

# *Observatorio*





## **La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: un proceso inacabado**

SANTIAGO LAGO PEÑAS  
*REDE, IEB y Universidade de Vigo*

JORGE MARTÍNEZ-VÁZQUEZ  
*Georgia State University y REDE*

*Recibido: Mayo, 2009*  
*Aceptado: Enero, 2010*

### **Resumen**

Aunque el proceso de descentralización fiscal en España ha avanzado de forma muy notable en las tres últimas décadas, existen algunas asignaturas pendientes. Entre las más importantes se encuentra la descentralización del poder tributario a las Comunidades Autónomas de régimen común. Este artículo de panorama se concentra en lo que no se ha hecho del todo bien y por qué razones, al tiempo que se apuntan las direcciones de reforma para el futuro. El trabajo se divide en dos partes. En la primera, nos ocupamos de los fundamentos teóricos de la asignación tributaria en el caso de gobiernos multinivel y de la experiencia internacional en este campo. En la segunda, se evalúa la situación actual en España, el terreno que nos queda por transitar y la adecuación de los diferentes instrumentos existentes en el sistema fiscal español para que el sistema de asignación tributaria en España refuerce la autonomía, la responsabilidad fiscal, y la rendición de cuentas de los gobiernos autonómicos

*Palabras clave:* Federalismo fiscal, descentralización fiscal, tributación autonómica

*Clasificación JEL:* H7, H2.

### **1. Introducción**

En los últimos treinta años, España ha avanzado sustancialmente en su descentralización de las finanzas públicas hacia el nivel regional de gobierno. Hoy supera ya a países federales de referencia como Alemania o Australia, según la mayoría de los indicadores habitualmente utilizados. Si nos centramos en el ámbito de las Comunidades Autónomas (CC.AA.) de régimen común<sup>1</sup>, el diseño normativo del proceso ha buscado una cierta simetría entre el

---

\* Los autores agradecen los valiosos comentarios de dos evaluadores anónimos de éste artículo.

lado del gasto y el del ingreso. Si bien es verdad que el avance ha sido mayor y más rápido en la primera dimensión, se ha creado una capacidad tributaria no despreciable: basta comparar el modelo de financiación vigente (en 2009) con el primer modelo “definitivo”, que se aplicó entre 1987 y 1991. Es en el plano positivo donde el sistema de descentralización se ha desarrollado de una forma claramente asimétrica. Mientras que las CC.AA. han desplegado con satisfacción su autonomía en el lado del gasto, en el lado de los ingresos se han mostrado reacias a usar su capacidad normativa.

Esta ha sido una asimetría con efectos perniciosos de diversa índole y que ha provocado que el sistema de descentralización haya entrado en un proceso dinámico inestable. En vez de usar su capacidad normativa, con todas las ventajas que presenta en términos de eficiencia, responsabilidad, y control político, las CC.AA. han preferido (y se les ha facilitado) acudir al Gobierno central para obtener mayores participaciones tributarias y transferencias, para así financiar sus apetencias crecientes en términos de responsabilidades de gasto. Consecuentemente, el sistema de descentralización español ha venido funcionando con una restricción presupuestaria blanda; expresión usada aquí en un sentido general, entendiéndose que va más allá de la definición clásica de Janos Kornai, de rescate de la deuda pública subnacional.

En todo caso, no es nuestro deseo el dramatizar la situación. Desde una perspectiva comparada es habitual encontrarse con situaciones análogas a la española. Máxime teniendo en cuenta la juventud relativa del proceso de descentralización en España. Por otro lado, existe un amplio consenso sobre el carácter mutable del sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y, por tanto, no es un esfuerzo baldío el reflexionar sobre los problemas del sistema vinculados a la descentralización impositiva y sugerir algunas soluciones que se podrían poner en práctica.

Con este objetivo global, el artículo se divide en cuatro apartados, además de esta introducción. En la segunda sección nos ocupamos brevemente de los fundamentos teóricos de la asignación tributaria en el caso de gobiernos multinivel y la experiencia internacional en este campo, centrándonos en la escala regional. En la tercera, se evalúa la situación actual en España y el camino que queda por transitar. El cuarto apartado examina la adecuación de los diferentes instrumentos existentes en el sistema fiscal español para que el sistema de asignación tributaria en España refuerce la autonomía, la responsabilidad fiscal, y la rendición de cuentas de los gobiernos autonómicos. El quinto apartado concluye.

## **2. Fundamentos de la asignación tributaria en países descentralizados y experiencia internacional**

El propósito principal de la descentralización tributaria es conseguir que los gobiernos subcentrales cuenten con recursos suficientes para ejecutar las funciones que les han sido asignadas, y lo hagan de forma que sean fiscalmente responsables ante los ciudadanos. Las ventajas no se agotan aquí. La descentralización impositiva aporta otros beneficios. Si el gasto de los gobiernos subcentrales es financiado por completo con transferencias verticales o fórmulas de

compartición de rendimientos tributarios (“*revenue sharing*”), se corre el riesgo de que los gobiernos subcentrales sean menos eficientes en sus decisiones<sup>2</sup>, y que se complique sobremedida el mantenimiento de una restricción presupuestaria dura en ese nivel de gobierno (Rodden, Eskel y Litvack, 2003). Por otro lado, la descentralización de la capacidad tributaria es la mejor manera, acaso la única, para solucionar de forma permanente la cuestión del desequilibrio vertical entre necesidades de gasto y fuentes de ingresos en los diferentes niveles de gobierno: la determinación del nivel óptimo de gasto sólo es posible si en la ecuación aparecen como variable endógena los ingresos que los financian. Además, la existencia de un grado significativo de autonomía tributaria es un indicador clave de la capacidad de endeudamiento y de la solvencia de los gobiernos subcentrales. Finalmente, existe evidencia de que una mayor autonomía tributaria en el nivel subcentral implica una mayor estabilidad macroeconómica.<sup>3</sup>

En sentido contrario, la descentralización tributaria plantea algunos desafíos potenciales a tener presentes. Dependiendo de la distribución territorial de las bases imponibles, la mayor descentralización puede conllevar disparidades interterritoriales significativas en los recursos disponibles; aunque estos diferenciales pueden ser compensados por un sistema de transferencias de nivelación horizontal suficientemente generoso. Por su parte y como señalaremos más adelante, si la descentralización tributaria afecta también a la gestión, puede plantear problemas en el terreno de la eficiencia recaudatoria y los costes de cumplimiento de los sujetos pasivos.

En conjunto, los argumentos anteriores son suficientes para una justificación genérica de la descentralización y la autonomía tributarias. La pregunta es hasta dónde debe llegarse. La regla convencionalmente aceptada es que los gobiernos subcentrales necesitan contar con autonomía tributaria para poder incrementar de forma significativa sus recursos “en el margen” y estar sujetos a una restricción presupuestaria dura, lo que exige que transferencias y participaciones en recaudaciones deben proporcionar la financiación infra-marginal (McLure, 1998). Pero si bien la autonomía tributaria “en el margen” puede ser suficiente para que exista una rendición de cuentas de los políticos electos a escala subcentral en cuanto al uso de recursos adicionales, puede no serlo para impulsar un comportamiento fiscal globalmente responsable. La razón fundamental es que la financiación infra-marginal del gasto público de los gobiernos subcentrales con transferencias y participaciones territorializadas deja intactos los incentivos de los gobiernos subcentrales a abusar de los fondos comunes en un proceso conocido como la “tragedia de los comunes”<sup>4</sup>, al no internalizar los costes en eficiencia económica que la imposición central causa en otras regiones, desde este punto de vista, el nivel deseable de autonomía tributaria sería aquel que garantizase que los gobiernos subcentrales con mayor capacidad fiscal pudiesen autofinanciar sus gastos; mientras que los territorios con menor capacidad fiscal recibirían transferencias de nivelación para llegar a niveles de gasto equiparables en términos de equidad<sup>5</sup>.

En el mundo real, los niveles de autonomía tributaria observados son más bien limitados. Una razón para ello es que los gobiernos centrales prefieren mantener el control sobre las principales bases imponibles, y los gobiernos subcentrales evitan asumir la responsabilidad de exigir tributos para financiar sus gastos. Las transferencias intergubernamentales son el mecanismo que permite encajar ambas estrategias. No obstante, existen otros factores a

tener en cuenta. En primer lugar, las disparidades en la capacidad administrativa de los gobiernos subcentrales derivadas, por ejemplo, de diferencias sustanciales en el tamaño jurisdiccional. La búsqueda de la uniformidad en las soluciones, combinada con esa diversidad en las capacidades, puede conducir a un nivel de descentralización tributario global bajo. Esta situación plantea un dilema en el diseño de la descentralización. Una alternativa serían los acuerdos asimétricos, que dieran más autonomía en la administración a las jurisdicciones más capaces de acuerdo con criterios transparentes y objetivos, sin por ello reducir la simetría en la capacidad normativa en materia de política tributaria.<sup>6</sup>

Aceptando que dotar de autonomía tributaria a los gobiernos subcentrales debe ser un objetivo de la asignación de capacidades tributarias en un marco descentralizado, se deben concretar varias cuestiones fundamentales.

