

# La corresponsabilidad fiscal en la financiación autonómica: un tema aún pendiente

*José M.<sup>a</sup> Durán Cabré*

Universidad de Barcelona, Instituto de Economía de Barcelona

**Resumen.** En este estudio se analiza la corresponsabilidad fiscal y su evolución en el sistema de financiación autonómica. Si bien las últimas reformas han supuesto un avance, si se quiere mejorar el sistema de financiación autonómica y reforzar la responsabilidad fiscal de las CCAA es necesario aumentar su poder normativo en los impuestos cedidos y hacerlo más perceptible para el contribuyente. En el trabajo se plantean posibles reformas a adoptar en las figuras impositivas del sistema fiscal español.

**Palabras clave.** Financiación autonómica, corresponsabilidad fiscal, reformas fiscales.

**Clasificación JEL.** H20, H70.

**Abstract.** This study analyzes the fiscal co-responsibility and its evolution in the financing system of the Spanish regions. Although the last reforms have made an advance, in order to improve the financing system and to reinforce the fiscal responsibility of the regions it is necessary to increase its legal power in the ceded taxes and to make it more visible for taxpayers. Possible reforms to be introduced in the Spanish tax system are proposed in this paper.

**Key words.** Fiscal federalism, fiscal co-responsibility, tax reforms.

**JEL classification.** H20, H70.

## 1. Introducción

La creación de las Comunidades Autónomas (CCAA) ha constituido sin duda uno de los cambios más importantes introducidos en la historia reciente de España. Durante los últimos veinticinco años las CCAA se han ido consolidando y, aunque los ritmos hayan sido diferentes, en la actualidad no se puede negar que todas las Comunidades están plenamente consolidadas dentro de la estructura organizativa de nuestro país. Para ello ha sido necesario otorgar progresivamente competencias en materias que hasta entonces había desempeñado en exclusiva el Estado, encontrándonos en el momento presente con que las regiones españolas son competentes en áreas tan importantes, entre otras, como educación, sanidad o vivienda. De hecho, el peso del gasto autonómico sobre el total de gasto público supera ya ligeramente el 35%, mientras que el del Estado se situaría en torno al 50%, aunque sin contar la Seguridad Social descendería a solamente el 20% del total de gasto público, sensiblemente por debajo del de las CCAA.

Lógicamente, para poder asumir competencias y ejercerlas ha sido necesario establecer un sistema de financiación que permita a las CCAA tener suficientes recursos, pero que a la vez respete principios tan importantes como el de la responsabilidad fiscal, la equidad y la solidaridad interterritorial. Sin embargo, al respecto debe destacarse una primera particularidad derivada del reconocimiento para ciertos territorios, y por razones históricas, de un sistema de financiación diferente. En efecto, junto al sistema de financiación de las denominadas CCAA de régimen común, en España coexiste el sistema foral que se aplica en los territorios vascos y navarro, de acuerdo con lo previsto en la Disposición Adicional Primera de la Constitución. No va a ser un objetivo de este trabajo estudiar el sistema foral, pero sí debe tenerse en cuenta el influjo que su mantenimiento tiene sobre las demás Comunidades y sus reclamaciones, en especial de algunas. Sobre este punto ya se volverá más adelante en las conclusiones.

Si por el que podemos denominar lado del gasto la cesión de competencias materiales se ha ido haciendo progresivamente, lo mismo ha sucedido por el lado de los ingresos. En un primer momento la preocupación se centró en asegurar que las CCAA tuvieran suficientes recursos para desarrollar las competencias recibidas, pero a medida que estas competencias fueron creciendo se observaron los problemas que ocasiona el tener competencias sobre el gasto y prácticamente no tenerlas sobre los ingresos. Es la denominada responsabilidad fiscal, esto es, aparecer ante los ciudadanos como responsables tanto de lo «bueno» (inversión y gasto públicos) como de lo «malo» (impuestos). Las dos últimas reformas del sistema de financiación autonómico, la del quinquenio 1997-2001 y la de 2002, aún en vigor, intentaron precisamente mejorar la responsabilidad fiscal de las Comunidades, por la vía de ceder la recaudación de más impuestos y otorgar competencia normativa en alguno de ellos, entre los que debe destacarse el IRPF. Las dos reformas significaron mejoras considerables en este campo, pero sin duda no son suficientes para alcanzar el grado de responsabilidad fiscal deseable. La mayor parte de los ciudadanos siguen pensando que los impuestos se pagan al Estado y desconocen, por tanto, que una parte importante de muchos impuestos, si no la totalidad, es recaudada por su Comunidad Autónoma.

El objetivo de este estudio se va a centrar en la corresponsabilidad fiscal y en analizar la evolución del sistema de financiación autonómico desde su inicio, haciendo especial mención a las posibles reformas que se pueden introducir para su mejora.

