



**GRADO EN ECONOMÍA
CURSO ACADÉMICO**

2017/2016

TRABAJO FIN DE GRADO

**EVALUACIÓN DE IMPACTOS FISCALES
AUTONÓMICOS**

EVALUATION OF AUTONOMICS FISCAL IMPACTS

AUTOR/A

ÍÑIGO ECHEGOYEN RUIZ

DIRECTOR/A

NATIVIDAD FERNÁNDEZ GÓMEZ
ANA MARÍA CARRERA PONCELA

FECHA

JUNIO 2017

ÍNDICE

SUMMARY

RESUMEN

1. INTRODUCCIÓN

2. DESARROLLO

2.1. TEORÍA DE LA DESCENTRALIZACIÓN

2.2. EL PROCESO DESCENTRALIZADOR EN ESPAÑA

2.2.1. Descentralización del gasto

2.2.2. Descentralización de los ingresos

2.3. EL PODER FINANCIERO: LA DESCENTRALIZACIÓN DE LOS INGRESOS

2.4. RÉGIMEN DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA: LA LOFCA

2.5. TRIBUTOS CEDIDOS

2.6. ÍNDICES DE SUFICIENCIA, AUTONOMÍA, CORRESPONSABILIDAD Y “EJERCICIO DE LA CAPACIDAD NORMATIVA”

3. CONCLUSIONES

4. BIBLIOGRAFÍA

SUMMARY:

Since the approval of the Spanish Constitution of 1978, a decentralized territorial organization has been established in Spain, which has led to a gradual decentralization process following the framework established by theories of Fiscal Federalism and decentralization of income. The decentralization began on the expenditure side through the transfer of powers to the autonomous governments, later the theoretical principles that had been collected in the Spanish Constitution, were embodied in the LOFCA, which is responsible for regulating all aspects of financing of the Autonomous Communities, thus laying the foundations for decentralization on the revenue side as a counterpart to the decentralization of expenditure, which has entailed a series of transfers from the State to the Autonomous Communities and the transfer of state-owned taxes to the Autonomous Communities. (IRPF, IS and D, IP, ITP and AJD) have also been assigned some cases together with normative capacity. The impact of the assignment of these taxes and their normative capacity on the financing of the Autonomous Communities focuses the objectives of this work.

With the analysis of the Spanish decentralization process on the one hand, we can see how the theoretical objectives established by Fiscal Federalism and the theories of income decentralization have been fulfilled, and on the other hand, the data shows that the Autonomous Communities have acceptable levels of Autonomy in their finances and sufficiency, however, they also show us how the CCAA exert their normative capacity to lower taxes, which leads to worse levels of fiscal co-responsibility, and given the existing deficit and public debt situation and the limitations should be corrected.

RESUMEN:

Desde la aprobación de la Constitución Española de 1978 se ha establecido en España una organización territorial descentralizada en CCAA, lo que ha llevado a que se viva un paulatino proceso descentralizador siguiendo el marco establecido por las teorías del Federalismo Fiscal y la descentralización de ingresos. La descentralización comenzó inicialmente por el lado de los gastos a través de la cesión de competencias a los gobiernos autonómicos, posteriormente los principios teóricos que habían sido recogidos en la CE, se plasmaron en la LOFCA, encargada de regular todos los aspectos relativos a la financiación de las CCAA, sentando así las bases de la descentralización por el lado de los ingresos como contrapartida a la descentralización del gasto, que ha conllevado una serie de transferencias del Estado a las CCAA y la cesión de impuestos de titularidad estatal a las mismas, en unos casos junto con la recaudación además, se ha cedido también la capacidad normativa sobre ciertos aspectos (IRPF, IS y D, IP, ITP y AJD). El impacto que ha tenido la cesión de esos tributos y de su capacidad normativa sobre la financiación de las CCAA centra los objetivos del presente trabajo.

Con el análisis del proceso descentralizador español de un lado se observa cómo se han cumplido los objetivos teóricos establecidos por el Federalismo Fiscal y las teorías de descentralización de ingresos y de otro, los datos nos demuestran de un lado que las CCAA tienen unos niveles aceptables de autonomía en sus finanzas y de suficiencia, sin embargo, también nos muestran como las CCAA ejercen su capacidad normativa para bajar los impuestos lo que lleva a unos peores niveles de corresponsabilidad fiscal y que dada la situación de déficit y deuda pública existente y de las limitaciones establecidas por Europa al respecto debería tratar de corregirse.

1. INTRODUCCIÓN:

Tradicionalmente el sistema de financiación autonómico venía revisándose cada 5 años, sin embargo desde 2009 el sistema no se ha reformado, la situación de crisis vivida ha relegado a segundo plano esta materia, sin embargo, los niveles de déficit y de deuda pública alcanzados durante dicho periodo y las presiones de la UE para controlar ambos aspectos han llevado en los últimos años a que la financiación de las CCAA recupere presencia en la vida política del país.

El pasado 10 de febrero el Consejo de Ministros aprobó la creación de la Comisión de Expertos para la reforma de la financiación autonómica, en cumplimiento del acuerdo al que el Gobierno de España había llegado en la conferencia de Presidentes que se celebró en enero de este año. El objetivo de esta comisión es realizar un análisis del sistema de financiación autonómico existente hasta el momento, de sus defectos y de las posibles mejoras del mismo, para en base a las aportaciones que emita dicha comisión en un informe poder obtener un iderario básico que sirva de base al Gobierno para plantear una de reforma de la financiación autonómica basada en los principios de suficiencia, corresponsabilidad fiscal, solidaridad, transparencia, equidad y garantía de acceso a los servicios públicos. Este hecho nos da una idea de la relevancia que tiene la financiación autonómica y en concreto los impactos fiscales en la situación económica y política de España.

El presente trabajo pretende dar una imagen general del régimen actual de financiación autonómica y de la relevancia que tienen los impuestos y su organización en las cuentas de las CCAA, es decir, del impacto que tienen los impuestos sobre la financiación de las CCAA. El trabajo está organizado en dos grandes bloques un primer bloque teórico, donde se explica la teoría de la descentralización tanto de ingresos como de gastos y como ha sido su aplicación en el caso de España a lo largo de la historia constitucional, para luego centrarse ya en los ingresos y en concreto sobre los impuestos, analizando en primer lugar quien tiene poder para establecerlos y posteriormente ya focalizando sobre el régimen de financiación autonómico y los tributos cedidos por el Estado. El segundo bloque tiene un carácter práctico donde a partir de datos presupuestarios de la liquidación de las CCAA se calculan una serie de índices que permiten hacerse una idea de cuál es la situación de la financiación de las CCAA y el impacto que tienen los impuestos en la misma.

2. DESARROLLO:

2.1. TEORÍA DE LA DESCENTRALIZACIÓN:

En 1776 Adam Smith sentó las bases de la economía de mercado en la idea de la “mano invisible” según la cual el interés personal y los precios conducen al equilibrio económico. Keynes 160 años más tarde estableció la imposibilidad del mercado de llegar por sí mismo a un equilibrio, requiriendo la ayuda de un Sector Público que permita corregir los fallos de mercado, así como permitir un reparto más igualitario del bienestar producido.

Al estudio de qué funciones deben asignarse a cada uno de los niveles del Sector Público se dedica el Federalismo Fiscal, que *“proporciona una justificación económica de la descentralización que se fundamenta en la vertiente del gasto público, no en la del ingreso. La asignación de ingresos entre niveles de gobierno y, especialmente, la asignación impositiva, se propone a través de una serie de principios consistentes con la eficiencia económica y con los principios de asignación del gasto.”* (Álvarez García y Aparicio Pérez)

La teoría más generalizada a la hora de discutir el alcance de la intervención del Sector Público en la economía, aunque no exenta de críticas es la de Musgrave (1959), según la cual tres son las funciones que se le encomiendan al Sector Público, la asignativa, la redistributiva y la estabilizadora, pero no todas tienen porque realizarse al mismo nivel del Sector Público, sino que pueden descentralizarse. Esta teoría ha servido de eje del debate sobre la estructura óptima de cada uno de los niveles en función de sus características y competencias.

Desde el enfoque musgraviano el federalismo fiscal se eleva sobre los criterios que lleven a *“un presupuesto óptimo, que garantice los objetivos sociales de estabilidad y crecimiento económico, distribución de la renta y la riqueza y la eficiente asignación de recursos”* (Álvarez García, S. y Aparicio Pérez, A.,) De esta visión se deducen las tres funciones del Sector Público que ya hemos comentado.