1. En primer lugar, hay que determinar si las bases imponibles pueden ser compartidas por varios niveles de gobierno o deben ser exclusivas. La compartición de bases tiene la desventaja de que puede dar lugar a externalidades verticales, debido a que las decisiones de cada gobierno no tienen en cuenta su efecto en los ingresos del otro nivel de gobierno, por ejemplo, por los efectos de la modificación de tipos sobre el tamaño de la propia base imponible común. La principal ventaja de la compartición es que permite a los gobiernos subcentrales acceder a las bases imponibles más extensas y dinámicas (renta y consumo) a las que en ningún caso parece renunciar el Gobierno central. Por ello, la compartición es difícil de evitar si se quiere contar con instrumentos fiscales potentes en el ámbito subcentral. La posibilidad, al menos teórica, de corregir las externalidades verticales mediante transferencias intergubernamentales decanta más la balanza a favor de esa compartición. La experiencia internacional en este ámbito es dispar. En el caso de los países que se deciden por poner a disposición de los gobiernos subcentrales un inventario acotado de impuestos, explicitado a veces en la propia Constitución, se suele evitar la compartición de bases (India o Suiza). En cambio, en países en los que se da más autonomía a los gobiernos subcentrales y cuentan con una lista más o menos abierta de posibilidades, la cohabitación es generalmente permitida y habitual. Canadá y Estados Unidos son ejemplos.<sup>7</sup>
2. Una segunda dimensión a concretar es la asignación de la capacidad de legislar sobre la base imponible y sobre los tipos impositivos. En general, la descentralización de la capacidad para definir la base del impuesto es menos deseable que la descentralización de las decisiones en materia de tipos impositivos. Ello es así fundamentalmente porque la posibilidad de que existan diferencias interterritoriales en la definición de la base acaba generando complejidad y falta de armonización fiscal, lo que a su vez eleva los costes de administración del impuesto y los costes de cumplimiento de los sujetos pasivos con obligaciones tributarias en varias jurisdicciones. Al contrario, la cesión de capacidad de modificación de tipos es más sencilla de gestionar tanto para la administración tributaria como para los sujetos pasivos. Además esta opción contribuye en mayor medida a la responsabilidad fiscal de los gobiernos subcentrales puesto que tiene un impacto más claro sobre los ingresos, y es más transparente para los ciudadanos.<sup>8</sup>

3. En lo que concierne a la administración tributaria y como principio general, la administración centralizada tiende a ser más eficiente debido a las economías de escala y el manejo de un mayor volumen de información. No obstante, la gestión por parte de los gobiernos subcentrales puede incrementar la corresponsabilidad fiscal, en la medida en que esa gestión directa hace más visible el destino final de sus impuestos a los ciudadanos. En consecuencia, existe una suerte de disyuntiva entre eficiencia y responsabilidad que, además, puede diferir según las figuras tributarias. Por ejemplo, las ganancias de eficiencia de la gestión centralizada de un recargo sobre el impuesto estatal sobre la renta serán probablemente muy superiores a las ganancias en términos de responsabilidad asociadas a la descentralización de la administración. Lo contrario ocurriría en los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria. En todo caso, es verdad que la administración centralizada de impuestos subcentrales o incluso compartidos, cuando la participación en la recaudación del nivel central es limitada, puede enfrentarse a un problema de falta de incentivos. Consecuentemente, la centralización de la gestión debería venir acompañada por el diseño de mecanismos que incentiven esa labor recaudatoria (Martínez-Vázquez y Timofeev, 2005).
4. ¿Qué características deben cumplir los impuestos que se descentralizan? Más allá de que el reparto de figuras sea compatible con la distribución de funciones que en su día estableció Musgrave (1959), existen algunos aspectos que permiten concretar la lista de tributos (McLure, 1998; Martínez-Vázquez, 2008). Primero, el principio de beneficio que vincula ambos lados del presupuesto debe ser aplicado hasta donde sea posible. Segundo, los impuestos que se descentralizan no deben presentar grandes disparidades interjurisdiccionales en lo que atañe a la dimensión de las bases imponibles, a fin de limitar las disparidades en recursos y acotar el recurso a la nivelación a posteriori. Tercero, es preferible optar por impuestos con bases inmóviles o de movilidad muy limitada a fin de minimizar el riesgo de competencia fiscal nociva. Cuarto, los impuestos no deben alterar la geografía económica en el sentido de que no deben generar interferencias en el comercio intrarregional o internacional, distorsiones en la localización de la actividad económica, o fenómenos de exportación fiscal. Quinto, la descentralización no debe disparar los costes de gestión y cumplimiento para los contribuyentes. Sexto, las bases imponibles que se descentralizan no deberían depender en exceso de la evolución del ciclo económico. Séptimo, los impuestos han de ser altamente visibles para los contribuyentes de cada jurisdicción. Finalmente, los arreglos tributarios deben ser estables en el tiempo.

La experiencia internacional en materia de descentralización tributaria muestra una amplia diversidad de soluciones, lo que hace difícil su síntesis. Una manera útil de contemplar y esquematizar esta experiencia internacional es definir dos vectores principales: el alcance y la forma en la que se descentraliza la capacidad legislativa en materia tributaria y el nivel de descentralización en la gestión. A partir de ahí, podemos identificar tres grandes modelos de descentralización tributaria. El primero es el que podríamos llamar el “modelo de autonomía fiscal”, que prevalece en Canadá y Estados Unidos. En este caso, existe una amplia libertad en lo que concierne a la legislación tributaria y en materia de gestión. En ambos paí-

ses el gobierno central y los subcentrales comparten objetos imposables y en general, no existen bases imposables armonizadas. Este enfoque tiene aspectos positivos y otros que lo son menos. Otorga más autonomía y autogobierno, genera mayor responsabilidad fiscal y rendición de cuentas; promueve la competencia fiscal beneficiosa y facilita la comparación de resultados por los ciudadanos. Pero también agrava las externalidades horizontales negativas (compras transfronterizas y competencia fiscal nociva); complica la gestión tributaria en lo que concierne al control del fraude y el cumplimiento tributario; da como resultado una diversidad de menús fiscales que debe ir de la mano de un desarrollo avanzado de la cultura federal de la diversidad, y parece dificultar la nivelación interterritorial.<sup>9</sup>

El segundo modelo es el que podríamos llamar “modelo de compartición de rendimientos”, que prevalece en un gran número de países, incluyendo Australia, Alemania y Rusia. Se caracteriza por una baja autonomía tributaria y el protagonismo de las transferencias y la compartición tributaria (“*revenue sharing*”), lo que limita el alcance de las externalidades de todo tipo y facilita la gestión, pero es mucho menos atractivo en términos de responsabilidad fiscal y control de los gobiernos. Este modelo es muy diverso en lo que se refiere a la gestión tributaria, mayoritariamente centralizado (Australia, Rusia) pero a veces también altamente descentralizado (Alemania).

El tercer modelo es el “modelo de recargos”, que prevalece en los países escandinavos y del centro y norte de Europa. En este caso, el objetivo es la búsqueda de la autonomía local y no regional, dado el escaso protagonismo del nivel intermedio de gobierno, algo que lo hace menos interesante para los objetivos del presente trabajo. En ese sentido, el problema y las opciones se simplifican y las soluciones pasan por la fijación de recargos sobre los impuestos de la hacienda central, con una administración altamente centralizada. Dados los problemas obvios de ceder autonomía a escala municipal en los impuestos sobre consumo o beneficios empresariales, el instrumento principal acaba siendo el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

De acuerdo con esta clasificación, hasta 1997 España se situó en el modelo de compartición de rendimientos. Desde entonces y de forma progresiva, se han hecho esfuerzos para reforzar la autonomía en el ámbito de los tributos cedidos clásicos y el IRPF, fundamentalmente. Sin embargo, los cambios han generado efectos escasamente positivos sobre la responsabilidad fiscal. En el apartado siguiente analizamos este proceso, sus consecuencias y sus deficiencias.