## 2. Evolución del sistema de financiación autonómico

La Ley Orgánica de Financiación de las CCAA (Ley 8/1980, de 22 de septiembre), conocida como LOFCA, establece un período transitorio de financiación de las CCAA hasta 1986. La cobertura financiera de las competencias transferidas se tiene que realizar mediante tributos cedidos, tributos propios y subvenciones desde otras administraciones públicas.

Los tributos cedidos en un primer momento fueron básicamente los relacionados con la riqueza (sucesiones, patrimonio y transmisiones) y el juego. Se cedió la totalidad de su recaudación, que en 1986 representaba un 11% de los ingresos no financieros de las CCAA (Tabla 1), pero sin poder normativo. Los tributos propios son aquellos que establece libremente cada Comunidad Autónoma, pero con la limitación importante en la

práctica de que no grave un hecho imponible ya gravado por un tributo del Estado (art. 6.2, LOFCA). Por esta razón, su peso era, y sigue siéndolo en la actualidad, reducido. Las subvenciones constituyen durante este primer período el grueso de la financiación de las CCAA, representando un 81% del total de ingresos no financieros. Dentro de las subvenciones, se distinguen cuatro categorías: las de carácter específico para políticas de gasto concretas, la participación en los ingresos del Estado (PIE), las de la Seguridad Social destinadas a las CCAA con servicios sanitarios y sociales transferidos y la del Fondo de Compensación Interterritorial prevista por la Constitución para corregir los desequilibrios económicos interterritoriales.

En definitiva, los primeros años de financiación autonómica se caracterizan por una dependencia muy elevada de las subvenciones del Estado y de la Seguridad Social como fuente de financiación. Las CCAA empiezan a aparecer ante sus ciudadanos como agentes responsables del gasto público, pero no como responsables de los ingresos (impuestos).

Finalizado el período transitorio previsto en la LOFCA, el sistema de financiación de las CCAA se irá pergeñando en los acuerdos adoptados por el Estado y las CCAA en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Estos acuerdos se establecieron con una vigencia quinquenal (1987-1991, 1992-1996, 1997-2001), excepto en el sistema aprobado en 2002, aún en vigor, que nace con una voluntad de permanencia, aunque no parece que ésta vaya a ser ni mucho menos definitiva.

Durante los quinquenios 1987-1991 y 1992-1996 fueron varios los cambios introducidos en el sistema de financiación autonómico, pero en términos de responsabilidad fiscal el paso más importante se da sin duda con la introducción en 1993 de la participación del

**Tabla 1.** Evolución de la estructura de ingresos no financieros de las CCAA (% sobre el total de ingresos no financieros)

	1986	1991	1996	2001	2002
Tributos cedidos	11,40	14,13	10,65	19,80	48,81
- Tramo autonómico IRPF				7,19	16,25
- Participación IVA					14,48
- Participación Imp. Especiales					7,70
- Otros tributos cedidos				12,60	10,39
Participación 15% IRPF			8,81	5,84	
Tributos propios CCAA	0,66	1,08	1,30	1,05	0,92
Otros tributos	2,39	1,23	0,81	0,14	0,12
Tasas y otros ingresos	3,61	3,26	4,92	2,38	2,08
Subvenciones	80,90	78,42	72,28	70,02	47,18
- PIE / Fondo de suficiencia	24,52	24,90	18,74	11,92	25,36
- De la Seguridad Social	20,71	24,98	26,15	22,11	
- FCI	8,62	2,82	1,69	1,19	0,96
- De la UE		2,88	6,34	11,67	9,15
- Otras subvenciones	27,04	22,82	19,37	23,13	11,71
Otros ingresos no financieros	1,05	1,88	1,23	0,77	0,89
<b>TOTAL</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Fuente: Bosch y Durán, 2005, pág. 23.

15% en la cuota líquida del IRPF. En sí no representa un aumento de la responsabilidad fiscal, puesto que las CCAA no tienen capacidad normativa alguna y se limitan a poder participar en una parte de las cuotas pagadas por sus residentes, pero es verdad que supuso un paso cualitativo importante de cara a las reformas futuras.

El sistema aprobado para el período 1997-2001 representa una mejora importante desde el punto de vista de la responsabilidad fiscal de las CCAA. Efectivamente, por un lado, se cede parcialmente el IRPF<sup>1</sup>, mediante el desdoblamiento de la tarifa estatal en dos tramos, el general y el complementario, teniendo competencia las CCAA para, dentro de unos límites, fijar su propia tarifa, que se aplicaría en lugar de la complementaria. Además, las autonomías podrían regular deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, que se restarían de la cuota íntegra autonómica. Por otro lado, las CCAA recibieron capacidad normativa para modificar ciertos aspectos de los tributos hasta entonces cedidos, como son patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre el juego. Ahora bien, este sistema no fue aceptado por Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura que, en consecuencia, siguieron aplicando el sistema anterior y no vieron aumentar su poder normativo.