La función asignativa cuyo objetivo es solventar los fallos de mercado (bienes públicos o externalidades) y que se entiende como la provisión de bienes y servicios a los ciudadanos, debe ser asumida por los niveles subcentrales dada su mayor eficiencia. La función redistributiva, es la más compleja de las tres, la mayoría de autores coinciden en que los ingresos públicos que cumplan con dicha función no deben descentralizarse, mientras que los gastos públicos si, aunque en cualquier caso siempre con matices. Por último la función estabilizadora cuyo objetivo es conseguir un crecimiento equilibrado en empleo, una inflación estable y un equilibrio exterior, estas medidas se instrumentan mediante las políticas macroeconómicas, en concreto, la política monetaria y la fiscal los elevados costes de coordinación y de ajuste y la posibilidad de actuaciones de signo contrario sobre un mismo elemento hacen que esta función nunca puede ser descentralizada.

Hemos visto como Musgrave justifica la descentralización del gasto siempre que produjese ganancias de eficiencia y equidad, lo mismo hicieron autores como Oates o Tiebout. Zubiri por su parte estableció una serie de criterios para saber cuando no descentralizar una política de gasto:

- Cuando un gasto no afecta exclusivamente a los residentes de una jurisdicción.
- Cuando un gasto realizado simultáneamente por todos los gobiernos locales conduce a la asignación Pareto inferior de los recursos.
- Si el coste de provisión de un gasto es decreciente en un cierto tramo, no debe descentralizarse a regiones cuya población sea inferior a la que genere el coste mínimo de provisión.
- Las políticas de regulación y estabilización económica.
- Cuando un gasto redistributivo sea susceptible de generar movimientos migratorios importantes.

El último criterio ha sido fuente de división entre los autores, mientras Musgrave ya había considerado que las políticas redistributivas podían ver neutralizados sus efectos por causa de las migraciones, sin embargo, autores como Hochman y Rodgers (1969) o Buchanan (1974) consideraban que las rentas altas estarían dispuestas a que hubiese una renta mínima para las clases bajas y así evitar conflictos sociales. Todo esto lleva a considerar la redistribución como un bien público puro.

Nuestro estudio se centra en los impactos fiscales, de ahí que nos centremos en la descentralización no desde el punto de vista del gasto, sino desde el punto de vista de los ingresos. *“La teoría tradicional del federalismo fiscal no veía entre las razones de la descentralización de los ingresos la equidad o la eficiencia como para el caso del gasto”* (Álvarez García y Aparicio Pérez,) Las dos razones que tradicionalmente se han dado para justificar la descentralización de los ingresos han sido:

- Reflejar el coste de los gastos realizados por cada nivel de gobierno, cada administración debe ser responsable de sus gastos para que así los ciudadanos conozcan cuál es el coste de los gobiernos subcentrales y evitar que estos incrementen el gasto público de manera ineficiente.
- Permitir la plena independencia de los gobiernos subcentrales a la hora de tomar decisiones dentro de sus competencias, si un gobierno no decide cuanto ingresa y por tanto depende de las transferencias del gobierno superior estaría limitado a la hora de decidir cuánto y en que gastar por las decisiones del gobierno central.

Estas dos razones para la descentralización de los ingresos consideran “la descentralización como la contrapartida de la descentralización del gasto.” (Álvarez García y Aparicio Pérez,). Sin embargo, hay autores como Zubiri que si que consideran que la descentralización de los ingresos por sí misma lleva aparejadas una serie ventajas independientemente de lo que suceda con los gastos. En concreto habla de tres, en primer lugar los niveles inferiores al ser más pequeños permiten un mayor control de los impuestos, en segundo lugar se producirá una competencia entre las distintas jurisdicciones del mismo nivel que intentarán abarcar los mayores niveles de ingresos, dicha competencia generará mejoras en la gestión de los impuestos y por último los contribuyentes al percibir al nivel de gobierno más cercano se sentirán más identificados esto hará que el fraude disminuya.(Zubiri, 1987)

A continuación vamos a detenernos en el análisis de los principios que debe seguir la distribución impositiva en un sistema de financiación de haciendas subcentrales.

- Principio de suficiencia financiera: Cada nivel de gobierno debe contar con ingresos suficientes para hacer frente a los gastos que lleven aparejados las funciones y/o competencias que tiene encomendadas.
- Principio de autonomía financiera: Cuando un nivel tiene competencia para decidir cuánto y en que gasta sus recursos dicha competencia debe tener su reflejo en la capacidad para decidir cómo financiar esos gastos, lo que conlleva a que disponga de ingresos propios que eviten la necesidad de transferencias.
- Principio de corresponsabilidad fiscal: Implica que cada hacienda subcentral es responsable en ingresos y en gastos. Para que se de este principio es necesario que se dé el principio de autonomía pero además es necesario que exista visibilidad, es decir, que no haya ilusión fiscal, “las autoridades públicas deben ser responsables ante su electorado de lo que gastan y de los ingresos que obtienen, para estimular la eficiencia” (Ruiz Huerta, 1993)
- Principio de no rivalidad: La descentralización no puede implicar competencia fiscal (Álvarez García y Aparicio Pérez,)

Una vez que ya conocemos los principios que debe seguir el sistema de financiación de haciendas subcentrales debemos de conocer cuáles son los Principios de la Imposición de Neumark (1974) que deben seguir los impuestos para poder ser descentralizados:

- Principio de neutralidad y eficiencia: Los impuestos no deben interferir en decisiones/asignaciones económicas ni distorsionar la asignación de recursos, por ello los más eficientes son los impuestos sobre bases imponibles inmóviles o de capitación porque al ser iguales para todas las personas, es decir, que son ineludibles no afectan a las decisiones de los contribuyentes, mientras que los impuestos sobre el consumo o la renta pueden provocar traslados ineficientes de factores o personas.
- Principio de equidad horizontal: Tratar igual a los contribuyentes que se encuentran en igual situación

- Principio de equidad vertical: Tratar distintamente a contribuyentes en situaciones distintas.
- Principio de Progresividad: Este principio se deriva del anterior, implica que a medida que aumente la renta del contribuyente, aumente la carga tributaria.
- Principio de simplicidad: El principio de simplicidad tiene dos vertientes, por un lado la simplicidad para la administración, es decir, una gestión fácil, y por otro lado simplicidad para los contribuyentes, es decir, facilidades a la hora de presentar declaraciones, liquidaciones.

Con todo lo visto hasta ahora diversos autores han establecido una serie de criterios para una correcta atribución de los impuestos a cada uno de los distintos niveles de gobierno, considerando, en todo momento, que el coste tributario han de asumirlo los contribuyentes del nivel de gobierno beneficiado con sus rendimientos, en concreto Musgrave en 1983 recogió los siguientes:

- Los niveles medios, y bajos deben gravar bases con baja movilidad interjurisdiccional.
 - Los impuestos personales progresivos deberán asignarse a aquel nivel dentro del cual una base global pueda ser implementada más eficazmente.
 - El nivel central debe encargarse de los objetivos redistributivos mediante la imposición progresiva.
 - También corresponde al nivel central la función estabilizadora, por tanto los impuestos que respondan a dicha función debe asumirlos el nivel central, dejando para los niveles inferiores aquellos que sean estables cíclicamente.
 - El nivel central debe asumir también los impuestos que graven bases imponibles distribuidas desigualmente entre los distintos niveles.
 - Los impuestos sobre beneficios y las tasas son apropiados a cualquier nivel.
- (Álvarez, S., Aparicio, A. y González, A.I., 2001)

Por lo tanto en la medida que un impuesto tenga una menor influencia en la función estabilizadora, tenga una menor capacidad redistributiva y grave bases menos móviles será más susceptible de ser descentralizado.

2.2. EL PROCESO DESCENTRALIZADOR EN ESPAÑA:

Hasta 1978 España ha sido un país centralizado, a todos los niveles, económico, político, legislativo... si bien es cierto que a lo largo de la historia ha habido algún intento de descentralización esta nunca llegó a materializarse.