### **3. La descentralización en España: un análisis crítico**

La descentralización del gasto público en España ha sido extraordinaria. De encontrarnos próximos a países altamente centralizados como Francia, Portugal y Grecia o Reino Unido en los años ochenta, con un gasto descentralizado por debajo del 25% del total, el nivel de gobierno autonómico gestiona hoy más del 35% del gasto; cifra que aumenta hasta el 50% cuando se tiene en cuenta también el gasto local (Tabla 1). Aunque no en el mismo grado, también se ha avanzado en la descentralización del sistema tributario español. Como



señalábamos en la introducción, en comparación a las posibilidades disponibles en el primer modelo “definitivo” (1987-1991), el número de instrumentos fiscales sobre los que las CC.AA. pueden ejercer autonomía tributaria es notable. Las CC.AA. tienen hoy capacidad para modificar los parámetros fundamentales de los tributos cedidos *clásicos*: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), Tributos sobre el Juego (TJ), e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Además cuentan con amplios grados de libertad legal sobre el 50% del IRPF, y cierto margen en el Impuesto Especial sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IEVTM) y el Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (IVMDH). Finalmente, se encuentran los tributos propios (los aplicados y los aplicables) y los posibles recargos sobre tributos estatales, explícitamente contemplados en la LOFCA desde su promulgación en 1980, aunque hoy técnicamente desfasados por la propia cesión de capacidad normativa en las figuras tributarias objeto potencial de recargo.<sup>10</sup>

**Tabla 1**  
**LA DESCENTRALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO EN ESPAÑA**  
**(Gasto total de las Administraciones Públicas de España**  
**Empleos no financieros por Administraciones) (Ejercicio 2006)**

	Millones euros	% PIB	% Total
Estado	82.950,58	8,5%	22,10%
Seguridad Social	108.098,50	11,1%	28,80%
Comunidades Autónomas	134.372,44	13,8%	35,80%
Corporaciones Locales	49.920,49	5,1%	13,30%
<b>Total Administraciones Públicas</b>	<b>375.342,00</b>	<b>38,4%</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: IGAE, Avance de la actuación presupuestaria de las Administraciones Públicas (2007).

Si a lo anterior le sumamos las participaciones territorializadas en el IVA, los impuestos especiales y el impuesto sobre la electricidad, hoy nos hallamos próximos a países como Alemania y Australia en cuanto a porcentajes de ingresos “descentralizados”<sup>11</sup>, aunque con un nivel de autonomía tributaria superior. En definitiva, en los últimos quince años se ha progresado sustancialmente en las posibilidades tributarias a disposición de las CC.AA.

No obstante, hay que reconocer que la rendición de cuentas (*accountability*) de los gobiernos autonómicos dista mucho de ser perfecta. Entre los elementos que complican especialmente el control de los gobiernos autonómicos aparecen dos rasgos específicos del sistema español: su apuesta por las competencias de gasto compartidas (“federalismo cooperativo”) y el hecho de que la mayor parte de los recursos de las CC.AA. de régimen común sigue procediendo de recursos recaudados y transferidos desde la administración central con visibilidad limitada. Estas deficiencias institucionales en términos de responsabilidad fiscal tenderán a reflejarse en mayores dificultades para atribuir correctamente responsabilidades políticas y, posiblemente, en los propios umbrales de utilidad para la reelección de los gobiernos que establecen los ciudadanos. Por ejemplo, en 2005, más del 50% de los encuestados no tenían clara la asignación de competencias en materia sanitaria y educativa (Tabla 2).<sup>12</sup> Por su parte, los datos del último barómetro fiscal elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales son elocuen-

tes (Tabla 3). En 2007, menos del 20% de los encuestados en las CC.AA. de régimen común era consciente de la coparticipación de Administración central y CC.AA. en el IVA, el IRPF y los impuestos especiales.

**Tabla 2**  
**ASIGNACIÓN DE RESPONSABILIDADES COMPETENCIALES**  
**POR PARTE DE LOS CIUDADANOS**

DE LOS SIGUIENTES SERVICIOS PÚBLICOS Y PRESTACIONES SOCIALES, ¿QUIÉN CREE USTED QUE ES EL RESPONSABLE, POR EJEMPLO A LA HORA DE PONER UNA RECLAMACIÓN, EL ESTADO CENTRAL, LA COMUNIDAD AUTÓNOMA, EL AYUNTAMIENTO, O ES COMPARTIDA? (porcentajes de respuestas)

<b>Administración responsable en la actualidad*</b>						
<b>Servicios y Prestaciones</b>	<b>Estado</b>	<b>Autonómica</b>	<b>Local</b>	<b>Compartida</b>	<b>NS/NC</b>	<b>Error</b>
Sanidad	44	39	3	8	6	53
Educación	42	36	6	10	6	54
Pensiones de jubilación	70	16	2	5	7	30
Seguro de desempleo	64	20	3	6	7	36
Pensiones de enfermedad o invalidez	68	16	3	6	7	32

\* Excluida la última columna, en negrita, los porcentajes se han calculado sobre los totales de fila. La columna de los errores suma el porcentaje de encuestados que se equivoca.

Fuente: Área de Sociología tributaria (2006).

**Tabla 3**  
**ASIGNACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA**  
**POR PARTE DE LOS CIUDADANOS**

CONRESPECTO A LOS SIGUIENTES IMPUESTOS, ¿A QUÉ ADMINISTRACIÓN CREE UD. QUE SE PAGAN, AL ESTADO CENTRAL EN SU TOTALIDAD, A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA EN SU TOTALIDAD O UNA PARTE A UNO Y OTRA PARTE A LA OTRA? (porcentajes de respuestas)

<b>Impuestos</b>	<b>Todo al Estado Central</b>	<b>Todo a la Comunidad Autónoma</b>	<b>Una parte al Estado y otra a la C.A.</b>	<b>NS/NC</b>
IRPF	55	9	17	19
IVA	53	12	14	21
I. de Sociedades	50	13	13	24
Impuestos Especiales	46	15	14	25

Fuente: Área de Sociología tributaria (2008).

Por otro lado, existen desincentivos para obtener más ingresos recurriendo a las posibilidades legales en manos de las CC.AA. Entre los factores que pueden explicar estos desincentivos destacan los siguientes:

- La restricción presupuestaria de las CC.AA. es todavía muy laxa (Lago Peñas, 2007b y López Laborda y otros, 2007). Aunque el modelo que arrancó en 2002 no contemplaba futuras revisiones del mismo, el acuerdo en materia de financiación sanitaria al-

canzado a finales de 2005 en el seno de la Conferencia de presidentes, las subvenciones discrecionales, y la sospecha fundada de que el sistema iba a volver a revisarse han seguido generando expectativas de que los recursos transferidos son un capítulo no cerrado y susceptible siempre de modificación al alza. El importante incremento de fondos que conlleva el nuevo modelo acordado en 2009 (más de 11.000 millones de euros) es otro buen ejemplo de que es racional suponer que cualquier revisión que se fuerce va a suponer para las CC.AA. un incremento de recursos a coste político cero. El nivel central de gobierno asume esos costes a cambio de mantener la parte del león del poder tributario y la capacidad financiera para llegar a soluciones bilaterales que garanticen apoyos políticos por parte de los gobiernos subcentrales o por partidos subnacionales con representación en el Congreso y el Senado. Y no hay que olvidar que en España la importancia de estos partidos nacionalistas o regionalistas y el grado de descentralización de algunos partidos de ámbito estatal es significativo.

- La facilidad de acceso a la deuda, conjuntamente con la existencia de ilusión financiera completa o parcial en los contribuyentes, ha provocado en el pasado que los tributos fuesen infrautilizados a la hora de hacer frente a las presiones sobre el gasto. Los *Escenarios de Consolidación Presupuestaria*, primero, y las restricciones vinculadas a la integración en la zona euro, concretadas hoy en el *Pacto de Estabilidad y Crecimiento*, han reforzado de forma progresiva las limitaciones para el uso de la deuda en el presente. Pero los años ochenta y los primeros años noventa fueron testigos de un fuerte crecimiento de la deuda autonómica y un casi nulo uso de recargos sobre tributos estatales o tributación propia (Lago Peñas, 2005).
- La existencia de desigualdades significativas en la financiación por habitante corregido (por los factores de sobrecoste) puede frenar el uso de la capacidad normativa al alza. En el caso de los territorios con peor financiación en términos comparativos, porque los ciudadanos de estos territorios verían que los mayores esfuerzos fiscales no se traducen en mayores recursos públicos por habitante en términos comparados. Y en el caso de los territorios con mayor financiación por habitante ajustado, porque comparativamente tienen más capacidad financiera para evitar los costes políticos de las subidas impositivas.
- Tampoco ha ayudado el hecho de que el ciclo económico (y político) que arranca a mediados de los años noventa ha estado marcado por las rebajas fiscales en la mayor parte de los tributos. En particular, el IRPF, el principal instrumento de autonomía en manos de las CC.AA., ha sido reformado tres veces por gobiernos centrales de diferente color político, pero siempre con tendencia a la baja en la carga fiscal.
- La competencia fiscal o el mimetismo por razones electorales han frenado en ocasiones el ejercicio al alza de la capacidad normativa o incluso empujado las rebajas fiscales en momentos de quejas generalizadas de insuficiencia financiera (Lago Peñas, 2007). El caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones es un buen ejemplo de lo segundo.