Finalmente, el sistema en vigor de 2002, esta vez aceptado por todas las CCAA, incluidas las tres mencionadas anteriormente, supuso otro avance considerable en la responsabilidad fiscal de las CCAA, que vieron aumentar la cesta de impuestos cedidos y la capacidad normativa otorgada en algunos de ellos. En concreto, se aumentó el número de impuestos cedidos, extendiéndose al 35% del IVA, el 40% de los impuestos especiales de fabricación (hidrocarburos, alcohol y labores del tabaco) y el 100% de los impuestos de electricidad, determinados medios de transporte y, creado *ex profeso*, sobre las ventas minoristas de hidrocarburos. El porcentaje de cesión en el IRPF se amplió hasta el 33%<sup>2</sup>. Asimismo, el poder normativo aumentó en los impuestos cedidos donde las CCAA ya lo tenían, y se extendió con limitaciones a los impuestos sobre determinados medios de transporte y sobre las ventas minoristas de hidrocarburos. En la **Tabla 2** se resume brevemente la capacidad normativa que actualmente tienen las CCAA en los impuestos cedidos. En todos estos impuestos, además, las CCAA ejercen capacidad de gestión, liquidación, recaudación e inspección, con la excepción del IRPF, donde sólo le corresponde a la Agencia Tributaria, y del impuesto sobre determinados medios de transporte, que está previsto que las CCAA lo administren pero de momento ninguna ha asumido esta tarea.

Así las cosas, con los sucesivos sistemas de financiación autonómica el peso de los tributos cedidos ha ido aumentando considerablemente (**Tabla 1**) y en promedio vienen a representar cerca de la mitad de los ingresos no financieros de las CCAA. Dentro de los tri-

<sup>1</sup> La cesión se situó inicialmente en el 15%, pero debía aumentarse al 30% cuando se completaran los traspasos en materia educativa a todas las CCAA. Sin embargo, este aumento no se llegó a producir y se limitó al 15%. Durante este quinquenio se mantuvo la participación, ya iniciada en el período anterior, del 15% en el IRPF.

<sup>2</sup> Aunque la posterior reforma en 2003 del IRPF provocó que la parte efectivamente cedida aumentara ligeramente y el peso de la tarifa complementaria sobre la tarifa general total oscilara entre el 33,20 y el 39,60%, según el tramo de renta, puesto que el Estado asumió el coste recaudatorio de la reforma.

butos cedidos cabe destacar por su importancia recaudatoria el IRPF y el IVA, cuya suma representa más del 30% de dichos ingresos no financieros. En contraposición, el peso de las subvenciones ha ido disminuyendo paulatinamente y con el sistema actual se sitúa por primera vez por debajo de la mitad de los ingresos no financieros. Ahora bien, éstos son datos promedio para el conjunto de las quince CCAA de régimen común, pero varían considerablemente entre CCAA según su nivel de riqueza. Así, mientras que en Baleares y

**Tabla 2.** Competencias de las CCAA en los tributos cedidos

Impuesto cedido	Competencias atribuidas
Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Modificación de la tarifa autonómica general, aunque debe ser progresiva y con el mismo número de tramos que la del Estado.</li> <li>• Modificación del tipo de la deducción general por inversión en la vivienda habitual (por adquisición o rehabilitación, por cuentas vivienda y por obras de adecuación para discapacitados), en la parte deducible de la cuota autonómica, con un límite tanto superior como inferior del 50%.</li> <li>• Introducción de deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicaciones de renta, siempre que no supongan una reducción en el gravamen efectivo de alguna categoría de renta.</li> </ul>
Impuesto sobre el patrimonio (IP)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Modificación del mínimo exento.</li> <li>• Modificación de la tarifa, sin ningún límite.</li> <li>• Introducción de cualquier tipo de deducción y bonificación en la cuota del impuesto.</li> </ul>
Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mejora de las reducciones estatales en la base, tanto para transmisiones <i>mortis causa</i> como <i>inter vivos</i>.</li> <li>• Introducción de nuevas reducciones en la base, tanto para transmisiones <i>mortis causa</i> como <i>inter vivos</i>.</li> <li>• Modificación de la tarifa, sin ningún límite.</li> <li>• Modificación de las cuantías y de los coeficientes del patrimonio preexistente.</li> <li>• Introducción de cualquier tipo de deducción y bonificación en la cuota del impuesto.</li> </ul>
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En Transmisiones Patrimoniales Onerosas, modificación de los tipos de gravamen que gravan las concesiones administrativas, la transmisión de bienes muebles e inmuebles, la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes muebles e inmuebles, excepto los de garantía, y el arrendamiento de bienes inmuebles y muebles.</li> <li>• En Transmisiones Patrimoniales Onerosas, introducción de deducciones y bonificaciones en la cuota en los supuestos anteriores.</li> <li>• En Actos Jurídicos Documentados, modificación del tipo de gravamen de los documentos notariales.</li> <li>• En Actos Jurídicos Documentados, introducción de deducciones y bonificaciones en la cuota de los documentos notariales.</li> </ul>
Tributos sobre el juego	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Regulación de las exenciones, base imponible, tipos de gravamen y cuotas fijas, bonificaciones y devengo.</li> </ul>
Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumento hasta un máximo del 10% del tipo de gravamen.</li> </ul>
Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos (IVMH)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicación de un tipo de gravamen autonómico, adicional al estatal, hasta un importe máximo que varía según el producto gravado, y cuya recaudación queda afectada a la financiación de gastos sanitarios y medioambientales.</li> </ul>

Madrid el peso de los tributos cedidos supera el 100% de sus ingresos, provocando que el Fondo de Suficiencia sea negativo en ambas CCAA, en Extremadura sólo representan el 39% de los ingresos.

