



GRADO EN ECONOMÍA

CURSO ACADÉMICO 2016/17

TRABAJO FIN DE GRADO

***FINANCIACIÓN Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL
AUTONÓMICA.***

***FINANCING AND FISCAL ACCOUNTABILITY OF THE
AUTONOMOUS GOVERNMENTS.***

AUTOR

JAVIER ISLA MARTÍNEZ

DIRECTORES.

Dña. Natividad Fernández Gómez

D. David Cantarero Prieto

Santander, septiembre de 2017

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL.....	4
3. SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LOS PAÍSES FEDERALES, CANADÁ Y ALEMANIA.....	7
3.1. Modelo Canadiense.....	8
3.2. Modelo Alemán.....	12
4. SISTEMA DE FINANCIACIÓN EN ESPAÑA.....	15
4.1. Datos generales y organización política.....	15
4.2. Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.....	15
4.3. Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen foral.....	26
5. COMPARACIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE ESPAÑA FRENTE A LOS SISTEMAS DE ALEMANIA Y CANADÁ.....	27
6. CONCLUSIONES.....	28
7. BIBLIOGRAFÍA.....	29

RESUMEN.

Este trabajo recoge una breve exposición de los postulados más significativos de la Teoría del Federalismo Fiscal, como marco teórico que contempla los problemas derivados de la existencia de múltiples niveles territoriales de decisión con competencias económicas. Asimismo, se describen los elementos más relevantes de los sistemas de financiación regional en países representativos del federalismo fiscal como Canadá y Alemania y se compara con el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de España, vigente desde el año 2009.

ABSTRACT.

This project includes a brief presentation of the most important postulates of the Theory of the Tax Federalism, as a theoretical framework which contemplates the problems derived from the existence of multiple territorial decision-making with economic competence levels. It also describes the most relevant elements of systems of regional funding in representative countries of fiscal federalism such as Germany and Canada and it is compared with the funding model of the Autonomous Communities of Spain, in force since 2009.

1. INTRODUCCIÓN.

El hecho de que en todos los países el sector público se encuentre dividido en varios niveles territoriales de decisión hace necesario plantear cuál es el motivo económico de la descentralización, cómo se deben atribuir las competencias entre los distintos niveles de gobiernos y qué relaciones deben fijarse entre ellos. El estudio de estos aspectos los realiza la Teoría del Federalismo Fiscal que se centra en la organización del proceso de decisiones sobre los ingresos y gastos públicos en un Estado descentralizado. Por ello, se realiza una breve exposición de sus postulados más significativos.

Por otro lado, se señalan las líneas generales de los sistemas de financiación de dos estados federales, Canadá y Alemania, con el objetivo de analizar las características básicas de dichos sistemas de financiación y hacer así una comparación con el modelo existente en España. El análisis de estas características básicas se concreta en dos aspectos, uno el grado de autonomía financiera de que disponen las haciendas subcentrales, esto es, la capacidad que tienen éstas para decidir tanto el volumen como la estructura de sus ingresos; y otro, el grado de solidaridad entre territorios.

En el apartado de Conclusiones se expone la situación actual de España, desde el punto de vista de la descentralización fiscal en el nivel regional. Este nivel de gobierno, formado por las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA), se creó con la promulgación de la Constitución española de 1978 (en adelante CE), que con el paso de los años han pasado a gestionar un importante volumen de gasto (incluyendo servicios fundamentales como la sanidad, educación y los servicios sociales) y de los ingresos públicos. El proceso de descentralización en España ha sido muy rápido en lo que al gasto se refiere, aunque por la parte de los ingresos, el ritmo ha sido más lento, pero, sin embargo, en aproximadamente cuatro décadas, España ha pasado a ser uno de los Estados de la OCDE fiscalmente más descentralizados. Por último, se mencionan algunos de los problemas que dificultan el cumplimiento de los principios de autonomía financiera, suficiencia y solidaridad enunciados por la CE y la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las CCAA (LOFCA).

2. TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL.

La Teoría del Federalismo Fiscal está constituida por el conjunto de estudios realizados respecto a la descentralización de funciones y recursos financieros entre los distintos niveles de gobierno de un Estado federal, con el fin de lograr una provisión y financiación eficiente de los bienes públicos.