Aunque la corrección de los defectos anteriores pasa por una definición más clara de espacios fiscales autonómicos y, probablemente, un incremento de las capacidades normativas en manos de los gobiernos autonómicos, ambas condiciones no son suficientes para que se produzca el uso efectivo de las posibilidades legales de generar ingresos propios en manos

de las CC.AA. La experiencia acumulada desde 2002 es ilustrativa al respecto. Los avances en la descentralización tributaria deben venir acompañados por cambios institucionales que endurezcan la restricción presupuestaria de las CC.AA. con respecto al Gobierno central y que permitan una clara mejora en la visibilidad y percepción del sistema por los ciudadanos. Mientras que el primero de estos objetivos parece incontestable, el segundo merece una explicación más detenida. Porque es verdad que una mayor visibilidad (una menor ilusión financiera) podría de hecho frenar el uso al alza de la capacidad normativa. Pero renunciar a la visibilidad sería una ruta equivocada. Porque las dos razones más importantes para impulsar un mayor uso de la capacidad normativa son precisamente la rendición de cuentas y el incremento individual y colectivo de la responsabilidad fiscal: que las administraciones públicas en su conjunto y cada gobierno autonómico por separado internalice los costes de una mayor recaudación de impuestos.

En definitiva, nuestro planteamiento es que el federalismo fiscal español debería tratar de combinar los aspectos positivos del modelo de autonomía fiscal y los del modelo de compartición de rendimientos antes expuestos.<sup>13</sup> En el apartado siguiente desgranamos alguno de los avances deseables a nuestro juicio.

#### **4. Tributación autonómica: mirando hacia el futuro**

Expresado de forma sintética, nuestro planteamiento general es que para ganar en responsabilidad fiscal y rendición de cuentas y conseguir un equilibrio dinámico a largo plazo, el Gobierno central debería avanzar más claramente en la creación de espacios fiscales propios para las CC.AA., suprimiendo las cargas impositivas de los impuestos cedidos/compartidos y dejando que las CC.AA. introduzcan y voten en sus parlamentos respectivos las leyes con sus nuevos impuestos. ¿Qué hacer en este sentido?

Sin duda, es difícil encontrar impuestos con capacidad recaudatoria significativa y que cumplan de forma simultánea todos los principios enumerados en la sección segunda. Por ello, necesariamente debemos movernos en el terreno del *second best*. Aun así, esos principios nos sirven para analizar y ordenar productivamente las diferentes opciones disponibles. Además, en tanto que España es miembro de la Unión Europea, debemos de tener presentes las limitaciones que impone la armonización de la tributación indirecta.

Comenzando por el impuesto sobre sociedades, no es una figura apropiada para su descentralización. Existen varios motivos: su elevada elasticidad respecto al ciclo económico y su consecuente rol como estabilizador automático, el riesgo de alterar de forma ineficiente la geografía de la actividad económica y, sobre todo, el problema práctico que supone asignar territorialmente los rendimientos del impuesto en el caso de empresas medianas y grandes, con plantas productivas desplegadas en varias regiones (y, en su caso, el extranjero) pero con un único domicilio fiscal. Incluso la simple territorialización de rendimientos sería más difícil que en el caso de los impuestos generales y específicos sobre el consumo, porque su relación con macromagnitudes regionales es menos directa.

En lo que se refiere a los tributos cedidos clásicos, parecería que poco más se puede hacer en términos de ampliación de capacidad normativa. De hecho, figuras como el Impuesto sobre sucesiones y donaciones son un buen ejemplo de lo que puede ocurrir cuando se descentraliza el poder tributario. A semejanza de lo ocurrido en su día en Australia y Canadá, la descentralización de la capacidad normativa de un impuesto directo y progresivo, ha provocado en un breve plazo de tiempo la práctica eliminación del mismo en numerosas CC.AA. (Barberán y Melguizo, 2009). Este proceso y la supresión por sorpresa del impuesto sobre patrimonio en 2008 han cambiado radicalmente el escenario de la imposición patrimonial en España en apenas cinco años. Es verdad que ambas figuras habían quedado desfasadas y requerían una revisión a fondo, pero como algunos estudios han argumentado con solvencia esos impuestos eran una pieza complementaria relevante en el sistema fiscal español, y mostraban una progresividad significativa (de Pablos, 2009). En cualquier caso, dado el clima internacional que afecta a estos impuestos y su economía política en la escena nacional, no parece sencillo recuperarlos a corto plazo como instrumento fiscal para las CC.AA.

En el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, existen dos vías de avance. La primera consiste en profundizar en la fórmula de descentralización por la que se optó en la reforma de 1997. En este caso, se podría mejorar en tres ámbitos. Primero, dada la importancia de este impuesto como fuente elástica de ingreso y su buen encaje en los principios normativos de asignación de impuestos a los gobiernos subcentrales, se podría incrementar el porcentaje de cesión. El reparto al 50% en el nuevo año base del sistema puede facilitar la comprensión del sistema a los ciudadanos, si bien es cierto que esta distribución igualitaria se romperá en el momento en el que el gobierno central o los subcentrales hagan ejercicio de su autonomía; como de hecho ya ocurrió con la cesión del 33%.<sup>14</sup> En todo caso, con el incremento del porcentaje hasta el 50% debería agotarse el recorrido de la cesión parcial del IRPF, para garantizar en el futuro el mantenimiento en manos del Estado de un instrumento con gran capacidad de generar redistribución interregional e interindividual. En segundo lugar, habría que hacer un mayor esfuerzo para visualizar mejor la existencia de un doble poder tributario en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas. Entre otras posibilidades: utilización de impresos parcialmente separados para la declaración, separación virtual de retenciones en las comunicaciones recibidas por los contribuyentes y emisión de certificados del importe total satisfecho a cada administración. La medida más efectiva en este área sería la eliminación de la tarifa supletoria del impuesto, lo que obligaría a las CC.AA. a hacer un ejercicio de legislación tributaria expreso y por tanto de mucha más alta visibilidad para los contribuyentes (Díaz de Sarralde, 2009). En tercer lugar, y manteniendo en el ámbito estatal la definición de la base imponible, sería posible ceder más autonomía a las CC.AA. en materia de mínimos personales y familiares, en la definición de la tarifa (dejando al margen el tipo de la base ahorro, por los problemas de competencia fiscal a la baja a partir de un tipo ya reducido como el actual), o aprobar la cesión íntegra de la deducción sobre la compra de la vivienda, dado que las competencias sobre la vivienda por el lado del gasto se hallan ampliamente descentralizadas.

La segunda solución es más rupturista y presenta importantes ventajas en términos de responsabilidad fiscal: la coexistencia de un impuesto central exclusivo y separado con un impuesto autonómico separado de las CC.AA. con plena soberanía y que debería ser apro-

bado por los parlamentos regionales. Esta fórmula incentivaría el ejercicio de la capacidad normativa por motivos obvios: las CC.AA. tendrían que ejercer su capacidad tributaria al dejar de contar con los ingresos actuales correspondientes. Y ahí se encuentra la gran ventaja de la propuesta en términos de rendición de cuentas y ejercicio de la responsabilidad fiscal. La equidad se mantendría a escala española con el IRPF estatal. Una figura que podría y debería seguir siendo altamente progresiva. Lo primero, porque no estaría sujeto a los riesgos por movilidad interna de contribuyentes. Y lo segundo, porque permitiría mantener los estabilizadores automáticos asociados con este impuesto y garantizar la redistribución tanto interpersonal como interterritorial, a través de las transferencias de nivelación. En materia de política tributaria sería deseable, aunque no obligatorio, mantener uniformidad en la definición de la base imponible en el ámbito estatal. Por el lado administrativo, esta segunda solución daría a las CC.AA. la posibilidad de liquidar su impuesto conjuntamente con el de la administración central, pero con impresos separados; en concierto con la Agencia Tributaria<sup>15</sup>; o mantener una liquidación del impuesto totalmente separada a cargo de las agencias tributarias autonómicas, a elección de cada C.A. El nuevo sistema podría terminar siendo más complicado si las CC.AA. optasen por esta tercera opción. Los costes en este caso podrían ser significativos, en tanto que se desaprovecharía la reconocida alta eficiencia de la Agencia Tributaria española y posiblemente se extendería el ya elevado nivel de fraude existente en España. Unos costes que, si bien podrían ser minorados a través de acuerdos de colaboración y de intercambio de información, serían, en el peor de los casos, el precio a pagar por obtener más rendición de cuentas y mayor responsabilidad fiscal.