Conocida, pues, la evolución y la situación actual del sistema de financiación autonómica y, en especial, la distribución de la responsabilidad fiscal, el paso siguiente consiste en valorar cuál es la situación actual.

### 3. Valoración de la situación actual

A pesar de que las CCAA de régimen común tienen cedido total o parcialmente la mayor parte de figuras tributarias existentes en nuestro país<sup>3</sup>, que su peso recaudatorio puede ser muy importante y que, además, en buena parte de los tributos cedidos el poder normativo cedido no es desdeñable, no se puede afirmar que se haya logrado alcanzar el objetivo de la corresponsabilidad fiscal. Como ya se decía en la Introducción, las CCAA siguen apareciendo a los ojos de sus ciudadanos como responsables en el gasto, pero no en los tributos, por lo que persiste de manera generalizada la idea de que es el Estado el que recauda la mayoría de impuestos. A continuación, vamos a intentar explorar cuáles pueden ser las razones.

En primer lugar, en el IRPF, sin duda el impuesto más sensible para la mayoría de contribuyentes, la cesión de poder normativo a las CCAA se ha realizado de manera poco perceptible. En 1997, al desdoblarse la tarifa se decidió en la ley estatal fijar no sólo la tarifa del Estado, sino también la complementaria, que se aplicaría subsidiariamente a falta de regulación expresa de las CCAA. Esta forma de actuar ha facilitado, sin duda, que tras diez años con poder normativo, las CCAA aún no hayan asumido el riesgo de fijar una tarifa propia diferente. Mejor hubiera sido no fijar esta tarifa complementaria y obligar a cada Comunidad a asumir la responsabilidad de aprobar su propia tarifa.

Respecto a la introducción de deducciones autonómicas en la cuota del IRPF, a pesar de ser numerosas las deducciones que se han ido aprobando, sólo tienen carácter específico y para su aplicación se suelen exigir requisitos muy restrictivos, por lo que generalmente acaban beneficiando a un número reducido de contribuyentes. Como se puede ver en la **Tabla 3**, en el año 2003 el número de deducciones aplicables ascendía en promedio a más de 5 por Comunidad, pero sólo un 4% de los declarantes tenían derecho a aplicarse alguna de estas deducciones y el peso que las mismas tenían sobre la cuota íntegra autonómica era en promedio muy pequeño, un 0,59%. Ahora bien, los datos varían sensiblemente entre regiones, puesto que mientras que en Aragón, Canarias y Andalucía, el porcentaje de declarantes que se aplican alguna deducción autonómica es muy pequeño (inferior al 1%), en otros casos se aproxima al 8% (Baleares) o incluso supera el 17% (Extremadura). El importe medio deducido entre aquellos que se han aplicado la deducción también oscila considerablemente entre Comunidades, por lo que se puede afirmar que el tipo efectivo del impuesto puede presentar importantes diferencias entre CCAA, dependiendo del nivel de

<sup>3</sup> Sin tener en cuenta las cotizaciones sociales, el Estado sólo percibe la totalidad del impuesto sobre sociedades y de las primas sobre seguros.

renta y de las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Incluso las diferencias en el tipo efectivo entre CCAA de régimen común pueden ser mayores que las que se dan con las Comunidades forales (*vid* Durán y Esteller, 2006). Sin embargo, al no tratarse de casos generales se puede afirmar que estas posibles diferencias son poco perceptibles entre los ciudadanos de nuestro país.

Para finalizar con el IRPF, hay una última cuestión que debe mencionarse, a pesar de que a primera vista pudiera parecer insignificante, y es el tema del impreso de la declaración del impuesto. En efecto, las diversas cuotas autonómicas aparecen en diversas hojas de la liquidación dentro de una maraña de casillas que impiden identificarlas con facilidad. No existe una hoja resumen clara que de manera sencilla y visual permita al contribuyente conocer con facilidad qué parte del impuesto le paga al Estado y qué parte a su Comunidad<sup>4</sup>. En definitiva, la cesión parcial del IRPF, el impuesto cedido sin duda más importante, se ha llevado a cabo de una manera poco oportuna para fomentar la corresponsabilidad fiscal de las CCAA.