La Constitución Española de 1978 (CE) recoge en su título VIII una organización territorial descentralizada, "*en municipios, en provincias y en todas las Comunidades Autónomas que se constituyan*" (Art. 137 CE), es lo que la doctrina ha denominado como Estado Autonómico. Esta organización ha conllevado un proceso de descentralización Administrativa. La CE establece dos vías distintas de acceso a la Autonomía, el procedimiento ordinario, recogido en el artículo 143, que fue el empleado por la mayoría de las CCAA y el procedimiento más complejo del artículo 151 de la CE, que permitía el acceso a la autonomía máxima. Este último fue utilizado por Canarias, Comunidad Valenciana, Navarra, Andalucía, Cataluña, País Vasco y Galicia, las tres últimas habían plebiscitado afirmativamente proyectos del Estatuto de Autonomía en el pasado lo que les simplificaba mucho el procedimiento. Estas dos vías de acceso a la autonomía conllevaba competencias diferentes, mientras que las Comunidades que accedieron por el procedimiento ordinario tan solo podían ejercer en un primer momento competencias de las veintidós materias recogidas en el artículo 148 de la CE y tan solo pasados 5 años podrían ampliar sus competencias a las establecidas en el artículo 149 de la CE, las comunidades que lo hicieron por la

segunda vía, la del artículo 151, podían acceder desde un primer momento a las competencias definidas como exclusivas del Estado en el artículo 149 de la CE, sin tener que esperar el plazo de 5 años. Actualmente todas las comunidades gozan de las competencias del artículo 149.

El proceso descentralizador ha estado marcado por una gran diversidad de situaciones consecuencia de los dos niveles autonómicos aunque a partir de 1997, cuando se empieza a descentralizar las competencias educativas, comienzan a homogeneizarse las situaciones. El proceso descentralizador ha sido un proceso rápido, mientras que en el año 1978 el Estado ejercía el 91% del gasto, en 2013 el Estado tan solo ejercía el 57,2%, por tanto la participación del gasto público en 35 años se ha incrementado en 33,8 puntos. Sin embargo, este no ha sido un proceso homogéneo, durante los 17 primeros años (1978-1995) el Estado ha reducido su peso a un nivel medio de 1,3 puntos anuales mientras que entre los años 1996 y 2003 lo ha hecho a un nivel de 1,8 puntos, lo que supone 5 décimas anuales por encima, esta diferencia es aún mayor en los años 2000 y 2008 donde se intensificó el esfuerzo descentralizador. Lo mismo se observa desde la perspectiva del ingreso si bien es cierto que la descentralización del gasto ha sido más intensa que la de los ingresos, en 1995 las administraciones territoriales ejercían el 31,9% del gasto mientras que obtenían el 13,4 % de los recursos, esta brecha se ha ido reduciendo con las diversas reformas de la LOFCA (Fernández Gómez, N. y Cantarero Prieto D., 2015).

2.2.1. Descentralización del gasto:

La adquisición de competencias por parte de las CCAA, lleva implícita una descentralización del gasto y de los servicios públicos. Si bien es cierto ya hemos comentado que no se hizo de manera homogénea, aquellas comunidades que fueron por la vía más lenta adquirieron las denominadas competencias comunes: obras públicas, regulación económica, cultura y servicios sociales, pero no la educación y la sanidad. Mientras que las que lo hicieron por la vía del artículo 151 adquirieron rápidamente las competencias en educación y sanidad, adelantándose en 15 años al resto.

El proceso descentralizador se inició con mucha fuerza, y durante los primeros 10 años se descentralizaron todas las competencias comunes y la educación y la sanidad a las comunidades del 151, pero quedó paralizado durante la primera mitad de los años 90. En 1997 se reinicia el proceso transmitiendo la educación, en algunos casos acompañada de la gestión del INEM, lo que suponía un trasvase de más de 5.400 millones de euros, incrementando en 5 puntos la participación de las CCAA en el gasto público. Este impulso continuó con la transferencia de la sanidad en diciembre de 2001, suponiendo un trasvase de más de 9.800 millones de euros, situando el gasto consolidado de las CCAA en un 34% en 2003.

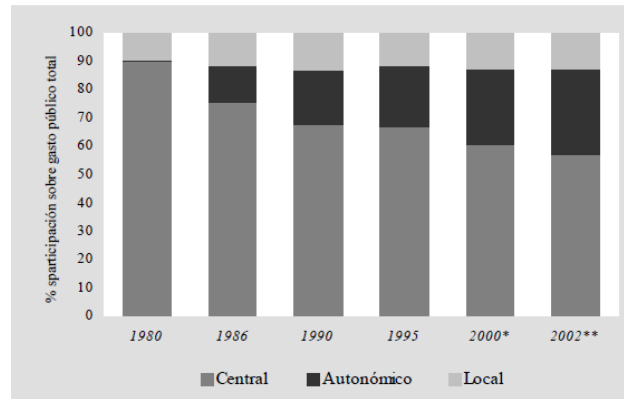


Gráfico N°1: Participación del gasto público en los distintos niveles de gobierno.

Fuente: Pérez, F. *La financiación del Estado Autonómico: Una lectura de veinte años de descentralización* () Universidad de Valencia e Ivie.

A la hora de analizar los datos hay que considerar que con la entrada en vigor de la constitución no solo se inicia un procedimiento descentralizador, sino que también se sientan las bases del estado de Bienestar lo que conlleva un incremento de los gastos públicos de toda la administración.

De todo el gasto autonómico, en torno al 75% va destinado a educación y sanidad, cuya descentralización ha supuesto una modernización de las estructuras organizativas y un acercamiento de los servicios a los ciudadanos, sin embargo ha causado grandes problemas financieros a las comunidades favoreciendo un gran endeudamiento.

2.2.2. Descentralización de los ingresos:

La descentralización de los ingresos no ha sido tan rápida ni tan intensa como en el caso de los gastos debido a la falta de interés de los gobiernos tanto centrales como autonómicos dado que, al igual que con los gastos la Constitución dejaba la puerta abierta a la descentralización de los ingresos.

Hasta los años 90 únicamente se habían descentralizado, sin capacidad normativa, el impuesto de sucesiones, el de transmisiones, el de patrimonio y el del juego, cuya recaudación era completamente insuficiente para hacer frente a las obligaciones que tenían las comunidades autónomas (CCAA), que se financiaban gracias a las transferencias de renta del Estado. Se crearon unas comisiones mixtas Estado-CCAA que a medida que se iban transfiriendo gastos valoraban el coste efectivo del servicio traspasado y se les reconocía a las CCAA en los presupuestos una transferencia por dicho valor, haciendo como dice Francisco Pérez que la hacienda autonómica haya sido una hacienda de transferencias (Pérez F.,).

A partir de los años 90 el Estado cedió parte de la recaudación del IRPF, inicialmente un 15% en 1994 que luego aumentó hasta un 30% en 1997, en 2002 volvió a incrementarse hasta el 33% y posteriormente en 2009 se ha aumentado hasta el 50% actual, tendremos ocasión de detenernos más en los tributos cedidos en el apartado 2.5.

Con la reforma de 2001, aunque los gastos de las CCAA seguían siendo superiores a sus ingresos tributarios sí que se produjo un acercamiento de los mismos debido al avance en la descentralización tributaria. Esta reforma se enmarca en un momento clave con la transferencia de las competencias en materia de sanidad a las comunidades de la vía lenta, igualando estas a las del artículo 151, además eliminaba la referencia a la revisión quinquenal, lo que significaba, que tenía visos de estabilidad.

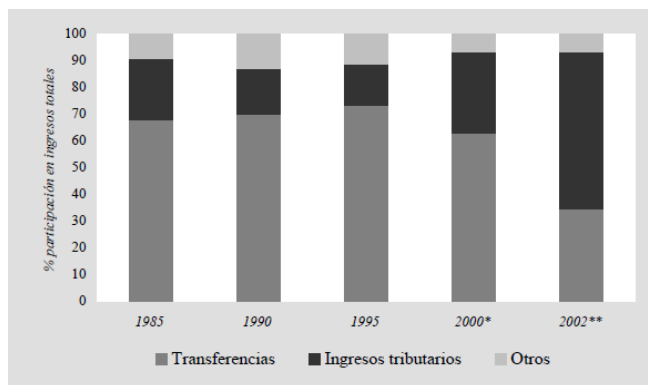


Gráfico N°2: Estructura de ingresos de las CCAA de régimen común.