En tercer lugar, hay que referirse también a los tributos medioambientales. Estas figuras presentan dos ventajas: constituyen un objeto impositivo escasamente explotado en España y se adaptan bien a las preferencias y discurso de la Comisión Europea. No obstante, en la actualidad es un espacio mal organizado y en el que con frecuencia los movimientos autonómicos acaban en recursos constitucionales interpuestos por el Gobierno central (Extremadura, Baleares, Castilla-La Mancha). Además, parece obvio que no todos los instrumentos fiscales verdes<sup>16</sup> se adaptan bien a un ámbito regional. Por ambas razones, es importante que el Gobierno central impulse a corto plazo su prometida reforma fiscal verde, al menos en lo que tiene que ver con la fijación de las reglas de juego para las CC.AA. y los espacios que se reserva para sí. La idea sería aclarar las posibilidades de éstas en la materia, para que puedan desarrollar con cierta seguridad jurídica sus propias reformas. Probablemente esto no exigiría la aprobación de textos con rango de ley. Bastaría con la difusión de directrices sobre los tributos autonómicos que evitase el presente estado de incertidumbre. En la situación actual, es difícil convencer a un gobierno autonómico de que asuma el coste político de introducir un nuevo tributo propio que puede acabar: i) siendo recurrido por el Gobierno central o por otros agentes<sup>17</sup>; o ii) reemplazado a corto plazo por un nuevo tributo estatal cedido a las CC.AA.<sup>18</sup> Entre las figuras potencialmente más atractivas por su incidencia en el plano medioambiental, pero también por su capacidad recaudatoria en el ámbito autonómico, se encuentran los impuestos sobre residuos sólidos y la contaminación del agua (Rodríguez, 2009). En cuanto a la fiscalidad del automóvil, caben dos opciones. La primera es mantener la configuración actual marcada por la convivencia de un impuesto en el momento de la matriculación cedido a las CC.AA. y uno recurrente de carácter munici-

pal. Puesto que el impuesto autonómico se ha adaptado en 2008 para fijar el impuesto en función de los parámetros ambientales del impuesto (Labandeira y otros, 2009), puesto que la capacidad normativa de las CC.AA. se ha visto prácticamente duplicada a partir del acuerdo de financiación sanitaria acordado en la Cumbre de presidentes autonómicos celebrada en septiembre de 2005<sup>19</sup>, y puesto que el margen utilizado hasta el momento es menor, no parecería necesario o deseable alterar el statu quo autonómico.<sup>20</sup> La segunda opción, más rupturista, sería fusionar los dos impuestos y dejar en manos de las CC.AA. la figura resultante (Durán, 2008). Teniendo en cuenta que la intención de la Comisión Europea es eliminar gradualmente el impuesto de matriculación en los países en los que existe, el cambio permitiría diseñar una figura ex-novo, potenciando los aspectos medioambientales del tributo. En el pasivo del balance se encontraría el recorte de la autonomía tributaria en el ámbito local, ya cercenada por la supresión parcial del IAE en 2002. Por consiguiente, esta línea de reforma debería estar condicionada a la reforma del sistema de financiación local y, en particular, a la potenciación de vías alternativas de autonomía tributaria para los ayuntamientos (Suárez Pandiello, 2008).

En cuarto lugar, en el caso del IVA se han puesto encima de la mesa diferentes posibilidades: decisión colegiada de las CC.AA. sobre tipos impositivos, creación de la fase minorista del IVA, creación de un IVA autonómico; y creación de un recargo autonómico sobre las ventas minoristas. Estas opciones pueden dividirse en dos grupos: las que no suponen diversidad de tipos impositivos entre CC.AA. y las que sí lo hacen.<sup>21</sup>

En el primer caso se encuentra la idea de las decisiones colegiadas (a corto plazo, en el seno de la Conferencia de Presidentes Autonómicos y el CPFF; a largo plazo, en un senado reformado). Esta opción tiene algunas ventajas (Comisión de expertos, 2008). Primero, la Comisión Europea no plantearía reservas. En segundo lugar, pondría a disposición del nivel de gobierno autonómico un instrumento financiero muy potente en términos recaudatorios, con un amplio margen disponible para las subidas en tipos, aun dentro de los máximos armonizados. Tercero y relacionado con lo anterior, con la posibilidad de subir varios puntos el IVA, el nivel autonómico de gobierno en su conjunto se enfrentaría a una restricción presupuestaria más dura. Con esa opción al alcance de la mano sería difícil defender revisiones continuas y al alza de los porcentajes de cesión impositiva o ampliaciones de las transferencias del Gobierno central bajo el argumento de insuficiencia financiera. La discusión sobre los porcentajes de reparto quedaría así zanjada, lo que ayudaría a la rigidez presupuestaria, y las CC.AA. como nivel de gobierno tendrían una válvula de escape para las previsibles presiones al alza en sanidad, educación y servicios sociales. Pero el IVA colegiado también adolece de problemas y limitaciones. Primero, y desde nuestro punto de vista lo más importante, no da autonomía financiera individualizada y por lo tanto no contribuye de manera decisiva al incremento de la responsabilidad fiscal y la rendición de cuentas. Segundo, habría que determinar qué se hace si alguna C.A. está en desacuerdo; dando derecho de veto a cualquier C.A. se podría crear una situación de inmovilismo. Tercero, si aplicamos la misma regla de imputación que en la actualidad, se generarían diferencias significativas en los recursos adicionales per cápita. En la balanza final, el IVA colegiado está muy lejos de ser una panacea.

Por su parte, la posibilidad de ceder autonomía tributaria individualizada tiene el atractivo de poner en manos de los gobiernos subcentrales un instrumento con amplio potencial recaudatorio. No obstante, esta solución se encuentra entre las más difíciles tanto en la teoría como en la práctica de la asignación de fuentes tributarias en países descentralizados.<sup>22</sup> En el caso español, sujeto al IVA armonizado, habría una cuestión básica a resolver: la aceptación por parte de la Comisión Europea. Puede comprenderse que en el pasado la Comisión se haya mostrado recelosa de la pluralidad de tipos dentro de cada país miembro. La opción de un IVA en origen, que era el enfoque del llamado sistema definitivo del IVA, exige uniformidad de tipos para evitar distorsiones significativas en el funcionamiento del mercado único. Diversificar los tipos dentro de cada país iría justo en la dirección contraria de lo inicialmente pretendido. No obstante, y dados los problemas para llevar adelante las propuestas de la Comisión referidas al período definitivo, ya hemos visto que existen diseños técnicos alternativos en el terreno de la literatura internacional, experiencias reales en algunos países que están funcionando, otros países europeos interesados en esa descentralización, como Italia, y propuestas concretas para el caso de España que permiten conjugar armonización tributaria a escala comunitaria con autonomía estatal.<sup>23</sup> En todo caso, es verdad que además de convencer a la Comisión Europea, habría que resolver la articulación del IVA minorista con los regímenes especiales del impuesto y el diseño de la gestión tributaria para no disparar los costes de cumplimiento de los sujetos pasivos y no dificultar aún más la lucha contra el fraude en un impuesto en el que este problema resulta particularmente grave en España. Por todas estas dificultades y desafíos que se plantean, creemos que merece la pena plantearse la cuestión de si es realmente necesario un IVA subcentral o si, para garantizar esa autonomía en el margen, sería suficiente con un avance más radical en el ámbito del IRPF, en el sentido que apuntábamos más arriba.

En quinto lugar, en lo que se refiere a los impuestos sobre consumos específicos, sería posible explorar la creación de impuestos minoristas sobre tabaco y alcohol similares al creado en 2001 sobre determinados hidrocarburos. Pero existen problemas. En ambos casos puede producirse arbitraje fiscal en el consumo transfronterizo o en las ventas a distancia ¿Qué sabemos sobre la relevancia empírica real en España de las externalidades horizontales motivadas por el IVMDH? El trabajo de Leal y otros (2007) confirma que el diferencial de precios interregional motivado por el impuesto influye sobre las decisiones de repostar gasóleo, sobre todo en el caso de CC.AA. con fuerte tránsito interregional de mercancías como es Aragón. A similitud de carga fiscal, cabe pensar que los efectos del diferencial serían incluso superiores para alcohol y tabaco, porque los costes de transporte del producto son muy inferiores y el control de operaciones que traten de evitar la carga fiscal más difícil. En segundo lugar, en el caso del impuesto minorista sobre ventas de alcohol se plantearían dificultades mayores para la gestión y control del tributo, dada la multiplicidad de minoristas que venden estos productos en España (Lasarte, 2004; Durán, 2008; Onrubia 2009). No obstante, la experiencia internacional muestra que no es imposible: en muchos estados de los EEUU existe libertad de venta de alcohol en tiendas y supermercados y en todos existen impuestos específicos sobre bebidas alcohólicas. En tercer lugar, la diversidad interregional de tipos impositivos en la imposición sobre el tabaco generaría interacciones verticales como consecuencia de las reglas de armonización comunitarias. Las directivas comunitarias obligan a considerar



como base imponible del gravamen específico sobre consumo de tabacos el precio de venta más elevado del país, incluyendo los demás tributos, restricción que incorpora nuestra legislación en el artículo 58.1.a) de la Ley 38/1992. Como se advierte en Lasarte (2002, 2004), la modificación regional del tipo del impuesto implicaría la modificación del precio nacional y, como consecuencia, del impuesto estatal.