Cómo se cede poder normativo es, por consiguiente, importante, y esto también se pone de manifiesto en el impuesto sobre sucesiones y donaciones. En este caso, se ha entrado en un claro proceso de competencia fiscal entre regiones que, si no cambian mucho las cosas, parece que va a llevar a la práctica desaparición del impuesto en España en un futuro no muy lejano. En este proceso sin duda ha incidido la financiación foral, puesto que en estas Comunidades ya hace tiempo que las transmisiones entre cónyuges y de padres a

**Tabla 3.** Deducciones autonómicas en el IRPF 2003

	Declarantes sobre total liquidaciones (%)	Peso CI autonómica (%)	Importe medio	N.º deducciones
Andalucía	0,91	0,0991	85,28	6
Aragón	0,05	0,0196	342,80	1
Asturias	3,59	0,3162	81,15	8
Baleares	8,74	0,6680	80,35	7
Canarias	0,86	0,2280	234,78	4
Cantabria	2,50	0,3507	137,15	1
Castilla-La Mancha	2,20	0,2584	79,69	6
Castilla-León	2,93	0,4441	122,50	5
Cataluña	2,42	0,3392	179,23	5
Extremadura	17,15	3,5711	122,98	4
Galicia	3,41	0,7289	167,45	4
Madrid	3,13	0,2407	143,44	7
Murcia	2,94	0,4079	109,88	3
La Rioja	5,93	0,5951	94,38	3
Valencia	5,92	0,5969	90,99	15
<b>Media</b>	<b>4,18</b>	<b>0,5909</b>	<b>138,14</b>	<b>5,26</b>

Fuente: Agencia Tributaria.

<sup>4</sup> Esta hoja resumen debería incluir también qué parte le corresponde al municipio del contribuyente, cuando así sucede.

hijos no tributan prácticamente. De hecho, las dos Comunidades que casi han dejado de gravar este tipo de transmisiones *mortis causa* han sido Cantabria y La Rioja, Comunidades vecinas de las forales y, por tanto, las que más podían sufrir posibles cambios en la residencia de ciudadanos adinerados a fin de que sus sucesores no pagaran. Por tanto, aquí no se puede criticar el poco uso de su poder normativo en el impuesto por parte de las CCAA, pero sí destacar que precisamente ese uso puede provocar la desaparición del impuesto motivada por una clara «carrera hacia la nada», lo que en inglés se conoce como *race to the bottom*. De hecho, esta situación no es nueva en el sistema comparado, porque en los años ochenta ya se produjeron procesos similares en Australia y Canadá que dieron lugar en los dos casos a la desaparición del impuesto (*vid* Durán, 2005).

Respecto al otro impuesto sobre la riqueza personal, el impuesto sobre el patrimonio, el comportamiento de las CCAA también ha sido bastante pasivo, tanto a la hora de introducir cambios normativos, como a la hora de controlar su correcto cumplimiento. No obstante, la problemática en este impuesto es otra y se deriva de su difícil justificación en el contexto internacional actual. El impuesto quiere gravar la riqueza, como manifestación de la capacidad de pago adicional a la de la renta, sobre todo por razones redistributivas, como se fundamenta en la Exposición de Motivos de la actual ley (Ley 19/1991, de 6 de junio). Ahora bien, poco después de su aprobación, en 1994, se introduce la exención del patrimonio empresarial, por razones de eficiencia<sup>5</sup>. Las normas de valoración, además, son distorsionadoras y mientras algunos elementos patrimoniales tributan a precios de mercado (por ejemplo, las acciones que cotizan en bolsa), otros lo hacen a precios muy inferiores al de mercado (por ejemplo, la vivienda, que generalmente tributa al valor catastral). Asimismo, otros elementos patrimoniales (cuadros, joyas, objetos preciosos) son difícilmente controlables y en la práctica no se declaran.

En consecuencia, el impuesto español sobre el patrimonio presenta importantes deficiencias que provocan que el impuesto sea distorsionador e injusto, porque fácilmente se puede eludir, en especial, por aquellos que disponen de mayor riqueza. De hecho, los problemas de este impuesto no son tampoco específicos del caso español<sup>6</sup>, puesto que en el sistema comparado se observa una clara tendencia a su eliminación. Así, si a mediados de los años ochenta la mitad de los países de la OCDE aplicaban un impuesto sobre el patrimonio, actualmente sólo lo aplican una sexta parte de sus miembros. En concreto, Francia, Noruega, Suecia y Suiza, además de España. En la Unión Europea (25) sólo Francia y Suecia, junto con España, lo aplican. En aproximadamente una década, Austria, Dinamarca, Alemania, Holanda, Islandia, Finlandia y Luxemburgo han eliminado el impuesto sobre el patrimonio de sus sistemas fiscales. En consecuencia, no parece que el futuro de este impuesto sea muy halagüeño y que, por tanto, pueda desempeñar un papel relevante en el campo de la fiscalidad autonómica. Lo que sucede es que el impuesto afecta a pocos contri-

<sup>5</sup> No es mi objetivo criticar un tratamiento favorable para el patrimonio empresarial, pero sí poner de manifiesto la contradicción que ello supone con cualquier objetivo redistributivo. Todo patrimonio elevado acaba estando afecto a una actividad económica, bien porque realmente existe, bien porque se dispone de los medios materiales y humanos para aparentarlo.