Fuente: Pérez, F. *La financiación del Estado Autonómico: Una lectura de veinte años de descentralización* () Universidad de Valencia e Ivie.

El hecho de que la hacienda autonómica esté basada en las transferencias ha hecho que la responsabilidad fiscal entendida como la obligación de los gobiernos de rendir cuentas a los contribuyentes por el uso de los recursos fiscales haya brillado por su ausencia (Pérez F.,)

2.3. EL PODER FINANCIERO: LA DESCENTRALIZACIÓN DE LOS INGRESOS:

La expresión poder financiero, (actualmente sustituida por la expresión de competencias financieras) aparece en numerosas sentencias del Tribunal Constitucional (SSTC 13/1992, 163/1994, 68/1996, entre otras) para referirse de manera conjunta al poder tributario y al poder de gasto a los que se refiere la CE en sus artículos 133.1 y 133.4 respectivamente. Por poder financiero se entiende el “*haz de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos y gastos*”(Martín Queralt, J., 2016). De esta definición podemos destacar en primer lugar que las capacidades normativas o de gestión y ejecución en materia financiera solo se les reconocen a los entes públicos territoriales, es decir, al Estado, CCAA y entidades locales, quedando excluidos los entes públicos institucionales debido a que carecen de poder político al no representar intereses generales sino sectoriales. Sin embargo, el poder de cada ente alcanza niveles distintos.

Este poder se encuentra limitado en primer lugar por los mandatos, principios y valores establecidos en la propia CE. Destaca sobre manera el límite introducido en 2011 mediante la reforma del artículo 135 donde se obliga a “*todas las Administraciones Públicas a adecuar sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria*”, no pudiendo “*incurrir en déficit estructural que supere los márgenes establecidos...por la Unión Europea...*” Esto nos lleva al segundo grupo de límites que son los establecidos como consecuencia de pertenencia de España a la Unión Europea, desde el punto de vista del Derecho fiscal europeo cabe destacar la

existencia de límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros. Por último los tratados internacionales también pueden ser fuente de límites del poder tributario.

Centrándonos ya en lo que nos ocupa, el artículo 133.1 CE establece que *“la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”*, quedando vinculado únicamente por los límites constitucionales, recogidos en el artículo 31 de la CE donde se establece que todos somos sujetos pasivos de acuerdo con nuestra capacidad económica en un sistema tributario justo basado en la igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

En su artículo 157.3 la CE establece que *“mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras”* de las CCAA, de manera que la CE *“delega en el legislador estatal la función y la responsabilidad de concretar el sistema de distribución de competencias financieras y tributarias entre el Estado y las CCAA, limitándose a señalar los principios básicos de autonomía, coordinación y solidaridad”* (Martín Queralt, J., 2016). Esto implica que ni las CCAA, ni los entes locales tienen un poder tributario pleno, sino que viene limitado por lo que establezcan las correspondientes legislaciones de desarrollo, esto se debe al interés de los constituyentes por asegurar la unidad del sistema tributario, tal y como deja ver el propio Tribunal Constitucional cuando distingue la soberanía del Estado del principio de autonomía política y administrativa que se le reconoce a las CCAA (Artículo 156 de la CE) que alcanza su verdadero sentido dentro del principio de unidad al cual no puede oponerse.

Esta autonomía que se les reconoce a las CCAA se plasma tanto por la parte del gasto como la de los ingresos, es decir, les permite tanto elegir el destino de los fondos públicos como su cuantificación (STC 127/1999), dentro de sus competencias. El Tribunal Constitucional ha reconocido que *“el soporte material de la autonomía financiera son los ingresos”* (STC 135/1992), reconociendo *“la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos”* (STC 179/1985).

Ahora bien esa capacidad para establecer sus propios tributos se encuentra limitada, no pueden establecer tributos sobre aspectos ya gravados por las Corporaciones Locales o por el Estado, tampoco pueden gravar actos fuera de su territorio ni suponer el obstáculo para la circulación de personas, mercancías o servicios, tal y como reflejan los artículos 6 y 9 de la LOFCA.

Por otra parte ya hemos comentado que el derecho comunitario limitaba el poder financiero del Estado, pero, también impone límites a las CCAA, puesto que *“tanto el Estado como las Comunidades Autónomas, deberán cumplir las obligaciones que a España corresponden...atendiendo al reparto interno de competencias”* (STC 76/1991), es decir, la ejecución de las normas europeas corresponde a quien ostente la competencia (STC 236/1991).

Cumpliendo con el mandato del artículo 157.3 de la CE se aprobó la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las CCAA (LOFCA), que posteriormente se ha ido reformando en numerosas ocasiones tal y como analizaremos en el epígrafe 2.4.

En el caso de los Entes Locales, la CE reconoce también el principio de autonomía local para la gestión de sus respectivos intereses (Artículos 140 y 137 de la CE), el principio de reserva de ley para crear tributos y el hecho de que los entes locales carezcan de poder legislativo implica que su poder financiero esté predeterminado por una normativa estatal donde se establecen las bases de cada uno de los tributos

municipales, dentro de las cuales pueden ejercer sus competencias. Esto viene regulado por la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales.

2.4. RÉGIMEN DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA, LA LOFCA:

El artículo 157 de la CE establece que:

- “1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:*
 - a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*
 - b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*
 - c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*
 - d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.*
 - e) El producto de las operaciones de crédito.*
- 2. ...*
- 3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1...”*

La LOFCA fue aprobada en 1980, para regular la financiación de las comunidades de régimen fiscal común, quedando excluidas las de régimen foral (País Vasco y Navarra) y el régimen fiscal Canario que tiene un carácter especial tal y como recoge la Disposición adicional tercera de la CE. A la hora de estudiar la evolución del régimen de financiación de las CCAA se suelen distinguir dos periodos el denominado “*periodo transitorio*” entre 1980 y 1986 y el “*periodo definitivo*” que abarcaría desde 1987 hasta la actualidad. (Fernández Gómez, N. y Cantarero Prieto, D, 2015). La LOFCA ha sido reformada en diversas ocasiones en cumplimiento con la cláusula que establecía su revisión por quinquenios.

La reforma más profunda se produjo en 2002 que, como ya hemos comentado, conllevó mejoras en relación a la suficiencia, autonomía y corresponsabilidad fiscal. Sin embargo, su aplicación no estaba exenta de inconvenientes, como pueden ser “*el mantenimiento del statu quo respecto al sistema anterior*”, “*los cambios de las necesidades de gasto, consecuencia del desigual crecimiento de la población*” y la falta de mecanismos “*que aseguraran el equilibrio entre...gasto y financiación...a lo largo del tiempo*”, (Fernández, Gómez N. y Cantarero Prieto, D, 2015), todo ello llevó a su reforma en el año 2009.

Es en esta reforma del año 2009 a la que vamos a centrar toda nuestra atención, dadas las limitaciones de espacio, remitiendo para su estudio más detallado a Fernández, Gómez N. y Cantarero Prieto, D, 2015.

La última modificación de la LOFCA ha tenido lugar en el año 2015, cuando se introdujo el principio de prudencia financiera (artículo 13 bis)

Una de las últimas modificaciones viene de manos de la Ley Orgánica 2/2012 de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, consecuencia de la reforma constitucional del art. 135, que ya hemos comentado anteriormente. Ahora nos centramos en el análisis de la modificación introducida por la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y las posteriores leyes 16 a 30/2010, de 16 de julio, de cesión de tributos con fijación del alcance y condiciones de la cesión.