El estudio del Federalismo Fiscal se puede realizar a través de dos enfoques diferentes: el tradicional de la hacienda múltiple y el económico-político.

El análisis tradicional de la descentralización fiscal se desarrolla a partir de los trabajos de Tiebout (1956), Musgrave (1959) y Oates (1972). En estos trabajos se desarrolla una teoría de la hacienda múltiple en la que el reparto de las funciones respecto de la intervención del sector público en la economía entre el nivel central y los niveles subcentrales estará justificado siempre que se produzcan ganancias de eficiencia y equidad.

La contribución de Musgrave (1959) consistió en dividir las funciones del Sector Público en tres tipos: 1) estabilización y crecimiento económico, 2) redistribución de la renta y riqueza y 3) una eficiente asignación de recursos. Estas tres funciones pueden ser atribuidas a diferentes niveles de gobierno. La tesis tradicional y, más aceptada, sostiene que la función de estabilidad y crecimiento y la función de distribución de la renta y riqueza deberían ser asumidas por los gobiernos centrales y no ser descentralizadas. En el primer caso, porque la función de estabilización exige la actuación conjunta de políticas monetarias fiscales, siendo el gobierno central el que cuenta con los instrumentos más importantes en esta materia y, en el segundo caso, porque el establecimiento de amplias políticas redistributivas puede provocar migraciones de los ciudadanos con altos niveles de renta y la inmigración de los menos favorecidos.

Respecto a las políticas de asignación de provisión de bienes y servicios públicos, es de general aceptación, que debería descentralizarse y atribuirse a todos los niveles de gobierno, basándose, principalmente, en que los gobiernos centrales suelen realizar una provisión uniforme de bienes y servicios públicos en todo el territorio nacional, mientras que los gobiernos subcentrales, al tener mayor cercanía con los ciudadanos, pueden conocer mejor sus necesidades y preferencias, de manera, que pueden mejorar la eficiencia asignativa de estos recursos públicos (Álvarez y Aparicio 2004). Sin embargo, no en todos los casos la provisión de los bienes y servicios públicos debe realizarse de forma descentralizada. Así, según Oates (1977) el gobierno central debería proveer los bienes caracterizados por economías de escala de población, mientras que aquellos cuyo coste no disminuye a medida que aumenta la demanda deberían ser suministrados por los gobiernos subcentrales. De esta manera, la provisión de bienes y servicios se ajustará mejor a las necesidades y preferencias de los ciudadanos, a la vez, que permite mejorar la asignación de los recursos productivos (Lagos 1997).

Una vez determinadas las funciones a realizar por los gobiernos subcentrales, es necesario establecer las fuentes de ingresos de que disponen para financiarlas. Los planteamientos más relevantes de la Teoría del Federalismo Fiscal, realizados principalmente por Musgrave (1959), sobre la financiación de los niveles subcentrales son los siguientes:

- La financiación mediante transferencias, cuando éstas son condicionadas pueden dar lugar a una gran dependencia de los gobiernos subcentrales respecto del gobierno central, tanto en sus ingresos como en sus gastos, mientras que cuando son transferencias incondicionadas tienen un carácter más redistributivo de los impuestos entre las regiones más pobres.

- La financiación a través de la deuda pública está limitada, siendo una de las razones, que la emisión de deuda, además de ser un instrumento de financiación, también es un mecanismo de implementación de la política de estabilización, atribuida al gobierno central, por lo que, no queda justificado su empleo por los gobiernos subcentrales y, otra razón, es que los gobiernos locales no pueden monetizar la deuda, quedando limitada su función a prevenir desfases de financiación en el futuro por problemas de ingresos.
- Respecto a la financiación mediante impuestos, la Teoría del Federalismo Fiscal no basa la necesidad de descentralizar los impuestos en razones de equidad o eficiencia en la obtención de los mismos, sino porque es la contrapartida lógica de la descentralización del gasto público. Por tanto, esta descentralización permite a los gobiernos subcentrales generar sus propios ingresos a través de impuestos.