Finalmente, cabe referirse a otros impuestos especiales no aplicados en la fase de fabricación: el impuesto sobre la electricidad y el impuesto sobre seguros. Aunque en ambos casos la capacidad recaudatoria es menor en términos comparados y pueden existir algunos problemas técnicos para dotar a las CC.AA. de capacidad de modificación de los tipos, estos impuestos ofrecen una vía secundaria que debería ser explorada para incrementar de forma complementaria la autonomía financiera de las CC.AA. (Durán, 2008).

## 5. Conclusiones

España ha avanzado sustancialmente en las últimas décadas en su descentralización política y financiera. No obstante, mientras que las CC.AA. han desplegado con satisfacción su autonomía en el lado del gasto, en el lado de los ingresos se han mostrado reacias a usar su capacidad tributaria. Esta asimetría ha generado efectos negativos de diversa índole; no siendo el menor la inestabilidad generada en la esfera política. En vez de usar su capacidad normativa en materia de impuestos, con todas las ventajas que ello presentaría en términos de eficiencia económica, responsabilidad fiscal y control político, las CC.AA. siguen prefiriendo acudir al Gobierno central para obtener mayores participaciones en los tributos centrales y otras formas de transferencias. Se trata de un juego en el que las dos partes ganan desde un punto de vista estrecho de economía política: el Gobierno central cuenta con el recurso político que suponen las cesiones de ingresos a través de negociaciones bilaterales y conserva el control sobre las fuentes principales de los recursos públicos, y los gobiernos autonómicos difuminan su responsabilidad fiscal cara a sus ciudadanos mientras incrementan su capacidad de gasto. El país en su conjunto es el que pierde, con un control del gasto insuficiente e ineficiente a escala autonómica y un Gobierno central que, de forma progresiva, puede verse financieramente limitado para la provisión de bienes y servicios públicos de ámbito nacional y para la implementación de programas de nivelación y redistribución.

Una forma de escapar de esta dinámica perversa es reformar el sistema de financiación de las CC.AA. de forma que los gobiernos autonómicos tengan que usar su capacidad normativa para financiar incrementos en sus gastos que no sean el resultado de mandatos del Gobierno central. Aunque parte de la solución puede pasar por el incremento de la capacidad normativa de las CC.AA., el peso de la reforma debe descansar en la transformación estructural de la capacidad normativa ya existente. A nuestro juicio, deberíamos caminar hacia la sustitución del actual sistema de impuestos cedidos por un sistema de impuestos separados o diferenciados, que incrementarían la visibilidad y responsabilidad fiscal del sistema y endurecería la restricción presupuestaria de las CC.AA. Porque los avances en autonomía potencial pueden ser frustrantes si no se acompañan de claridad en las responsabilidades e incentivos para usarla. La ex-

perencia de los últimos años en España es una buena muestra de ello. En este trabajo hemos revisado lo que significaría este tipo de reforma en el caso concreto de los distintos impuestos.

El impuesto sobre sociedades debe permanecer como un impuesto centralizado. El riesgo de competencia fiscal nociva y las distorsiones sobre el funcionamiento del mercado interior nos llevan a defender esta postura. Al contrario, en el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, a nuestro juicio una reforma deseable sería la sustitución de la figura presente del impuesto parcialmente cedido por la coexistencia de un impuesto sobre la renta de las personas físicas central exclusivo y separado y un impuesto autonómico de las CC.AA. con plena soberanía y que tendría que ser aprobado explícitamente por los parlamentos regionales. Aunque se aplicasen impuestos separados sobre la renta de las personas físicas, podrían mantenerse economías de escala y otras ventajas en la administración a través de la cooperación voluntaria entre la administración central y las autonómicas.

El IVA regional es algo técnicamente viable hoy en día, pero debería verse solamente como una solución *in extremis*. La principal restricción aquí es la renuencia de la Comisión Europea a aceptar tipos diferenciados dentro de los países, algo que limita la factibilidad de esta propuesta en el corto plazo. La descentralización del IVA también dificultaría el control en un impuesto en el que el fraude es sustancial. En todo caso, la cuestión es si realmente necesitamos un IVA regional o si un IRPF autonómico genuino puede ser suficiente para dar las necesarias dosis de transparencia en el uso de la capacidad tributaria marginal. El llamado “IVA colegiado” no es una solución a los problemas actuales, pero puede tener su interés como instrumento para endurecer la restricción presupuestaria del nivel autonómico de gobierno. Con esa opción al alcance de la mano sería más difícil para las CC.AA. defender revisiones continuas y al alza de los porcentajes de cesión impositiva o ampliaciones de las transferencias de la Administración central bajo el argumento de insuficiencia financiera generalizada.

En cuanto a los impuestos sobre consumos específicos, la introducción de tramos propios o recargos de las CC.AA. basados en destino parecen una opción razonable para incrementar la capacidad normativa de manera visible por las CC.AA. Sin embargo, su implementación no es sencilla. La normativa europea es un obstáculo especialmente complejo en el caso del tabaco. Por su parte y a diferencia de lo que ocurre en otros países, la libertad de venta de alcohol en tiendas y supermercados dificulta, pero no imposibilita, la introducción de los recargos en el caso del alcohol. El recargo sobre ventas minoristas de hidrocarburos ya está vigente; y aunque se podría incrementar su aplicación está siendo considerado de forma negativa por la Comisión Europea.<sup>24</sup>

También sería posible introducir modificaciones en el caso de los impuestos sobre electricidad y seguros para incrementar la capacidad normativa a las CC.AA.

En lo que concierne a los impuestos verdes, hemos argumentado que el Gobierno central debería clarificar el espacio de actuación de las CC.AA. para evitar la actual indefinición. Los impuestos sobre residuos sólidos y contaminación del agua son una opción especialmente atractiva para las CC.AA., pero no agotan el espacio de posibilidades.

Como epílogo a este trabajo, debemos hacer referencia a la reciente reforma del sistema de financiación aprobada en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera en julio de 2009<sup>25</sup>, que ha visto la luz durante el proceso de revisión de este trabajo. Lo más destacable de este acuerdo desde el prisma que motiva este trabajo es que ha dejado en un segundo plano la cuestión de la descentralización tributaria. Si bien es verdad que se incrementan los porcentajes de cesión en el caso del IVA y los impuestos especiales, en realidad no se descentraliza la capacidad normativa, ni individual ni colegiada. Solamente en el IRPF se producen avances. En síntesis, se ha optado por seguir la primera de las dos vías apuntadas en el apartado anterior.<sup>26</sup> Especialmente positivo para la responsabilidad fiscal es la supresión de la tarifa supletoria para el tramo autonómico a partir de 2011. Más allá de esta importante supresión, el nuevo modelo no cambia de forma sustancial el marco institucional en términos de laxitud de la restricción presupuestaria ni se alteran sustancialmente los incentivos al uso de la capacidad normativa disponible. En conclusión, esta reciente reforma aplaza sin horizonte definido el núcleo de la discusión sobre la descentralización tributaria. En los próximos años seguiremos hablando sobre estas cuestiones.

## Notas

1. Como es bien sabido, los territorios forales han contado con un marco radicalmente diferente, un sistema de asignación de ingresos que se asemeja al de un país independiente pero con restricciones de acuerdos de unión económica-política (como en el caso de la UE). La complejidad y su carácter excepcional, difícilmente generalizable al territorio común, recomienda dejarlo a un lado en lo que sigue. Remitimos al lector interesado a los trabajos de López-Laborda, Martínez-Vázquez y Monasterio (2007) y Monasterio (2009). Así mismo, obviamos la discusión sobre la reforma de la autonomía tributaria local. Aunque algunas de las enseñanzas para el escalón regional pueden servir para el diseño de esquemas de financiación local, un trabajo ad hoc resulta necesario. El informe coordinado por Suárez Pandiello (2008) es una buena combinación de reflexiones generales, tanto teóricas como comparadas, con recomendaciones de diseño tributario para los gobiernos locales españoles.
2. Existen estudios que sugieren que los resultados que se obtienen en las áreas de gasto descentralizadas dependen de la forma en que se financian. En particular, es crucial el grado de control que los gobiernos subcentrales sobre sus ingresos. Véase Ter-Minassian (1997) y Ebel y Yilmaz (2002).
3. Tradicionalmente se ha mantenido que una mayor descentralización tributaria complicaba la labor estabilizadora de la hacienda central. Pero, en realidad, parece ocurrir justo lo contrario: una mayor descentralización conlleva una política presupuestaria más ortodoxa y menores déficits para el conjunto del sector público (Martínez-Vázquez y McNab, 2006).
4. Cuando los gobiernos subcentrales abogan por una mayor financiación de sus gastos a través de transferencias del gobierno central e incrementos en impuestos compartidos, no internalizan los costes totales asociados con esa decisión.
5. En este diseño, los gobiernos con la capacidad fiscal más alta todavía recibirían recursos a través de transferencias condicionadas del gobierno central para la implementación de programas de interés nacional.
6. Al respecto de las soluciones de federalismo asimétrico, véase Bird y Ebel (2007).
7. Pero incluso en estos países existen algunas restricciones a la clase de impuestos que los gobiernos subcentrales pueden imponer. Por ejemplo, en Estados Unidos la Constitución prohíbe el uso de impuestos a nivel subcentral que impidan el libre comercio entre los estados.
8. Sin embargo, esta capacidad también abre la posibilidad de externalidades horizontales de diferentes tipos, con efectos positivos y negativos. Véase, por ejemplo, Lago Peñas (2007).