La LOFCA, desde sus orígenes, traslada al ordenamiento jurídico Español los principios constitucionales junto con los principios teóricos de la descentralización

impositiva de los que ya hemos hablado en el apartado uno, nos referimos a los principios de:

- Suficiencia financiera: (Art.2 LOFCA): Todas las Comunidades deben de tener recursos suficientes para satisfacer los gastos implícitos de sus competencias.
- Autonomía financiera: (Arts. 2 y 156 de la CE y Art. 1 de la LOFCA): Las Comunidades deben de disponer de recursos propios independientes de las transferencias del Estado, sobre los que tener capacidad de decisión.
- Solidaridad: (Arts. 2 y 158 de la CE y Arts. 2, 15 y 16 de la LOFCA): Se concibe desde una doble perspectiva de un lado la redistribución interterritorial, es decir, dar recursos a aquellas regiones con menor renta, y de otro lado la garantía de un nivel mínimo de prestación de los servicios fundamentales en todo el territorio.
- No interferencia en la libertad de mercado: (Art. 157 de la CE y art. 2 de la LOFCA): El sistema de financiación no puede interferir en el libre mercado generando barreras o beneficios fiscales.
- Garantía del equilibrio económico: (Arts. 40.1, 131 y 138 de la CE y Art. 2 de la LOFCA): La función de estabilización entendida como *“la utilización de la política presupuestaria como un medio de mantener un alto nivel de empleo, un grado razonable de estabilidad de precios y una tasa apropiada de crecimiento económico que considere los efectos sobre el coacción internacional y la balanza de pagos”* (Musgrave, 1999) se le reserva al Estado.
- Lealtad institucional: (Art. 2 de la LOFCA): Este principio fue introducido en la reforma de 2001 fruto del nivel de descentralización impositiva que hacía que todos los grandes impuestos estuviesen compartidos conllevando la necesidad de más coordinación entre ambas instituciones (Estado, CCAA).
- Prudencia financiera: (Art. 13 bis de la LOFCA): El conjunto de las operaciones realizadas por las CCAA deberán cumplir con una serie de condiciones que minimicen su riesgo y coste, este principio se introdujo en la última reforma de 2015.

Cada uno de estos principios recogidos por el legislador en la LOFCA, se plasman en la práctica en alguna de las diversas fuentes de financiación del artículo 157.1 de la CE. Por ejemplo los tributos propios y las tasas transferidas, atienden al principio de autonomía financiera, mientras que los tributos cedidos lo hacen al de suficiencia al igual que las transferencias o que la Participación en Ingresos del Estado que además refleja el principio solidaridad junto con el Fondo de Compensación Interterritorial. (Álvarez, S., Aparicio, A. y González, A.I., 2001)

El sistema actual de financiación está sometido en este momento a una profunda revisión por parte de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica, creada por el Gobierno en febrero de este año. Dicho sistema surgió en parte como consecuencia de la reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña del año 2006, con el objetivo de solventar los problemas del anterior sistema relativos a los cambios demográficos y para lograr una convergencia real entre las distintas CCAA.

El sistema de financiación implantado en 2009 se estructura en torno a una serie de ejes:

- El refuerzo de las prestaciones del Estado del Bienestar: El Estado aportará nuevos recursos para el mantenimiento del Estado de Bienestar, siempre dentro de la estabilidad presupuestaria exigida por Europa y que en el año 2011 se plasmó en el artículo 135 de la CE.
- El Principio de Suficiencia: Del cual ya hemos hablado y que con el nuevo sistema queda garantizado por el Fondo de Suficiencia Global.

- El refuerzo de la Equidad: Se garantiza que todas las CCAA reciban los mismos recursos por habitante, mediante el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y los Fondos de Convergencia
- Principios de autonomía y corresponsabilidad: Se incrementa tanto la cesión como la capacidad normativa de las CCAA sobre los tributos, además de aumentarse la colaboración entre estas y la AEAT.
- La mejora de la dinámica y la estabilidad del sistema: Se introduce la actualización anual de las variables que determinan las necesidades de financiación lo que permite ajustar los recursos anualmente a las necesidades de los ciudadanos.

Este sistema se basa de un lado en la determinación de las necesidades de financiación, para luego establecer que recursos corresponden a cada una de las CCAA en función de sus necesidades. La determinación de las necesidades se hace a partir de los recursos proporcionados por el sistema anterior en el ejercicio 2007 (año base), donde se incluyen entre otros, el importe de los recursos liquidados por el sistema de financiación en el año 2007, los ingresos de ITP y AJD, ISD y tributos sobre el juego, los ingresos de las tasas transferidas, la compensación estatal por la supresión del IP.... Además, hay que tener en cuenta que la reforma de 2009 garantiza a las CCAA el *statu quo* que les correspondería de la aplicación del sistema anterior, es decir, no van a perder con respecto a la situación anterior.

Dicha necesidad de financiación se cubrirá mediante la cesión de tributos, la Transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y el Fondo de Suficiencia Global. Dichos recursos serán complementados mediante los dos fondos de convergencia autonómica, el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación.

Dedicamos el apartado siguiente (2.5) para hablar exclusivamente de los tributos cedidos por ello vamos a centrarnos ahora en analizar el funcionamiento del resto de los recursos:

- La Transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF): Su objetivo es garantizar que toda comunidad recibe los mismos recursos para costear el estado de bienestar, es decir, para financiar la sanidad, educación, servicios sociales...El reparto de este fondo se hace a través de una serie de variables que van a determinar la “*población ajustada*” o “*unidad de necesidad*”. La dotación del fondo se constituye con el 75% de los recursos tributarios normativos de las CCAA (conservando las CCAA el 25% restante) y las aportaciones adicionales del Estado.

VARIABLES	PONDERACIÓN
Población	30%
Superficie	1,8%
Dispersión	0,6%
Insularidad	0,6%
Población protegida equivalente distribuida en	38%

VARIABLES	PONDERACIÓN
siete grupos de edad	
Población mayor de 65	8,5%
Población entre 0 y 16	20,5%

Tabla N°1: Ponderación de las variables que determinan la población ajustada.

Fuente: Ministerio de Hacienda y Función Pública

- El Fondo de Suficiencia Global (FSG): Su objetivo es asegurar todas las necesidades globales de financiación, su cálculo se hace como la diferencia entre las necesidades de financiación y la suma de la capacidad trituaría y el FGSPF.
- Fondos de Convergencia Autonómica:
 - Fondo de Competitividad: Dotado con una cantidad de dinero variable en función de los Ingresos Tributarios del Estado (ITE) que se repartirá entre aquellas comunidades con financiación *per cápita* inferior a la media o a su capacidad fiscal. Estos ingresos están destinados a incentivar la autonomía y la capacidad fiscal reduciendo las diferencias en la financiación *per cápita* y permitiendo una mayor equidad y eficiencia en la financiación.
 - Fondo de Cooperación: Al igual que el anterior también es una cantidad variable en función de los ITE que se repartirá entre aquellas CCAA cuyo PIB per cápita sea inferior al 90% de la media, cuya densidad de población sea inferior al 50% de la media o cuyo crecimiento de población sea inferior al 90% de la media y además tengan una escasa densidad de población (inferior a la cifra resultante de multiplicar 1,25 por la densidad media). Para su reparto se divide en dos subfondos el primero de ellos con 2/3 del fondo total a repartir entre todas las CCAA que cumplan con los requisitos antes mencionados y el tercio restante constituirá otro subfondo que se repartirá entre las CCAA cuyo crecimiento poblacional sea inferior al 50% de la media, sin que una única comunidad autónoma pueda recibir más del 40% de este subfondo.

2.5. TRIBUTOS CEDIDOS:

Ya hemos hecho referencia a la mayoría de los recursos del actual sistema de financiación de las CCAA, únicamente falta hacer referencia a la capacidad tributaria, que está integrada por los tributos cedidos y los tributos propios.

Las CCAA tienen la capacidad para crear sus propios tributos, aunque con ciertas limitaciones como ya hemos comentado anteriormente en el epígrafe 2.3, en este aspecto la originalidad para gravar aspectos no gravados es máxima, aunque en la mayoría de los casos suelen recaer sobre aspectos medioambientales, otro aspecto que también había sido grabado por varias CCAA eran los depósitos en las entidades de crédito, sin embargo en 2012 el Estado estableció un impuesto similar y dado que tiene la capacidad tributaria originaria a diferencia de las CCAA puede establecer impuestos sobre aspectos gravados por las mismas siempre y cuando las compense.

Nos vamos a centrar ahora en los tributos cedidos. La propia Memoria del proyecto de la LOFCA establecía los criterios a la hora de seleccionar las figuras tributarias más

adecuadas para ser cedidas a las CCAA, que posteriormente se plasmaron en el articulado (art. 6 y 9):

- Solo pueden recaer sobre bases dentro del territorio de cada jurisdicción.
- No deben tener efectos sobre la localización de los recursos.
- Deben ser compatibles con las funciones del gobierno central.
- Deben tener suficiente capacidad recaudatoria.
- Deben tratar equitativamente aquellas personas que residan en más de una comunidad.
- Cada comunidad debe tener capacidad para gestionarlos.