Este sistema de descentralización impositiva se debe diseñar de manera que los gobiernos subcentrales puedan determinar su nivel de ingresos pero sin que lleguen a tener costes de eficiencia o equidad, en el sentido, de que si los impuestos exigidos son elevados puede haber movilidad de personas y/o de actividades económicas hacia regiones donde los impuestos son inferiores. Asimismo, se deben evitar procesos que generen competencia fiscal, puesto que, cuando en un sistema descentralizado existe movilidad de factores entre los gobiernos subcentrales, un gobierno subcentral puede disminuir los impuestos para atraer a empresas y a contribuyentes a su territorio y mejorar así la situación de sus ciudadanos. Esto provocaría una reacción generalizada de los demás gobiernos subcentrales para introducir las mismas estrategias y así atraer los factores productivos de otras regiones y proteger los suyos. El resultado de esta situación es que todos los gobiernos subcentrales terminan con niveles bajos de ingresos.

La política de no generar competencia fiscal y la demanda de autonomía fiscal de los gobiernos subcentrales ha llevado a plantear un conjunto de criterios de referencia para la atribución impositiva entre los distintos niveles de gobierno, considerando, en líneas generales, que los gobiernos subcentrales deberían gravar aquellas bases impositivas con baja movilidad entre jurisdicciones y utilizar los impuestos aplicados según el principio del beneficio¹ (Álvarez y Aparicio 2004).

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, se puede concluir que los principios fundamentales de la descentralización impositiva son los siguientes (Fernández y Cantarero 2014) y (Álvarez y Aparicio 2004):

- Principio de suficiencia: las haciendas subcentrales deben contar con suficientes ingresos para cubrir sus gastos.
- Principio de autonomía financiera: si los gobiernos subcentrales tienen capacidad para determinar cuánto y en qué van a gastar, también deben tener capacidad para establecer las fuentes de financiación de dichos gastos.
- Principio de corresponsabilidad fiscal: cada nivel de gobierno debe ser responsable ante sus ciudadanos tanto en términos de gastos como de ingresos. Para su cumplimiento, es preciso tener autonomía financiera y

¹ El principio del beneficio establece que la carga impositiva debe ser distribuida entre los contribuyentes de acuerdo con los beneficios que reciben por la provisión de bienes públicos.

ausencia de ilusión fiscal, es decir, que los ciudadanos puedan identificar qué gastos se financian con los impuestos que pagan.

- Principio de no rivalidad, se debe diseñar una descentralización impositiva que no favorezca la competencia fiscal.

En la descentralización de los impuestos es necesario que se cumplan los Principios de la Imposición de Neumark (1974), estos son los siguientes (Fernández y Cantarero 2014):

- Principio de Neutralidad y Eficiencia: un impuesto será neutral o eficiente cuando no distorsione las asignaciones en la economía y no dé lugar a traslados ineficientes. Los más eficientes son los impuestos sobre la propiedad y los de capitación, mientras que los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre el consumo pueden provocar traslados ineficientes de personas y/o factores productivos. Por ello, los impuestos que gravan las bases imponible inmovibles serán los más eficientes o neutrales.
- Principio de Equidad: este principio tiene una doble vertiente, la equidad horizontal² y la equidad vertical³. Los únicos impuestos equitativos, a nivel territorial, serían los impuestos sobre la propiedad. Los impuestos sobre la renta y sobre sociedades no cumplen el principio de equidad entre territorios porque pueden generar movimientos de las bases imponibles, y los impuestos sobre el consumo son inequitativos de por sí, y unido a que existen diferentes tipos según los niveles de hacienda, los hacen aún más inequitativos.
- Principio de Simplicidad:
 - ✓ Simplicidad para la Administración tributaria: en cuanto a la gestión, los más simples de gestionar serían los impuestos sobre el consumo, sobre la propiedad y los de capitación, mientras que, la gestión de los impuestos sobre la renta y sobre sociedades es más compleja y, en cuanto a los costes de gestión, estos serán menores cuanto más alto sea el nivel de la Administración que establezca los impuestos, por ello, el nivel más apropiado será la Administración Central.
 - ✓ Simplicidad para el contribuyente: respecto a la comprensión del impuesto y facilidad para su autoliquidación, los más sencillos son el impuesto sobre el consumo, sobre la propiedad y los de capitación y los más complejos son los impuestos sobre la renta y sobre sociedades. Se estará a favor de la descentralización de los impuestos, si de esta manera, se facilita la comprensión y la autoliquidación. La capacidad para identificar tanto el beneficio como el coste de los impuestos, será mayor cuanto mayor sea la descentralización de los mismos. A su vez, la identificación de los impuestos indirectos (impuestos sobre el consumo), es menos clara que la de los impuestos directos (impuesto sobre la renta y sobre sociedades).