9. Si bien la nivelación en Australia, España y Alemania es comparativamente más fuerte que en Estados Unidos, no está clara la causalidad: ¿Más descentralización impositiva genera menos nivelación o existe una causa anterior que explica ambos resultados? Una sociedad que tolera mejor la diversidad interterritorial en el seno del país aceptará en mayor grado la diversidad de menús fiscales y de recursos por habitante. Por otro lado, las disparidades territoriales en Estados Unidos no son profundas y el gobierno federal norteamericano implementa programas de transferencias a personas que tienen un efecto nivelador territorial significativo.
10. Véase al respecto Monasterio y Suárez Pandiello (1998) y Adame (1996).
11. No obstante, difícilmente las participaciones territorializadas pueden entenderse como instrumentos que contribuyen a la autonomía tributaria de los gobiernos subcentrales. Como mucho, y siempre que su visibilidad fuese impulsada en etiquetados y facturas, como se hace en algunos países, podría contribuir a la (co)responsabilidad fiscal en tanto que los ciudadanos tengan una idea más clara de qué financian sus impuestos. La afectación de impuestos a áreas de gasto es otra posible vía para incrementar su visibilidad, si bien es una opción habitualmente contestada por ir en contra del principio de caja impositiva única.
12. Puesto que existe una legislación básica estatal, en la Tabla 2 se dan por buenas tanto las respuestas que atribuyen competencias exclusivas a las CC.AA. en materia sanitaria y educativa, como las que implican responsabilidad compartida.
13. De hecho, en buena medida el modelo de recargos de los países nórdicos también está incorporado en el sistema español, como es el caso del IRPF.
14. Las revisiones a la baja desde 2002 y la deducción de 400 euros en la cuota estatal del impuesto vigente en 2009 aproximaron de facto a las CC.AA. al 40% del rendimiento del impuesto.
15. Opción que llenaría de contenido los consorcios entre las agencias tributarias autonómicas y la estatal.
16. O, en una concepción más extendida, que graven recursos naturales. Para que un tributo sea verde se exige que su diseño persiga la alteración de las actividades contaminantes de los sujetos pasivos.
17. Lo que conlleva asumir una cierta pérdida de credibilidad ante sus ciudadanos y la devolución de los ingresos percibidos hasta que el tributo es derogado si el recurso prospera.
18. Y, por tanto, con un coste político que se comparte con el gobierno central y que se reduce por el hecho de que en todas o muchas de las CC.AA. ocurre lo mismo.
19. Las CC.AA. pueden incrementar los tipos de gravamen hasta un 15%.
20. Otra cosa sería la tributación en el ámbito local (Suárez Pandiello, 2008).
21. López Laborda (2009) ofrece una revisión actualizada de estas posibilidades.
22. El desafío en el plano de la gestión que supone la introducción de un IVA subcentral en destino ha tenido su reflejo en la literatura especializada. Además del IVA dual, puesto en práctica en Quebec, con resultados satisfactorios, existen al menos otras dos opciones viables para aplicar un IVA subcentral basado en el principio de destino: el CVAT (Varsano, 1995, 1999; McLure 2000a) y el VIVAT (Keen y Smith, 1996). Las tres soluciones tienen ventajas y desventajas, por lo que ninguna de ellas es inherentemente superior a las demás en todos los casos. Véase Bird y Gendron (2000); Keen (2000), Keen y Smith (2000) y McLure (2000b) para una discusión sobre las ventajas y desventajas del IVA dual, CVAT y VIVAT. Véase López Laborda (2009) para una síntesis de las mismas.
23. Entre los trabajos más destacables: Monasterio y otros (1995), Pedraja y Salinas (2001), Sánchez Maldonado y Gómez Sala (2007), Gimeno (2008) y Durán (2008).
24. A su juicio, el impuesto choca contra dos aspectos de la legislación armonizada, que tienen que ver con el momento del devengo y la finalidad del impuesto “The Commission has taken the view that the IVDMDH does not fully comply with the requirements set up in Article 3(2) of Directive 92/12/EEC for the following reasons. First, chargeability of the IVDMDH is not aligned with that of the harmonised excise duty, since it does not take place at the moment where the products leave the last tax warehouse but at a later stage, when the relevant

products are sold to the purchaser in the petrol station. Second, Article 3(2) of Directive 92/12/EEC requires that any other indirect tax on mineral oils must pursue a “specific purpose”. The EC Court has already understood that a “specific purpose”, in this context, is “a purpose other than a budgetary one”. The Commission takes the view that the main objective of the tax is to strengthen the autonomy of the regions by providing them with the means to generate tax income. This, according to the criteria of the EC Court, cannot be considered as a “specific purpose” required by the Directive” (6 de mayo de 2008, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/infringements/infringement\\_cases/bycountry/index\\_en.htm#Spain](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/index_en.htm#Spain)). Sobre la justificación de la finalidad del impuesto, véase Lasarte (2004). En estos momentos, como recoge el texto del acuerdo para la financiación autonómica aprobado en julio de 2009, se está explorando la sustitución del IVMDH por la posibilidad de diversificar territorialmente los tipos impositivos del impuesto armonizado sobre combustibles, en lo que se refiere a algunos de los productos gravados.

25. Consejo de Política Fiscal y Financiera: *Propuesta de acuerdo para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, 12 de julio de 2009.
26. En concreto, se otorga más libertad en la definición de la tarifa complementaria, se reconoce la posibilidad de que las CC.AA. alteren hasta un 10% mínimos personales y familiares, se manifiesta voluntad de incrementar la visibilidad de la existencia de un doble poder tributario en impresos y retenciones, y, lo que consideremos más significativo, se obliga a las CC.AA. a legislar expresamente sobre la tarifa autonómica a partir de 2011.

## Referencias

- Adame, F.D. (1996): *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Granada: Comares.
- Área de Sociología Tributaria (2006): “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005”, *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 10/06.
- Área de Sociología Tributaria (2008): “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007”, *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 15/08.
- Arnott, R. y Grieson, R.E. (1981): “Optimal fiscal policy for a state or local Government”, *Journal of Urban Economics*, 9 (1), 23–48.
- Bahl, R., Heredia-Ortiz, E., Martínez-Vázquez, J. y Rider, M. (2005): “India: An assessment of the fiscal condition of the states and their relations with the union government”, *Andrew Young School of Policy Studies Research Paper Series*, 05-22.
- Barberán, M.A. y Melguizo, M. (2009): “La regulación autonómica en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: eficacia y efecto redistributivo”, *Revista de Estudios Regionales*, de próxima aparición.
- Bird, R. M. (2000), “Rethinking subnational taxes: a new look at tax assignment”, *Tax Notes International*, 8 (5), 2069–96.
- Bird, R.M. (2003): “A new look at local business taxes”, *Tax Notes International*, 30 (7), 695–711.
- Bird, R.M. y Ebel, R. (Eds.) (2007): *Fiscal Fragmentation in Decentralized Countries: Subsidiarity, Solidarity and Asymmetry*, Cheltenham, UK and Northampton, MA, USA: Edward Elgar.
- Bird, R.M. y Gendron, P.P. (1998): “Dual VAT and cross-border trade: two problems, one solution?”, *International Tax and Public Finance*, 5 (3), 429–42.
- Bird, R.M. y Gendron, P.P. (2000): “CVAT, VIVAT and dual VAT: Vertical “sharing” and interstate trade’, *International Tax and Public Finance*, 7(6), 753–61.