Un tributo cedido está caracterizado por ser titularidad del Estado, el cual conserva una parte normativa para sí y cediendo otra parte normativa a las CCAA, permitiendo así que estas regulen ciertos aspectos, además, la recaudación es siempre para las CCAA y en la mayoría de los casos la gestión también es de las CCAA.

Los tributos cedidos actualmente son los mismos que se cedieron con la reforma de la LOFCA de 2001, únicamente en algún caso el porcentaje de cesión se incrementó con la reforma de 2009. Por tanto, están cedidos a las CCAA:

- *“La recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de los Tributos sobre el Juego y Tasas afectas a los servicios transferidos.*
- *La recaudación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*
- *La Tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que asciende al 50% de los residentes en la Comunidad Autónoma.*
- *El 50% de la recaudación líquida por Impuesto sobre el Valor Añadido.*
- *El 58% de la recaudación líquida por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.*
- *El 100% de la recaudación líquida por el Impuesto sobre la Electricidad.”* (Ministerio de Hacienda y Función Pública)
- El impuesto sobre el Patrimonio.
- El Impuesto sobre depósitos Financieros
- El impuesto sobre actividades de Juego
- El impuesto especial sobre Hidrocarburos.

Hacer un análisis detallado de todos los tributos cedidos y propios de cada una de las 15 CCAA (excluidas Navarra y País Vasco) supera sobremano tanto la extensión como los objetivos del presente trabajo por ello de todos los tributos que acabamos de mencionar, nos centraremos únicamente en hacer un análisis más detallado de los tributos cedidos que suponen una mayor recaudación para las CCAA y sobre los que tienen capacidad normativa, este es el caso del ITP y AJD, IP, IS y D e IRPF, tal y como refleja la Tabla Nº 2 que recoge el total de los ingresos impositivos por parte de las CCAA en diferentes años. De los impuestos que aparecen reflejados en la Tabla Nº 2 no haremos referencia ni al IVA ni a los impuestos Especiales dado que las CCAA no tienen capacidad normativa sobre los mismos, además de los ya mencionados las CCAA tiene capacidad normativa sobre el Impuesto sobre el Juego, el Impuesto de Matriculación y el Impuesto especial sobre Hidrocarburos, que sustituye al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Impuesto	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
I.R.P.F.	28.295,99	33.744,22	27.082,87	36.791,16	44.523,83	32.366,78	31.862,76
I.S.D.	2.549,49	2.310,31	2.058,98	1.799,27	1.879,19	2.053,07	2.812,12
I.P.	2.174,89	23,99	95,2	38,87	639,35	1.190,57	984,06
Otros	706	644,51	409,56	417,84	376,67	521,08	1.247,90
I.V.A.	23.262,28	18.155,70	12.196,27	24.579,84	34.667,61	26.723,72	28.251,07
T.P.O.	4.236,24	3.777,28	4.229,77	3.516,20	3.264,65	3.522,04	4.631,74
A.J.D	4.992,32	3.573,75	2.729,94	2.040,99	1.635,98	1.420,22	1.621,45
II.EE	11.062,97	11.304,92	11.519,82	14.696,59	16.108,63	13.410,55	14.361,71
Otros	1.555,05	1.370,29	1.204,14	1.240,69	1.431,93	1.446,51	1.807,45
TOTAL	82.745,39	78.833,32	65.826,00	88.782,66	108.153,42	86.203,66	87.580,26

Tabla Nº2: Ingresos Impositivos en millones de euros de las CCAA.

Fuente: Ministerio de Hacienda y Función Pública

- **IRPF:**

La legislación vigente establece que las CCAA tienen competencia sobre el mínimo personal y familiar del tramo autonómico (pueden incrementarlo o reducirlo en un 10%), la escala autonómica y las deducciones.

La tendencia de las CCAA ha sido la de mantener los mínimos personales y familiares, únicamente Baleares, Cantabria y Madrid lo han incrementado. En relación con los tipos, las CCAA con un tipo mínimo más bajo (9,5 %) son Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Galicia, Madrid y La Rioja, mientras que el tipo mínimo más alto lo encontramos en Cataluña con un 12%. En contraposición las CCAA con un tipo máximos más bajo sería Madrid con un 21%, siendo el tipo máximo más alto de un 25,5% en Andalucía, Asturias, Cantabria, Cataluña y La Rioja. Por último en relación con las deducciones estas están muy extendidas en todas las CCAA que por lo general establecen unos límites de renta para poder aplicarlas y que hacen referencia a conceptos muy diversos.

- **IP:**

El Impuesto sobre el Patrimonio ha vivido diversas etapas a lo largo de su existencia, en 2008 se estableció una bonificación del 100% dejando al impuesto sin ningún valor recaudatorio, en 2011 se “despertó” el impuesto con carácter temporal durante dos años fruto de la situación económica del momento, estableciendo una exención de 300.000 euros para la vivienda habitual, un mínimo exento de 700.000 y la obligación de presentar declaración si la cuota tributaria saliese a ingresar o si se tiene un patrimonio superior a los 2.000.000 euros. Aunque dicha situación se presentó como algo temporal las leyes de Presupuestos Generales de los sucesivos años han ido prorrogando la supresión de la bonificación.

Actualmente la legislación estatal establece con carácter subsidiario una tarifa que será de aplicación mientras las CCAA no aprueben otra diferente, además las CCAA tienen competencia normativa sobre el mínimo exento y para establecer deducciones.

Dentro de sus competencias únicamente Aragón, Cataluña y Valencia han reducido el mínimo exento. Con respecto a la tarifa únicamente Andalucía, Galicia, Asturias, Baleares, Cataluña, Extremadura, Murcia y Valencia han ejercido sus capacidades normativas y en todos los casos para incrementar tanto los valores

máximos como los mínimos. Por su parte Madrid y la Rioja han establecido deducciones del 100 y 50% respectivamente.

- **ISyD:**

Las competencias sobre este impuesto son muy amplias, abarcan desde el establecimiento de reducciones propias o la mejora de las ya establecidas, hasta el establecimiento de deducciones y bonificaciones, pasando por la modificación de la tarifa y la cuantía del patrimonio preexistente.

Con respecto al Impuesto de Sucesiones la regulación autonómica es muy dispar, siendo fuente de numerosos debates. De un lado están las comunidades donde la carga fiscal es prácticamente inexistente como es el caso de Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, La Rioja y Madrid. Mientras que en el resto de comunidades la situación es algo más compleja estableciendo diversas situaciones en función de la base imponible.

Con respecto a la modalidad de Donaciones, parte de las comunidades autónomas imponen bonificaciones o reducciones superiores al 65% llegando en gran parte de los casos al 99%, exigiendo algunos requisitos de patrimonio preexistente o de la base imponible. En Baleares se tributa el 7% de la base liquidable y Galicia y Cataluña han establecido una tarifa con tipos en torno al 5-9%.

Además de lo dicho hasta ahora varias comunidades establecen otra serie de beneficios fiscales para los casos de sucesión o donación de empresas familiares, o para los casos de las viviendas.

Este es posiblemente uno de los impuestos más polémicos en la actualidad, tal y como demuestra la propuesta del gobierno autonómico de Andalucía de devolver dicho tributo al gobierno central a cambio de una compensación por los ingresos dejados de percibir.

- **ITP y AJD:**

Dentro de este impuesto están reguladas dos modalidades de un lado el impuesto de transmisiones patrimoniales y de otro el de actos jurídicos documentados para ambos casos las CCAA tiene capacidad para fijar los tipos y las deducciones.

Con respecto al ITP el tipo general establecido por la legislación estatal es del 7% únicamente aplicable en el caso de la Rioja, han bajado dicho tipo Canarias y Madrid, mientras que el resto tienen un tipo superior, aunque hay dos modalidades, el tipo único o la tarifa que se aplica en Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla y León y Extremadura. Para el caso del AJD la situación es similar, La Rioja mantiene el 1% de la legislación estatal, Madrid y Canarias han reducido el tipo hasta el 0.75%, mientras que el resto de comunidades lo han subido hasta un máximo del 1,5 %.

Además de los cambios en los tipos muchas CCAA han establecido tipos reducidos tanto para la modalidad de ITP como para la de AJD para casos concretos como compra de vivienda habitual, escrituras de hipotecas o para jóvenes, discapacitados...