En base a estos principios y siguiendo los criterios de Musgrave (1983), McClure (1983), Matheus (1985 y 1986) y parte de los criterios de Zubiri (1987), se puede llegar a una correcta atribución impositiva entre los distintos niveles

² Equidad horizontal: implica que debe darse un mismo tratamiento impositivo a personas que se encuentren en situaciones iguales.

³ Equidad vertical: se debe conceder un tratamiento tributario desigual a las personas que presentan situaciones diferentes.

de gobierno con la posibilidad de una participación impositiva. Estos criterios a seguir serían (Fernández y Cantarero 2014):

- La distribución de competencias de ingresos estará relacionada con las competencias de gastos (equilibrio vertical entre gobiernos).
- El gobierno central debería gravar aquellas bases imponibles con alta movilidad, mientras que los subcentrales deberían gravar las bases imponibles con escasa movilidad.
- Los impuestos con funciones de estabilización y redistribución se reservarán al nivel central del gobierno.
- La utilización de impuestos basados en el principio de beneficio será recomendable para todos los niveles de gobierno.
- Los gobiernos subcentrales se limitarán a utilizar impuestos en función del criterio de residencia para evitar así la exportación de impuestos.
- Dadas las limitaciones de los gobiernos subcentrales con respecto a la imposición se podrán implementar fórmulas de participación impositiva para así mantener cierto equilibrio vertical.

De acuerdo con estos criterios, la atribución de figuras impositivas podría ser la siguiente:

- Nivel central: el impuesto sobre la renta y sobre sociedades, por su carácter redistributivo y estabilizador, aunque pueden establecerse fórmulas de participación de estos impuestos para mantener la suficiencia financiera y aumentar la corresponsabilidad fiscal de los niveles subcentrales.
- Niveles subcentrales: los impuestos sobre la propiedad y los que acercan el coste del servicio al pago del impuesto, como el impuesto de capitación.
- Los impuestos sobre el consumo no es que sean del todo adecuados para ser descentralizados desde la perspectiva de los principios de neutralidad y eficiencia, pero tampoco traen demasiados problemas de equidad y falta de simplicidad como para que se destinen totalmente a los niveles centrales de gobierno.

3. SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LOS PAÍSES FEDERALES, CANADÁ Y ALEMANIA.

Los sistemas que establecen las relaciones financieras entre los distintos niveles de gobierno de un Estado descentralizado, para distribuir de forma eficiente los recursos financieros públicos, varían de unos países a otros.

Estos sistemas se pueden clasificar (Corona 2000), de acuerdo a la *atribución de soberanía fiscal a los entes subcentrales*. En el derecho comparado existe el modelo de *soberanía fiscal compartida*, en países como Canadá, que atribuye una soberanía fiscal plena en las áreas determinadas constitucionalmente para cada nivel de Hacienda; y el modelo de *soberanía fiscal derivada*, en países como Alemania, con una soberanía fiscal central. De esta manera, se identifican dos sistemas genéricos de financiación de los gobiernos subcentrales, que serían:

- Sistema fiscal múltiple: donde las mismas bases imponibles son objeto de diferentes tributos establecidos por los gobiernos subcentrales y el Gobierno central. Los gobiernos subcentrales tienen una alta autonomía para legislar

sobre los aspectos esenciales del sistema fiscal y existen fórmulas para distribuir los ingresos tributarios y para coordinar los diferentes niveles de gobierno. Uno de los países que se puede encuadrar en este sistema fiscal es Canadá.

- Sistema fiscal único: donde un nivel de gobierno mantiene el poder financiero para regular los tributos, por lo que todas las haciendas se nutren de las mismas figuras impositivas, mediante el establecimiento de fórmulas de reparto. Entre los países que tienen un sistema fiscal más próximo al sistema único, está Alemania.

En los apartados 3.1 y 3.2, se exponen los aspectos generales de los sistemas de financiación de dos países federales, Canadá y Alemania, encuadrados en sistemas genéricos de financiación diferentes.