- Bosch, N. y Durán, J.M. (2008): “The financing system of Spanish regions: Main features, weak points, and possible reforms”, en Bosch, N. y Durán, J.M. (Eds.): *Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany, and Canada*, Chentelham: Edward Elgar, 3-24.
- Comisión de expertos (2008): *Informe sobre financiación autonómica*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- De la Fuente, A. y Gundín, M. (2007): “La financiación autonómica en los nuevos estatutos regionales”, *Hacienda Pública Española*, 182, 165-199
- De Pablos, L. (2009): “La imposición personal sobre la riqueza y la equidad”, en Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez (Dir.): *La reforma de la asignación de impuestos a las CC.AA.: Desafíos y oportunidades*, Madrid: IEF, 159-187.
- Díaz de Sarralde, S. (2009): “La reforma de la asignación de impuestos a las CC.AA.: desafíos y oportunidades”, en Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez (Dir.): *La reforma de la asignación de impuestos a las CC.AA.: Desafíos y oportunidades*, Madrid: IEF, 141-158.
- Durán, J.M. (2008a): *La descentralització de l'IVA en fase minorista*, Barcelona: Generalitat de Catalunya, Departament d'Economia i Finances.
- Durán, J.M. (2008b): *Ampliació de la capacitat normativa de les comunitats autònomes en els impostos especials*, Barcelona: Generalitat de Catalunya, Departament d'Economia i Finances.
- Gimeno, J. (2008): “Tax assignment and regional co-responsibility in Spain”, en Bosch, N. y Durán, J.M. (Eds.): *Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany, and Canada*, Chentelham: Edward Elgar, 74-106.
- Gordon, R. H. (1983), “An optimal taxation approach to fiscal federalism”, *The Quarterly Journal of Economics*, 98 (4), 567–86.
- Herrero, A. y Martínez-Vázquez, J. (2007): “La nivelación en el marco de la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 13/07.
- Keen, Michael (1998), “Vertical tax externalities in the theory of fiscal federalism”, *IMF Staff Papers*, 45 (3), 454–85.
- Keen, M. (2000): “VIVAT, CVAT and all that: new forms of value-added tax for federal systems”, *Canadian Tax Journal*, 48 (2), 409–24.
- Keen, M. y Smith, S. (1996): ‘The future of the value-added tax in the European Union,’ *Economic Policy*, 11 (23), 375–411.
- Keen, M. y Smith, S. (2000): “Viva VIVAT!”, *International Tax and Public Finance*, 6 (2), 741–51.
- Labandeira, X.; López, X. y Picos, F. (2009): “La fiscalidad energético-ambiental como espacio para las Comunidades Autónomas”, en Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez (Dir.): *La reforma de la asignación de impuestos a las CC.AA.: Desafíos y oportunidades*, Madrid: IEF, 237-268.
- Lago Peñas, S. (2005): “Evolving federations and regional public deficits: testing the bailout hypothesis in the Spanish case”, *Environment and Planning C: Government and Policy*, 23(3), 437-453.

- Lago Peñas, S. (2007): “El ejercicio de la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas: ¿Cuáles son los factores explicativos”, *Análisis local*, 71, 51-61.
- Lasarte, J. (Coord.) (2002): *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Lasarte, J. (2004): *Financiación autonómica. Dos estudios*, Granada: Comares.
- Leal, A.; López Laborda, J; y Rodrigo, F. (2007): “Precios, impuestos y compras transfronterizas de carburantes”, *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 16/07.
- López Laborda, J. (2009): “La descentralización de la capacidad normativa en el IVA: problemas y soluciones”, en Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez (Dir.): *La reforma de la asignación de impuestos a las CC.AA.: Desafíos y oportunidades*, Madrid: IEF, 189-206.
- López-Laborda, J., Martínez-Vázquez, J. y Monasterio, C. (2007): “The practice of fiscal federalism in Spain”, en A. Shah (Ed.), *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives*, Quebec: The Forum of Federations McGill-Queen’s University Press, 287-316.
- Madiès, T.; Paty, S. y Rocaboy, Y. (2005): “Les stratégies fiscales des Colléctivités Locales. De la théorie à l’actualité”, *Revue de l’OFCE*, 94, 283-314.
- Martínez-Vázquez, J. (2008): “Revenue assignments in the practice of fiscal decentralization”, en Bosch, N. y Durán, J.M. (Eds.): *Fiscal federalism and political decentralization. Lessons from Spain, Germany, and Canada*, Chentelham: Edward Elgar, 27-55.
- Martínez-Vázquez, J. y McNab, R. (2006): “Fiscal decentralization, macroeconomic stability, and economic growth”, *Hacienda Pública Española*, 179 (4), 25-49.
- Martínez-Vázquez, J. y Timofeev, A. (2005): “Elección entre modelos centralizados y descentralizados para la administración fiscal”, en N. Bosch y J.M. Duran (Eds.), *Financiación, Solidaridad Interterritorial y Políticas Tributarias de las Comunidades Autónomas*, Edicions i Publicacions de la Universitat de Barcelona: Barcelona, 133-187.
- Martínez-Vázquez, J., McLure, C.E. Jr y Vaillancourt, F. (2006): “Revenues and expenditures in an intergovernmental framework”, en R. Bird y F. Vaillancourt (Eds.): *Perspectives on Fiscal Federalism*, The World Bank, 15-34.
- McLure, C. E. Jr (1998): “The tax assignment problem: ends, means, and constraints”, *Public Budgeting and Financial Management*, 9 (4), 652-83.
- McLure, C. E. Jr (2000a): “Tax assignment and subnational fiscal autonomy”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, December, 54 (12), 626-35.
- McLure, C. E. Jr (2000b): “Implementing subnational VATs on internal trade: the compensating VAT (CVAT)”, *International Tax and Public Finance*, 7 (6), 723-40.
- Monasterio, C.; Pérez, F.; Sevilla, J.V.; y Solé, J. (1995): *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Monasterio, C. y Suárez Pandiello, J. (1998): *Manual de hacienda autonómica y local*, 2ª edición, Barcelona: Ariel.

- Monasterio, C. (2009): “Un análisis del sistema foral desde la perspectiva de la teoría del federalismo fiscal”, en *Dos ensayos sobre financiación autonómica*, Madrid: FUNCAS.
- Musgrave, R. A. (1959): *The Theory of Public Finance*, New York: McGraw-Hill.
- Onrubia, J. (2009): “La descentralización de la capacidad normativa en los impuestos específicos sobre el consumo: problemas y soluciones”, en Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez (Dir.): *La reforma de la asignación de impuestos a las CC.AA.: Desafíos y oportunidades*, Madrid: IEF, 207-235.
- Pedraja, F. y Salinas, J. (2001): “La descentralización del IVA: propuestas, experiencias y enseñanzas para la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, 343-358.
- Rodden, J. A., Eskel, G. y Litvack, J. (2003), *Fiscal Decentralization and the Challenge of Hard Budget Constraints*, Cambridge, MA: MIT.
- Rodríguez, M. (2009): “Otros tributos verdes: Experiencias y posibilidades a explorar”, en Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez (Dir.): *La reforma de la asignación de impuestos a las CC.AA.: Desafíos y oportunidades*, Madrid: IEF, 269-292.
- Ruiz-Huerta, J.; Díaz de Sarralde, S.; Tránchez, M. y Molina, C. (2007): “¿Cómo avanzar en la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas”, en Lago Peñas, S. (Dir.): *La financiación del Estado de las autonomías: Perspectivas de futuro*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 133-163.
- Sánchez Maldonado, J. y Gómez Sala, S. (2007): “The reform of indirect taxation: VAT and excises”, en Martínez-Vázquez, J. y Sanz, J.F. (Eds.): *Fiscal reform in Spain: Accomplishments and Challenges*, Chentelham: Edward Elgar, 291-381.
- Suárez Pandiello, J. (Coord.) (2008): *La financiación local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro*, Madrid: FEMP.
- Varsano, R. (1995): “A Tributação de Comercio Interstadua: ICMS versus ICMS Partilhado”, *Discussion Paper*, 382, Instituto de Pesquisa Economica Aplicada, Brasil.
- Varsano, R. (1999): ‘Subnational taxation and the treatment of interstate trade in Brazil: Problems and a proposed solution’, Papel presentado en la ABCD-LAC Conference, Valdivia, Chile, Julio de 1999.
- VV.AA. (2002): *Una alternativa fiscal para España*, Madrid: Fundación Alternativas.
- Wildasin, D. E. (1983): “The welfare effects of intergovernmental grants in an economy with independent jurisdictions”, *Journal of Urban Economics*, 13 (2), 147–64.
- Wildasin, D. E. (1989): “Interjurisdictional capital mobility: fiscal externality and a corrective subsidy”, *Journal of Urban Economics*, 25 (2), 193–212.
- Wilson, J. D. (1999): “Theories of tax competition”, *National Tax Journal*, 52 (2), 269–304.

## Abstract

Even though fiscal decentralization in Spain has advanced in several fronts over the last three decades, important issues remain and the decentralization of tax capacity to regions is among the most important unfinished items. This review paper focuses on what has gone wrong and the causes for it, at the



same time that proposes several avenues for reform in the future. The paper is divided in two parts. First, we quickly review the theoretical foundations of revenue assignments and the most relevant international experience in this area. Second, we critically assess the Spanish experience to date and outline what needs to be done in the future to strengthen fiscal autonomy, responsibility and accountability of sub-national governments

*Keywords:* Fiscal federalism, tax decentralization, regional taxation.

*JEL classification:* H7, H2.