Todas estas medidas fiscales de las CCAA, tienen un impacto directo sobre su recaudación impositiva que a su vez conllevará consecuencias sobre los niveles de

suficiencia y autonomía financiera como de corresponsabilidad fiscal, de ahí el interés de realizar un análisis de los datos empíricos de cada una de las CCAA.

2.6. ÍNDICES DE SUFICIENCIA, AUTONOMÍA, CORRESPONSABILIDAD Y “EJERCICIO DE LA CAPACIDAD NORMATIVA”:

Hasta el momento nos hemos centrado en un análisis teórico de la fiscalidad de las CCAA, ahora por último vamos a realizar un análisis formal, a partir de los datos de la fiscalidad de cada Comunidad Autónoma. Para ello nos vamos a basar en una serie de índices de medida relacionados con el poder fiscal (suficiencia financiera, autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal) contruidos con los datos de ejecución presupuestaria, es decir, los derechos reconocidos en la liquidación de los presupuestos de las CCAA del año 2014 (último para el cual existen datos consolidados). Estos índices se han usado tradicionalmente para medir el poder relativo o la participación de cada uno de los diferentes niveles de gobierno, en la actividad económica desarrollada por el Sector Público, tanto en ingresos como en gastos. También vamos a construir una serie de índices que nos permitan ver como las CCAA ejercen su capacidad normativa.

2.6.1. Índice de Suficiencia Financiera:

El índice de suficiencia financiera refleja, el nivel de ingresos no financieros con respecto a los gastos no financieros, nos da una idea de si los gobiernos autonómicos cuentan con suficientes ingresos totales como para hacer frente a sus gastos y como consecuencia también nos da una idea de las necesidades de financiación de las CCAA, un índice de 100 implicaría que ingresos y gastos son iguales y por lo tanto las CCAA no requieren mayor financiación.

$$\text{Índice de Suficiencia Financiera} = \frac{\text{Ingresos no financieros totales}}{\text{Gastos no financieros totales}} * 100$$

CCAA	INDICE DE SUFICIENCIA FINANCIERA
ANDALUCIA	93,24990951
ARAGÓN	91,68114478
ASTURIAS	80,48405997
BALEARES	86,38692762
CANARIAS	91,61288138
CANTABRIA	90,81712083
CASTILLA Y LEÓN	92,61434455
CASTILLA-LA-MANCHA	89,48148935
CATALUÑA	86,37468651
COMUNIDAD VALENCIANA	75,13316208
EXTREMADURA	88,3740413
GALICIA	92,44335314
MADRID	89,54324739
MURCIA	81,50754033
RIOJA,LA	89,69886236

Tabla N°3: Índice de Suficiencia Financiera por CCAA

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública

A la vista de los resultados, vemos como todas las CCAA requieren financiación, o lo que es lo mismo que en todos los casos los gastos son mayores que los ingresos, lo que implica una situación de déficit, es decir, las CCAA no disponen de los recursos suficientes para hacer frente a sus gastos, que no tiene porque corresponderse con sus necesidades de gasto.

2.6.2. Índice de Autonomía Financiera:

El índice de autonomía refleja los ingresos tributarios de cada CCAA, entendiendo como tales los que gestionan cada una de ellas, bien de manera exclusiva o compartida, con respecto a los ingresos no financieros totales. Este índice nos da una idea del grado de independencia de los gobiernos autonómicos a la hora de decidir cómo obtener los recursos para financiar los gastos derivados de sus competencias.

$$\text{Índice de Autonomía Financiera} = \frac{\text{Ingresos propios no financieros}}{\text{Ingresos no financieros totales}} * 100$$

CCAA	INDICE DE AUTONOMÍA FINANCIERA	INDICE DE DEPENDENCIA FINANCIERA
ANDALUCIA	32,25375582	67,74624418
ARAGÓN	40,09323542	59,90676458
ASTURIAS	51,26887609	48,73112391
BALEARES	59,21145013	40,78854987
CANARIAS	24,94495403	75,05504597
CANTABRIA	40,11293021	59,88706979
CASTILLA Y LEÓN	37,69660617	62,30339383
CASTILLA-LA-MANCHA	37,36031851	62,63968149
CATALUÑA	40,23174055	59,76825945
COMUNIDAD VALENCIANA	49,92568929	50,07431071
EXTREMADURA	32,20414069	67,79585931
GALICIA	38,47192959	61,52807041
MADRID	49,03537875	50,96462125
MURCIA	43,53195276	56,46804724
RIOJA,LA	37,49736155	62,50263845

Tabla N°4: Índices de Autonomía y Dependencia Financiera por CCAA

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública

Se ha calculado también el índice de dependencia financiera como 100 menos el índice de autonomía financiera para tener una visión más general del grado de independencia financiera.

A la vista de los resultados, todas las CCAA tienen niveles aceptables de autonomía financiera, esto es, tienen fuentes de financiación ciertas y diferenciadas de las transferencias que provienen del Estado y pueden destinar dichos recursos a lo que cada una de ellas considere más conveniente. La autonomía financiera se ha ido aumentando a lo largo de los años a medida que avanzaba la descentralización y aumentaban el número de ingresos sobre los que las CCAA ostentaban la gestión.

2.6.3. Índice de Corresponsabilidad Fiscal:

El índice de corresponsabilidad fiscal refleja, la relación existente entre los ingresos sobre los cuales las CCAA tienen capacidad normativa con respecto a los ingresos no financieros totales, este índice nos indica si los gobiernos autonómicos tienen capacidad para responder a necesidades de gasto o de ingreso.

$$\text{Índice de Corresponsabilidad Fiscal} = \frac{\text{Ingresos con capacidad normativa}}{\text{Ingresos no financieros totales}} * 100$$

CCAA	INDICE DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL
ANDALUCIA	23,0555267
ARAGÓN	33,59453613
ASTURIAS	38,99125069
BALEARES	46,53658193
CANARIAS	22,72655263
CANTABRIA	32,32308454
CASTILLA Y LEÓN	27,7959041
CASTILLA-LA-MANCHA	23,47588458
CATALUÑA	38,63728608
COMUNIDAD VALENCIANA	37,01891993
EXTREMADURA	15,79923631
GALICA	29,89589305
MADRID	68,26079877
MURCIA	34,21231522
RIOJA,LA	29,87987645

Tabla Nº5: Índice de Corresponsabilidad Fiscal por CCAA

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública

A la vista de los resultados, vemos como las CCAA tienen de media capacidad normativa sobre el 40% de sus ingresos, o lo que es lo mismo, sobre el 60% de

sus ingresos las CCAA no pueden decidir sino que es el Estado quien fija el impuesto o ingreso y bien lo recauda el mismo y luego se lo transfiere a las CCAA o permite a estas que lo recauden.

Esto tiene como consecuencia que exista, cierta ilusión fiscal, dado que los ciudadanos de una determinada CCAA, no son capaces de distinguir o no perciben cuál es el coste exacto de los servicios que les presta dicha CCAA.

2.6.4. Índices del ejercicio de la Capacidad Normativa:

En este caso lo que se hace es comparar el ingreso que obtienen las CCAA de una serie de impuestos cuando ejercen la capacidad normativa, con el valor normativo estándar, es decir, el ingreso que tendrían las CCAA si estas no ejerciesen su capacidad normativa.

$$\text{Índice} = \frac{\text{Ingresos con capacidad normativa}}{\text{Ingresos sin capacidad normativa}} * 100$$

En concreto hemos calculado este índice para el IRPF, para el IS y D y para el ITP y AJD.