<sup>6</sup> *Vid* Durán, 2006, para una mayor explicación.



buyentes (en torno a 900.000), y aquellos que más se podrían ver afectados por el mismo no lo pagan, al estar sus bienes afectos a actividades económicas, por lo que se debate poco sobre el mismo y, por eso, las CCAA prácticamente no lo han tenido en cuenta en sus decisiones fiscales.

Pasando a valorar ahora los impuestos indirectos, la primera cuestión a destacar es la falta de poder normativo en el IVA, el puntal básico junto al IRPF de los impuestos cedidos a las CCAA. Y lo mismo sucede respecto a los impuestos especiales de fabricación. La cesión sin poder normativo no ayuda a fomentar la responsabilidad fiscal de las CCAA, aunque en ambos casos debe reconocerse las dificultades que la misma ocasionaría, aunque sobre esto se volverá más adelante al analizar las posibles reformas futuras. Precisamente, para salvar estas dificultades se decidió crear el impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos y otorgar poder normativo sobre el tipo impositivo final, lo que ha supuesto una mejora de la responsabilidad fiscal. De hecho, hasta el momento, Asturias, Cataluña, Castilla-La Mancha, Galicia, Madrid y Valencia han asumido el coste que representa introducir un tipo autonómico adicional en el impuesto. Ahora bien, no se puede olvidar que de momento se trata de una figura impositiva de importancia muy secundaria, y que su aplicación conjunta con el impuesto de fabricación y con el IVA diluye la percepción final de lo que se paga por el tipo autonómico.

En el impuesto sobre determinados medios de transporte ninguna Comunidad se ha atrevido a aumentar el tipo, pero, como en el caso anterior, la importancia de este impuesto especial es secundaria.

Por último, y dejando al margen la tributación del juego por tratarse de figuras muy específicas y poder recaudatorio muy limitado, el impuesto indirecto en el que las CCAA se han mostrado más activas es el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En este caso, todas las CCAA de régimen común se han atrevido a aumentar el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas sobre los bienes inmuebles. Y la gran mayoría también ha aumentado el tipo impositivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados, en la modalidad más importante de documentos notariales. De hecho, el prolongado *boom* del sector inmobiliario ha provocado que la recaudación adicional derivada de estos cambios normativos no haya sido nada desdeñable, puesto que este impuesto constituye actualmente la tercera fuente de ingresos con diferencia de las CCAA. Sin embargo, estamos ante un impuesto en general poco perceptible por el ciudadano, lo que ha facilitado los aumentos en los tipos, pero a su vez redundante en que el avance en términos de responsabilidad fiscal no pueda ser importante. Aunque no sea el objeto de este trabajo, resulta interesante observar cómo el aumento en los tipos se ha centrado en los bienes inmuebles, bienes que por su propia naturaleza están ajenos a cualquier proceso de competencia fiscal regional.

Para acabar, respecto a la imposición propia ya se ha comentado el papel limitado que por su naturaleza puede desempeñar. Las CCAA han sido especialmente activas en el ámbito de la imposición del agua, y, más recientemente, en el ámbito de la imposición de emisiones contaminantes y de residuos. En otras palabras, se puede afirmar que las CCAA están aprovechando la pasividad del Estado en el campo de la imposición ambiental para desarrollar sus propios impuestos. Asimismo, existe una pléyade de figuras impositivas de

naturaleza muy diversa, que pueden gravar desde grandes superficies a depósitos bancarios. Ahora bien, con independencia de que el número total de tributos propios se sitúe en la media centena, su potencial recaudatorio es muy limitado y no llega al 1% del total de ingresos no financieros.

#### 4. Reformas futuras

Las reformas futuras que se lleven a cabo en la financiación autonómica se han de centrar en el objetivo de potenciar la responsabilidad fiscal de las CCAA. Para que este objetivo se pueda alcanzar es necesario que las medidas se centren en impuestos importantes y perceptibles, en especial, en el IRPF y en el IVA y, aunque en menor medida, en los impuestos especiales.

En el IRPF el poder normativo de las CCAA se puede extender sin mayor problema a aspectos tan importantes como el establecimiento de los mínimos personal y familiar. En la misma línea, es necesario que de manera sencilla y rápida el contribuyente pueda conocer en su declaración lo que paga a cada nivel de gobierno. Igualmente, en la medida en que parece que el porcentaje cedido se va a aumentar hasta el 50%, el ciudadano puede entender mejor que la mitad de lo que paga va al Estado y la otra mitad a su Comunidad Autónoma. Sin embargo, el proceso, como se ha llevado la reciente reforma del impuesto, aplicable desde 2007, ayuda poco a percibir el impuesto como un impuesto tanto estatal como autonómico. En efecto, no deja de ser sorprendente que se apruebe un nuevo impuesto, que introduce un importante cambio de modelo, el dual, y que no se considere en ninguna parte el papel del nuevo impuesto dentro del sistema de financiación autonómico. Parece como si la regulación del impuesto y su papel como instrumento de financiación de las regiones españolas sean procesos independientes. No tiene mucho sentido si lo que se quiere es transmitir mayor corresponsabilidad fiscal de las autonomías.