3.1. MODELO CANADIENSE.

3.1.1. Datos generales y organización política.

Canadá se configura como un Estado Federal asimétrico y cooperativo, con monarquía constitucional y democracia parlamentaria, constituida por el gobierno central o federal, el gobierno regional formado por diez provincias y tres territorios, y por unos 4.700 municipios, aunque estos, en la práctica, no constituyen un posible tercer nivel de gobierno puesto que son simplemente “*criaturas de las provincias*” y se están reduciendo en número buscando una mayor eficiencia administrativa (Fernández y Cantarero 2014)

3.1.2. Descentralización del gasto y de los ingresos tributarios.

El grado de descentralización en Canadá es elevado, como se puede comprobar en la siguiente Tabla:

	GASTOS (%)	INGRESOS (%)
GOBIERNO FEDERAL	31,46%	50,79%
PROVINCIAS Y TERRITORIOS	47,47%	38,86%
GOBIERNOS LOCALES	21,07%	10,35%
	100%	100%

Fuente: Datos tomados de la OCDE- Fiscal Decentralisation Database.

Según los datos recogidos en la Tabla anterior, más del 68% de los gastos del sector público se realizan por los gobiernos subcentrales (provincias, territorios y municipios). Esta alta descentralización de los gastos viene acompañada, también, de una elevada descentralización de los ingresos, que es casi de un 50%.

3.1.3. Distribución de las competencias de gasto.

La Ley Constitucional de 1867, modificada en los años 1940, 1951, 1964 y 1982, reparte los poderes legislativos entre el gobierno federal y los gobiernos provinciales. Así, se establecen competencias exclusivas del gobierno federal; competencias exclusivas de los gobiernos provinciales; y competencias compartidas entre el gobierno federal y los gobiernos provinciales. Asimismo, de acuerdo con la Ley Constitucional, a la Federación le corresponde la competencia residual en materia de “*Paz, orden y el buen gobierno de Canadá*”. Esta competencia es residual en el sentido de que si un asunto no está incluido entre las competencias provinciales se ha de recoger dentro de las competencias de la Federación. (Fernández y Cantarero 2014)

3.1.4. Asignación de tributos por niveles de gobierno.

Tanto la Federación como las provincias y territorios cuentan con plena autonomía para legislar y gestionar sus tributos, dando lugar a un sistema de tributos en paralelo, no existiendo impuestos compartidos propiamente dichos, sino que para algunos tributos como son el IRPF, Impuesto sobre Sociedades e Impuestos armonizados sobre ventas (HST), tanto la Federación como las provincias gravan la misma base imponible, aplicando cada provincia tramos de tarifas, tipos y deducciones diferentes, de manera, que el esfuerzo fiscal entre provincias puede variar mucho.

La responsable de recaudar los impuestos federales es *Canada Revenue Agency* (CRA), que pertenece al gobierno central. Se establecen mecanismos de coordinación entre el Estado federal y las provincias, mediante acuerdos bilaterales, de carácter voluntario e individualizado para cada provincia. En virtud de estos acuerdos la CRA se encarga de la gestión, recaudación e inspección de los impuestos de la mayoría de las provincias y territorios.

Concretamente, la CRA gestiona y recauda el Impuesto Personal sobre la Renta de las provincias y territorios, salvo para la provincia de Quebec, y el Impuesto de Sociedades, salvo en las provincias de Alberta y Quebec. Respecto a los impuestos indirectos, la CRA gestiona y recauda el GST (IVA federal), salvo en Quebec y el HST (integrado por el GST más el Impuesto provincial sobre Ventas), para cinco provincias. (Ministerio de Economía, Industria y Competitividad-ICEX)

En el Cuadro 3.1 se recogen los tributos, más importantes, asignados a cada uno de los niveles de gobierno.

<i>Cuadro 3.1.- Asignación de tributos por nivel de gobierno</i>	
TRIBUTOS FEDERALES	
➤	Impuesto personal sobre la renta
➤	Impuesto sobre sociedades
➤	Impuesto sobre la renta de no residentes
➤	Impuesto sobre bienes y servicios (similar al IVA)
➤	Impuesto sobre determinados consumos
	- Bebidas alcohólicas, cerveza y vino
	- Tabaco
	- Carburantes
	- Aire acondicionado de automóviles
TRIBUTOS PROVINCIALES-TERRITORIALES	
➤	Impuesto personal sobre la renta
➤	Recargo en renta para financiar los servicios de salud (en algunas provincias)
➤	Impuesto de sociedades
➤	Impuesto sobre el capital de determinadas entidades (suprimido desde julio de 2012)
➤	Impuesto sobre la minería
➤	Impuesto sobre transferencias de propiedad
➤	Impuesto sobre las ventas minoristas
➤	Impuesto sobre determinados consumos
	- Hoteles
	- Carburantes
	- Bebidas alcohólicas
	- Tabaco
➤	Cotizaciones del empleador para financiar la sanidad