CCAA	IRPF	IS y D	ITP y AJD
ANDALUCIA	0,88245745	1,52501852	0,95869953
ARAGÓN	0,89622478	1,65947225	0,53161441
ASTURIAS	0,9319122	1,30088189	0,75635745
BALEARES	0,85166613	1,35150386	1,34528168
CANARIAS	0,82798853	0,827709	1,04500798
CANTABRIA	0,89533344	0,79584573	0,42466782
CASTILLA Y LEÓN	0,91150467	1,01648674	0,7021
CASTILLA-LA-MANCHA	0,891349	0,71683818	0,74733206
CATALUÑA	0,89220526	0,69898866	0,9684462
COMUNIDAD VALENCIANA	0,80892242	0,70300348	0,93747043
EXTREMADURA	0,88051076	0,93293402	0,64400744
GALICIA	0,89377813	1,80491732	0,71005241
MADRID	0,89082798	0,91540081	0,67873671
MURCIA	0,85522144	2,94432414	0,70176872
RIOJA,LA	0,85996216	0,75807902	0,60681799

Tabla N°6: Índices del ejercicio de la Capacidad Normativa por CCAA

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública

A la vista de los resultados, con carácter general, salvo 2 excepciones para el ITP y AJD, y alguna otra en el IS y D a la que después nos referiremos, las CCAA ejercitan su capacidad normativa para reducir la carga tributaria sobre sus contribuyentes, no entramos aquí en las formas que utiliza cada CCAA que pueden ser muy variadas bien reduciendo los tipos, incluyendo deducciones o bonificaciones, incrementando mínimos exentos.

Vemos como para el caso del IRPF no existen grandes diferencias entre CCAA y todas tienen una situación muy similar con un índice entre el 0,85 y el 0,90. En el caso del IS y D, se da una situación más equilibrada donde 7 CCAA suben el impuesto frente a 8 que le bajan. Por último para el caso del ITP y AJD existe algo más de dispersión aunque casi todas bajan el impuesto a excepción de Baleares y Canarias que le incrementan un poco.

Estos datos llaman la atención, y más si se leen de manera conjunta con los que hemos comentando anteriormente relativos al índice de suficiencia financiera y a los niveles de déficit de las CCAA, vemos como las CCAA a pesar de necesitar financiación ejercitan su capacidad normativa para reducir los impuestos y con ellos sus ingresos, lo que lleva a agravar más el problema de la ilusión fiscal que se ha comentado anteriormente.

Para poder comprender esto, hay que considerar que el año 2015 fue un año electoral, donde 15 CCAA celebraron elecciones autonómicas y locales, el hecho de que se celebren elecciones tradicionalmente ha estado marcado por un incremento del déficit, consecuencia del aumento de los gastos y la bajada de impuestos.

En cualquier caso estos índices deben de analizarse con mucha cautela, de un lado la recaudación que obtienen las comunidades autónomas depende en parte del tipo que fijen pero también se ve afectada por otros aspectos como pueda ser la situación económica entre otros que puede hacer que a pesar de que las CCAA aumenten los tipos la recaudación no se vea incrementada, esto pasa con el ITP y AJD, para el cual muchas CCAA aumentaron los tipos, con respecto al estatal y sin embargo la recaudación es menor. De otro lado los métodos empleados para el cálculo de los valores normativos han sido muy criticados, sobre todo para el caso del IS y D y ITP y AJD, dado que son impuestos cuya gestión está controlada por las CCAA y la Agencia Tributaria Estatal, encargada de la elaboración de estos datos, no dispone de todos los datos necesarios para su actualización y esta se realiza a partir de unos índices de discutida validez.

3. CONCLUSIONES:

Analizadas de un lado las distintas posiciones teóricas del Federalismo Fiscal y de la descentralización de ingresos y de otro lado la organización territorial del Estado español y la distribución de competencias e ingresos para satisfacer dichas competencias, podemos decir que el modelo de España se ajusta bastante bien a las prescripciones teóricas.

Hemos visto como todos los principios de descentralización impositiva se han visto reflejados en primer lugar en la Constitución Española de 1978 y posteriormente en el articulado de la LOFCA. Si nos fijamos por otra parte en los impuestos que el Estado ha cedido a las CCAA, que son IRPF, IS y D, IP y ITP y AJD, sin entrar en detalles dada la limitación del presente trabajo, vemos como en líneas generales cumplen con los Principios de la Imposición de Neumark (1974), son neutrales y eficientes al gravar principalmente bases inmóviles, únicamente el IRPF en la parte referente a las rentas del ahorro grava bases más móviles razón por la cual se reformó el impuesto para que estas recibieran un mejor trato. En segundo lugar, a excepción del IRPF, los otros tres tributos son bastante simples tanto en su aplicación, como en su gestión. Por último a excepción del ITP y AJD que no es progresivo el resto cumplen con los requisitos de equidad vertical y progresividad, y con el requisito de equidad horizontal dentro de sus límites territoriales, cuestión discutible es si las diferencias entre CCAA, en algunos

casos bastante considerables (como por ejemplo en el IS y D), cumplen con el principio de equidad horizontal que propugna tratar igual a los contribuyentes que estén en la misma situación y con el principio de igualdad del art. 14 de la CE, cuestión de clamorosa actualidad, pero de extremada complejidad como para poder tratar aquí con profundidad.

Es por tanto el modelo actual fruto de una larga evolución de casi 40 años que paulatinamente nos ha llevado a una situación, donde parece haberse logrado los dos objetivos teóricos de la descentralización de ingresos, permitir la independencia de los niveles subcentrales de un lado y reflejar el coste de los gastos del gobierno de otro. Esto queda patente en primer lugar a la vista de los datos de autonomía financiera que refleja como las CCAA tienen altos niveles de autonomía y, sus ingresos aunque no cubren todos sus gastos sí que lo hacen en gran medida como reflejan los datos de suficiencia financiera y en segundo lugar, respecto al segundo de los objetivos a la vista de los datos de corresponsabilidad fiscal. Si bien es cierto que este segundo objetivo tiene un grado de cumplimiento inferior al primero como demuestran los índices de cómo han ejercido la capacidad normativa las CCAA que reflejan el modo en que los gobiernos subcentrales tratan en la medida de sus posibilidades reducir los impuestos de su competencia ocultando a sus ciudadanos (y votantes) en parte el coste de sus gastos.

Relacionado con esto está también la polémica surgida en torno a IS y D en Andalucía, cuyo gobierno autonómico ha propuesto la devolución del impuesto al gobierno central del Estado español a cambio de una compensación por los ingresos dejados de percibir, operación que tendría como consecuencia una merma de la corresponsabilidad fiscal.

La actual comisión de expertos sobre financiación autonómica, debería tratar de dar las pautas para mejorar los estos aspectos relativos al ejercicio de la capacidad normativa y la corresponsabilidad fiscal, ambos de suma importancia en sí mismos pero todavía con más motivo si se le añade los niveles de déficit y deuda pública existentes y las prerrogativas europeas para que dichos niveles sean controlados.

4. BIBLIOGRAFÍA:

- Fernández Gómez, N. y Cantarero Prieto, D. *Hacienda Autonómica y Local: Teoría Básica* (2015) Santander: Ediciones TGD.
- Fernández Gómez, N. y Cantarero Prieto, D. *Evolución de la suficiencia y la corresponsabilidad fiscal regional* (2006) Universidad de Cantabria, Departamento de Economía.
- Álvarez García, S., Aparicio Pérez, A. *Principios de distribución de impuestos en un sistema descentralizado* () Universidad de Oviedo.
- Alzaga, O., Gutiérrez, I., Reviriego, F. y Salvador, M. *Derecho Político Español Según la Constitución de 1978 I: Constitución y fuentes del Derecho* (2011) Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A.
- Alzaga, O., Gutiérrez, I., Reviriego, F. y Salvador, M. *Derecho Político Español Según la Constitución de 1978 II: Derechos Fundamentales y Órganos del Estado* (2012) Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A.
- Martín, J., Lozano, C., Tejerizo, J.M. y Casado, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (2016) Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.)
- Álvarez García, S., Aparicio Pérez, A. y González González, A.I. *La Autonomía Tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común* (2001) Instituto de Estudios Fiscales DOC. Nº 20/04

- Pérez, F. *La financiación del Estado Autonómico: Una lectura de veinte años de descentralización* () Universidad de Valencia e Ivie.
- Fernández Llera, R. y Morán Méndez, E. *Reacciones Fiscales de las Comunidades Autónomas ante una crisis global* (2008) Revista Asturiana de Economía Nº 42 pp 57-80
- VVAA *25 años de financiación autonómica* (2005) Santander: Universidad de Cantabria y Parlamento de Cantabria
- Zubiri, I. *Sobre la distribución de recursos en un sistema federal* (1987) Papeles de Economía Española, nº 30.-31, pp. 426-436.
- Musgrave, R.A. y Musgrave, P. *Hacienda Pública teórica y aplicada* (1999) Madrid: McGraw-Hill. Nueva
- Datos: Ministerio de Hacienda y Función Pública