En el IVA la cuestión resulta mucho más complicada y se escapa claramente del objetivo de este estudio. El IVA recae sólo sobre el consumidor final, pero presenta la peculiaridad de que se va recaudando en todas las fases de producción y distribución de los bienes y servicios, según el valor añadido en cada fase. Por eso, por su propia naturaleza no se puede atribuir directamente poder normativo a las CCAA, porque distorsionaría el funcionamiento del impuesto y las decisiones de una región tendrían efecto en otros territorios. Por tanto, si se quiere avanzar por la línea del IVA, se requiere cambiar la configuración del impuesto, definir una fase minorista (definición que no existe en la actualidad) y otorgar poder normativo a las CCAA únicamente en esta fase. Como está previsto que la participación de las CCAA en el IVA pase a ser del 50%, la posibilidad más lógica para configurar la capacidad normativa cedida sería que el tipo de gravamen general (16%) se dividiera por dos en las ventas minoristas, dando lugar a un tipo estatal (8%) y a un tipo autonómico (8%)<sup>7</sup>. Cada Comunidad Autónoma sería competente para incrementar el tipo autonómico, pero dentro de un margen fijado legalmente, y no lo podría reducir. El desdoblamiento del tipo imposi-

<sup>7</sup> No habría ningún obstáculo para que la capacidad normativa también se atribuyera sobre los tipos reducidos y superreducidos del IVA español, pero por simplicidad la explicación se centra en el tipo general, que es sin duda el más frecuente (74% del total de operaciones en 2002).

tivo se daría solamente en las operaciones en fase minorista y debería quedar claro para el consumidor que se pagan dos tipos impositivos, el del Estado y el de su región.

En las operaciones no minoristas, el tipo de gravamen no se desdoblaría y se mantendría el tipo actual completo. En cierta medida este tipo total se podría ver como la suma del tipo impositivo propiamente estatal más la suma de un tipo compensatorio que opera en lugar del tipo autonómico. Este tipo total debería aplicarse por dos razones. En primer lugar, porque las diferencias en el IVA total repercutido, según se tratara de la fase minorista o no, serían mucho más elevadas, lo que podría propiciar mayores comportamientos fraudulentos. Y, en segundo lugar, porque como consecuencia de las exenciones, en ocasiones parte del IVA soportado no es deducible por los sujetos pasivos del impuesto, por lo que parece lógico que se mantuviera un tipo total similar al actual<sup>8</sup>.

En cualquier caso, respecto al IVA deben quedar claras dos cuestiones importantes. En primer lugar, que se trata de un impuesto armonizado y, en consecuencia, que cualquier posible reforma tendrá que cumplir con la normativa comunitaria actual. Este aspecto no se ha tenido en cuenta en la propuesta anterior. Y, en segundo lugar, que cualquier avance en la responsabilidad fiscal de las CCAA en el IVA va a generar, sin ningún tipo de duda, mayores costes de gestión y del cumplimiento del impuesto, mucho mayores que los que resultarían de avanzar solamente por la vía del IRPF. Por tanto, la cuestión clave es si los avances en el IRPF pueden ser suficientes para lograr el grado de responsabilidad fiscal deseado para las CCAA españolas.

Respecto a los impuestos especiales, el actual impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos se podría reforzar, otorgando mayor poder normativo sobre los tipos impositivos, reduciendo, a su vez, si no se quiere aumentar el nivel total de presión fiscal, los tipos del impuesto de fabricación. Igualmente, no parece que fuera difícil crear un impuesto similar que gravara en fase minorista la venta de tabaco, aunque también aquí se tendría que asegurar que se cumpliera la normativa armonizadora comunitaria, que resulta vinculante. En ambos casos, el nivel de los tipos impositivos españoles está claramente por debajo del de los países de nuestro entorno, por lo que habría un amplio camino por recorrer de quererse igualar el nivel de imposición.

Finalmente, la importancia recaudatoria actual del impuesto sobre transmisiones y actos jurídicos se debe a una razón muy específica, como es el fuerte crecimiento del sector inmobiliario, por lo que su peso será mucho menor a medio plazo cuando se establezca dicho sector.

### 5. Conclusiones

A modo de conclusiones, quisiera destacar dos reflexiones finales relacionadas con la financiación de las CCAA de régimen común y un breve comentario adicional relacionado con el sistema foral.