TRIBUTOS LOCALES	
➤	Impuesto sobre el valor de la propiedad (tierras, edificios y estructuras)
➤	Impuesto sobre transferencias de tierras
➤	Tasas por servicios y aprovechamientos

Fuente: "Lecciones sobre financiación pública de estados descentralizados" (Sevilla 2013)

3.1.5. Las transferencias federales.

3.1.5.1. Tipos de transferencias.

Existen cuatro programas de transferencias a las Provincias y Territorios (Sevilla 2013):

- El objetivo de dos de esos programas es apoyar determinadas políticas federales. Estos son, "Canada Health Transfer" (CHT) destinado a apoyar el sistema de salud pública; y el "Canada Social Transfer" (CST) dirigido hacia las políticas educativas y sociales.
- Los otros dos programas de transferencias están orientados a nivelar los recursos de las provincias y municipios para poder llevar a cabo sus respectivas competencias. Se trata del programa "Equalization" y del "Territorial Formula Financing" (TFF) que afecta a los territorios.

3.1.5.2. Efectos redistributivos interterritoriales de las transferencias federales.

"La distribución de las transferencias intergubernamentales constituye el pilar fundamental del federalismo cooperativo" (Fernández y Cantarero, 2014). En la Tabla 3.2. se recogen los distintos programas de transferencias federales a cada Provincia y Territorio, que en el periodo 2015-2016, en total suman 68.013 millones de dólares. Estas transferencias, en el año 2015, representan el 18,41% de los ingresos no financieros de las provincias y territorios y el 42,02% de los ingresos no financieros de los gobiernos locales⁴. Son partidas muy importantes a pesar del alto grado de descentralización que presenta Canadá.

Las transferencias CHT, CST, TFF y *Equalization* tienen carácter redistributivo y finalidad niveladora. Además, de las transferencias de nivelación para las provincias (*Equalization*), los territorios también tienen función niveladora, a través de los programas TFF, aunque el carácter de estos más que redistributivo es de compensación a las transferencias de CHT y CST, al proporcionar iguales recursos por habitante.

En la Tabla 3.2. se pueden observar las enormes diferencias en las transferencias recibidas entre provincias y territorios. Frente a una media de 2.239 dólares por habitante en el caso de las provincias, los territorios reciben entre 24.000 y 41.000 dólares por habitante, reflejando las grandes diferencias de coste de los servicios en uno y otro caso.

⁴ Fuente: OCDE- Fiscal Decentralisation Database

Tabla 3.2. -Transferencias federales a provincias y territorio (Periodo 2015-2016)

(millones de dólares)

	PROVINCIAS										TERRITORIOS			TOTAL
	Newfoundlan and Labrador	Prince Edward Island	Nova Scotia	New Brunswick	Quebec	Ontario	Manitoba	Saskatchewan	Alberta	British Columbia	Yukon	Northwest Territories	Nunavut	
Canada Health Transfer (CHT)	502	139	896	717	7.841	13.095	1.229	1.075	3.965	4.455	35	42	35	34.026
Canada Social Transfer (CST)	191	53	341	273	2.986	4.987	468	409	1.510	1.697	14	16	13	12.959
Equalization (Nivelación provincias)		361	1.690	1.669	9.521	2.363	1.738							17.341
Acuerdos Offshore			125											125
Territorial Formula Financing (TFF)											874	1.233	1.454	3.561
TOTAL	694	553	3.052	2.658	20.348	20.445	3.436	1.484	5.475	6.152	923	1.291	1.502	68.013
Por habitante	1.312	3.776	3.236	3.525	2.466	1.483	2.655	1.312	1.312	1.312	24.723	29.232	41.192	1.899

Fuente: elaboración propia en base a los datos obtenidos en Statistics Canada.

