la participació de les Comunitats Autònomes en el procés de control tributari desenvolupat per l'Estat, tot vetllant pels seus legítims interessos. Aquesta participació és ara gairebé inexistent. En un hipotètic escenari futur amb una hisenda pròpia catalana, els arguments anteriors serien un motiu, entre d'altres, per mantenir un intercanvi sistemàtic d'informació amb la hisenda de l'Estat, així com per establir plans d'actuació coordinats en relació amb aquesta i altres matèries.

Algunes Comunitats Autònomes han intentat fer un seguiment dels possibles canvis de residència de contribuents, des del seu territori cap a altres amb millor tributació. Els resultats d'aquests esforços, encara no publicats, no indiquen conseqüències molt importants. Amb alguna excepció, com pot ser en l'àmbit de l'Impost sobre Successions i Donacions, en relació amb les donacions de béns immobles situats a territoris on les donacions a descendents, cònjuges i ascendents (grups I i II de la normativa que regula aquest impost) estan bonificades al 99%.⁸ O en relació amb la tributació per Actes Jurídics Documentats, en el cas singular de La Rioja.

Pel que fa als casos específics del País Basc i Navarra, cal recordar que la seva atractiva fiscalitat en l'Impost sobre Societats i una pràctica administrativa amb menys tendència al conflicte que la de l'Estat, ha generat incentius favorables a l'establiment d'alguns grups empresarials en aquest territori, via seu o filial.

⁸ Cal recordar que es cedeix a les Comunitats Autònomes el rendiment d'aquest impost en relació a les donacions d'immobles que estan situats en el seu territori, amb independència de la residència de donant i donatari.

4. Conclusions i orientacions de futur

La competència fiscal és la contrapartida per la banda dels ingressos als beneficis d'unes polítiques de despesa pública descentralitzades i, com a conseqüència, més ajustades a les preferències i les necessitats de les poblacions residents en diferents territoris. Cal acceptar-la, per tant, com l'expressió tangible de la responsabilitat i, en última instància, de la sobirania fiscal dins del propi territori, sempre dins d'un marc institucional subjecte al principi d'equilibri pressupostari. Als costos fiscals diferencials es contraposen uns beneficis diferencials i la valoració d'uns i altres només es pot fer conjuntament.

Cal tenir en compte que el veritable terreny de joc de la competència fiscal ja és el món, en un context d'integració creixent de l'economia mundial, més intensa en relació amb els principals socis i competidors comercials. Des d'aquesta perspectiva, la competència fiscal contribueix eficaçment al control de la despesa pública i també a l'exercici de la transparència a l'hora d'internalitzar els costos fiscals derivats de determinades opcions socials –un major nivell de serveis va normalment associat amb uns majors costos fiscals, que es posen més clarament en evidència com més ampli sigui el marc de comparació.

Per altra banda, cal reconèixer que la competència fiscal sense restriccions pot degenerar en una espiral de tipus impositius a la baixa i deduccions a l'alça en perjudici últim dels propis països o regions que competeixen.

És per això que la solució òptima normalment passa per un procés de negociació seguit d'un acord que moduli el grau desitjable de competència fiscal, en benefici mutu de totes les parts implicades. La cooperació interterritorial en aquesta matèria entre governs descentralitzats – dins de cada Estat o grup d'estats i a escala internacional– pot contribuir decisivament a vincular les bases tributàries als seus territoris naturals en funció de factors estrictament econòmics, reduint el grau d'incertesa en la conducció de la política fiscal i evitant escalades competitives que eventualment perjudiquen a tothom.⁹

⁹ Tot i així, cal tenir en compte que els beneficis associats amb les solucions cooperatives no es reparteixen normalment de forma equitativa i que el reequilibri mitjançant mecanismes com les "cambres de compensació" no és fàcil d'implementar.

En el cas concret de Catalunya cal començar per recomanar un seguiment efectiu de la mobilitat “per motius fiscals” dins l'Estat espanyol. En especial, caldria vigilar sistemàticament les diferències de tributació en l'àmbit de l'IRPF, especialment pel que fa a les rendes altes del treball o d'activitats professionals percebudes per persones amb més capacitat per justificar canvis de residència real i efectiva.¹⁰ Aquest seguiment informatiu contribuiria a fonamentar i avaluar la política fiscal del nostre país sobre unes bases més sòlides, tot tenint en compte que el canvi de residència que es produeix de manera real i estable en el temps és, òbviament, perfectament legítim.¹¹ (Sense perjudici de la tasca de comprovació tributària per evitar canvis ficticis o contraris a la llei, que s'haurà de fer respectant el principi de seguretat jurídica.)

També fora desitjable garantir una residència fiscal única (i que coincideixi amb el lloc on es reben els serveis). En aquest sentit, caldria evitar que la tributació de les donacions d'immobles es produeixi només segons la jurisdicció de l'immoble, amb exclusió del criteri de residència.

Finalment, cal cridar l'atenció sobre el fet que l'avui elevada tributació de la renda i la riquesa a Catalunya resta atractiu a la nostra capacitat com a país per captar o retenir talent – especialment de professionals altament qualificats. Aquesta situació s'hauria de veure com a transitòria i condicionada a la difícil circumstància de les finances públiques catalanes, que és resultat també en part del dèficit fiscal suportat. El manteniment en el temps d'aquesta situació anòmala pot perjudicar l'economia catalana i el benestar dels seus ciutadans.

En relació amb aquest últim punt, s'hauria de reflexionar sobre la discrecionalitat de la que ara disposen Comunitats Autònomes que gaudeixen d'un superàvit recurrent i significatiu en la seva balança fiscal –i, per tant, són beneficiàries de transferències explícites o implícites per part d'altres administracions territorials– per competir mitjançant reduccions dels tipus aplicats a determinades figures impositives, per sota de la referència estatal.

¹⁰ Tot i la falta de constatació empírica, amb caràcter general i amb independència d'algunes excepcions, d'aquesta hipotètica mobilitat.

¹¹ Aquesta última reflexió hauria de ser aplicable a tota la normativa tributària aprovada pel Parlament de Catalunya, no només en l'àmbit de l'IRPF.

En aquest sentit, seria desitjable poder establir algun tipus de limitació a la capacitat normativa en l'àmbit tributari en aquelles Comunitats amb una situació de superàvit en la balança fiscal que es consideri prou recurrent en el temps i d'una magnitud prou significativa.

En qualsevol cas, tot i reconèixer les distorsions que es poden derivar d'una descentralització ineficient i poc equitativa, cal continuar defensant i aprofundint en els avantatges que ofereix la competència fiscal, amb les limitacions que per llei o mitjançant acords es puguin establir. Però, al mateix temps, també cal impulsar una transformació del model de finançament territorial a l'Estat espanyol per fer-lo més eficient, equitatiu, transparent i explícit en els mecanismes de solidaritat, a més de limitar-la.

Bona part de les distorsions que llasten el funcionament de l'actual sistema autonòmic a l'Estat espanyol deriven d'una feble vinculació entre les competències de despesa i el grau corresponent de responsabilitat pel costat dels ingressos. En aquest context disfuncional, sembla clar que cal avançar cap a un model descentralitzat en que les competències de despesa tinguin com a contrapartida un nivell proporcional de responsabilitat en els ingressos –més que en intentar compensar la descentralització en la despesa només per la via de l'harmonització fiscal.