En primer lugar, si se quiere mejorar el sistema de financiación autonómica y reforzar la responsabilidad fiscal de las CCAA es necesario aumentar su poder normativo en los im-

<sup>8</sup> Vid Durán 2007, para una mayor explicación.

puestos cedidos y hacerlo más perceptible para el contribuyente. Ahora bien, ello no es más que una pieza importante dentro del sistema de financiación, pero en el que también hay otros elementos, como los criterios de reparto de los recursos o el grado de nivelación a alcanzar, no tratados en este trabajo, que sin duda juegan un papel principal. Por tanto, se trata de establecer un sistema general coordinado que permita lograr el objetivo antes mencionado. Para ello, cuanto más claro sea el conjunto de elementos que integran el sistema de financiación autonómico, y entre ellos la nivelación interterritorial, mejor será el resultado final.

Y, en segundo lugar, por su propia naturaleza, el sistema de financiación no va a ser un tema que se pueda dar por cerrado. Es verdad que no se trata de cuestionar continuamente todos los elementos del mismo, pero sí se tendrá que tener en cuenta que el sistema deberá ir ajustándose según las necesidades de cada momento. Ninguna decisión puede ser para siempre, si luego se observa que no es apropiada, y esto es aplicable tanto en un sentido como en otro. Lógicamente, hasta ahora el proceso ha consistido en la línea de descentralizar y, como aquí se ha defendido, no es una línea que esté agotada. Pero ello no impide que, si en algún aspecto la descentralización produce un resultado negativo no previsto, se pueda seguir el camino contrario y optar por una centralización o armonización básica del Estado en ese tema. De hecho esto último parece que sea el único camino a seguir si se quiere mantener en España el impuesto de sucesiones y donaciones.

Que lo que se pague en cada Comunidad pueda ser diferente, no debe sorprender ni escandalizar a nadie. Sucede en el ámbito municipal y, por tanto, puede suceder con mayor razón en el autonómico. También los servicios públicos de cada Comunidad serán diferentes. Tanto en un caso como en otro, se trata de que estas posibles diferencias sean claras para el ciudadano, quien así podrá conocer y exigir mejor un correcto comportamiento a sus gobernantes.

Por último, no puedo dejar de hacer una breve reflexión sobre la financiación de las CCAA forales. La Constitución en su Disposición Adicional Primera habla del mantenimiento de los derechos históricos en los territorios forales, pero a su vez en el art. 138.2 se afirma que las diferencias entre los Estatutos de las CCAA «no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales». Sin embargo, como numerosos estudios ponen de manifiesto (Utrilla, 2005; Zubiri, 2003), el sistema foral actual supone un privilegio claro para estos territorios, en detrimento de los demás. Es importante tener en cuenta esto, porque la Constitución habla del mantenimiento de la foralidad, pero no del resultado que de la misma se genere, resultado que surge de lo establecido en las respectivas Leyes de Concierto (País Vasco) y Convenio (Navarra). Por tanto, se podría mantener y respetar la foralidad, y la diferencia respecto al régimen común en términos de poder normativo, administración tributaria y funcionamiento básico del sistema, pero que los resultados finales no fueran tan escandalosamente diferentes. Este comentario puede parecer extemporáneo, pero creo que viene a cuento porque mientras se mantenga un sistema con unos resultados claramente beneficiosos a favor de unos territorios, sin ninguna justificación razonable, difícilmente se va a conseguir que el sistema de financiación de las CCAA de régimen común sea más o menos estable, y no se reclamen por parte de algunas Comunidades reformas que de hecho supongan una fractura del mismo.

### 6. Referencias

- BOSCH, N. y DURÁN, J. M., (2005), «Evolución del sistema de financiación de las CCAA en los últimos 25 años y perspectivas de reforma», en N. Bosch y DURÁN, J. M. (Dir.), *La financiación de las comunidades autónomas: políticas tributarias y solidaridad interterritorial*, Publicacions i Edicions Universitat de Barcelona, Barcelona.
- DURÁN, J. M. (2005), «L'impost de successions i donacions: un tribut a reformar», *Nota d'Economia*, n.º 81, págs. 35-45, Generalitat de Catalunya.
- DURÁN, J. M. (2006), *Reformas fiscales en España: presente y futuro*, Papers de la Fundació Rafel de Campalans, n.º 146
- DURÁN, J. M. y ESTELLER, A. (2006), «Exploring personal income tax diversity among Spanish regions», *Tax Notes International*, Vol. 42, n.º 7, págs. 645-655.
- DURÁN, J. M. (2007), «La descentralización del IVA: una propuesta para España», xiv Encuentro de Economía Pública, Santander.
- UTRILLA, A. (2005), «La solidaridad interterritorial en el sistema de financiación foral», en N. Bosch y DURÁN, J. M. (Dir.), *La financiación de las comunidades autónomas: políticas tributarias y solidaridad interterritorial*, Publicacions i Edicions Universitat de Barcelona, Barcelona.
- ZUBIRI, I. (2003), «Una anàlisi dels sistemes forals i de la comparació d'aquest amb el sistema comú de finançament de les CCAA», *Nota d'Economia*, 75, Generalitat de Catalunya.