3.2. MODELO ALEMÁN.

3.2.1. Datos generales y organización política.

Alemania es una república democrática, constitucional y federal, con tres niveles de gobierno: el gobierno federal (Bund), 16 gobiernos regionales (Estados o Länder), todos tienen iguales poderes y competencias, establecidas en la Ley Fundamental de 1949 (Constitución alemana) y los gobiernos locales (Städte und Gemeinden), constituidos por 11.261 municipios en el año 2012. Las decisiones son tomadas conjuntamente, sobre la base del consenso entre los Länder y el Gobierno federal. Los Länder tienen poca capacidad para tomar decisiones individuales de política tributaria, pero participan colectivamente en las decisiones que se toman a escala de Gobierno central en esta materia. Las relaciones fiscales intergubernamentales están caracterizadas por compartir ingresos y un elevado grado de nivelación fiscal (Sevilla 2013).

3.2.2. Descentralización del gasto y de los ingresos.

En la Tabla siguiente se detalla el porcentaje de descentralización del gasto y de los ingresos fiscales en cada uno de los niveles de gobierno, en el año 2015.

	GASTOS (%)	INGRESOS (%)
GOBIERNO FEDERAL (Bund)	60,43%	69,21%
GOBIERNOS REGIONALES(Länder)	22,67%	22,45%
GOBIERNOS LOCALES	16,90%	8,34%
	100%	100%

Fuente: Datos tomados de la OCDE Fiscal Decentralisation Database.

Así, con los datos de 2015, casi un 40% del gasto público total se encuentra descentralizado (22,67% en los Länder y 16,90% en los municipios) mientras que el 60% restante corresponde al gobierno federal. En el caso de los ingresos fiscales su descentralización es de un 31% aproximadamente. El grado de descentralización de los ingresos en Alemania es alto, solo superado de, entre los países de la OCDE, por Canadá (50%), Suiza (40%) y Estado Unidos (33%)⁵, sin embargo, la autonomía financiera, desde la perspectiva de la capacidad legislativa es baja debido a que es la Federación la que tiene esta capacidad en materia tributaria y, de esta manera, los Länder no pueden decidir los ingresos necesarios para el desarrollo de sus competencias (Sáenz, C. 2015) y (Sáenz, E. 2015)

3.2.3. Distribución de las competencias de gasto.

La Ley Fundamental dispone de forma expresa las competencias de la Federación y establece que los Länder sólo pueden legislar sobre materias no atribuidas a la Federación. Estas competencias legislativas asignadas a la Federación

⁵ Fuente: datos obtenidos de la OCDE- Fiscal Decentralisation Database.

pueden ser exclusivas o concurrentes con las de los Länder, pudiendo legislar éstos solamente en aquellos casos en los que no lo ha hecho la Federación.

Los Länder tienen competencia en la gestión de políticas públicas tan importantes como la educación y la sanidad, las políticas culturales y las de desarrollo regional. En la mayoría de los tributos es la Federación quien legisla y los Länder aplican y gestionan las Leyes. (Sevilla 2013)

3.2.4. Asignación de los ingresos tributarios.

La financiación del sistema federal se basa en un conjunto de impuestos comunes, cuya recaudación se reparte entre los tres niveles de gobierno; y sobre los tributos propios recaudados por cada uno de los niveles de gobierno.

3.2.4.1. Impuestos comunes.

Son los grandes impuestos del sistema federal, representan un 72% sobre el total de los tributos, como así se detalla en la Tabla 3.4:

*Tabla 3.4.- Recaudación de los impuestos comunes como porcentaje sobre el total de ingresos fiscales (año 2016)
(millones de euros)*

IMPUESTOS	RECAUDACIÓN	% SOBRE EL TOTAL
Impuestos comunes (art. 106.3 de la Ley Fundamental)	508.582	72,1%
Impuestos federales	104.441	14,8%
Impuestos estatales y locales	92.768	13,1%
Total ingresos fiscales	705.791	100%

Fuente: Statistisches-Bundesamt.

Estos impuestos comunes están integrados por el Impuesto sobre la Renta General y las Rentas de Capital, el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre las Ventas que corresponden conjuntamente a la Federación y a los Länder. Los municipios también reciben una parte de los ingresos provenientes del Impuesto sobre la Renta General y de Capital y del Impuesto sobre las Ventas. Estos datos se recogen en la Tabla 3.5.

Tabla 3.5.- Distribución de la recaudación de Impuestos Comunes entre los distintos niveles de gobierno (Año 2015).

	FEDERACIÓN	LÄNDER	MUNICIPIOS
Impuesto personal sobre la renta general	42,5%	42,5%	15%
Impuesto sobre las rentas de capital	44%	44%	12%
Impuesto sobre sociedades	50%	50%	-
Impuesto sobre Ventas (IVA)	53,2%	44,6%	2,2%

Fuente: Bundesministerium der Finanzen.

3.2.4.2. *Tributos propios de cada nivel de gobierno.*

Cada nivel de gobierno dispone de los tributos propios que se detallan en el siguiente Cuadro:

<i>Cuadro 3.2.- Tributos propios, más importantes, por nivel de gobierno</i>	
FEDERACIÓN (BUND)	
IMPUESTOS ESPECIALES	
-	Sobre carburantes y combustibles.
-	Sobre bebidas alcohólicas (excepto sobre la cerveza)
-	Sobre tabaco
-	Sobre energía eléctrica.
RECARGO DE SOLIDARIDAD SOBRE RENTA Y SOCIEDADES	
IMPUESTOS SOBRE TRANSACCIONES DE CAPITAL	
IMPUESTOS SOBRE SEGUROS E IMPUESTOS SOBRE LETRAS DE CAMBIO	
IMPUESTOS SOBRE TRANSPORTE EN CARRETERA.	
LEVA SOBRE PATRIMONIO	
ARANCELES ADUANAS	
ESTADOS (LÄNDER)	
IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES DE INMUEBLES	
IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMÓVILES	
IMPUESTO SOBRE LA CERVEZA	
IMPUESTO SOBRE JUEGOS Y LOTERÍAS	
MUNICIPIOS	
IMPUESTO SOBRE EMPRESAS <i>(La recaudación se reparte entre el Bund y los Länder)</i>	
IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES	
ACCISAS Y LUJO	

Fuente: "Lecciones sobre financiación pública de estados descentralizados" (Sevilla 2013)

A pesar del número de tributos propios de que disponen los tres niveles de gobierno, su recaudación representa aproximadamente una cuarta parte del total de ingresos fiscales, como así se detalla en la Tabla 3.4. Según la Ley Fundamental, los Länder pueden establecer sus propios tributos, aunque con determinadas restricciones y respecto a los municipios la citada Ley no contempla la capacidad de éstos para legislar en materia tributaria y solamente pueden crear tributos cuando el Land les haya cedido la competencia para hacerlo. (Gundín 2007)

3.2.5. **Mecanismos de nivelación.**

En cumplimiento de las exigencias previstas en la Ley Fundamental, se ha introducido un mecanismo de nivelación de la capacidad de gasto por habitante en los Länder. Estos mecanismos de nivelación han tenido un papel importante, sobre todo, después de la reunificación, ya que este hecho agrandó las diferencias en los niveles de renta por habitante en los distintos Länder (Sevilla 2013). Estas transferencias de

nivelación, en el año 2015, representaban el 14,62% de los ingresos totales de los Länder y el 37,48 % de los ingresos totales de los gobiernos locales⁶.

Con la reforma de 2005, el mecanismo de nivelación se desarrolla en tres etapas sucesivas (Sevilla 2013):

- Primera etapa: se utiliza hasta el 25% de la recaudación del IVA atribuida a los Länder para aproximar los recursos por habitante de que dispone cada Länder al valor medio nacional.
- Segunda etapa: se persiste en este mismo objetivo, si bien, ahora serán los Länder con mayor capacidad fiscal los que tengan que transferir recursos a los Länder con menor capacidad.
- Tercera etapa: en la cual será la hacienda federal la que transfiera recursos a los Länder que no hayan alcanzado todavía unos niveles mínimos de recursos por habitante.

4. SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE ESPAÑA.

4.1. DATOS GENERALES Y ORGANIZACIÓN POLÍTICA.

Según la CE, España se constituye en un Estado social y democrático, cuya forma de gobierno es la monarquía parlamentaria.

La organización político-administrativa de España está ampliamente descentralizada, cuenta con tres niveles de gobierno: el nivel central, el nivel regional formado por diecisiete CCAA y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla y el nivel local, integrado por 50 provincias y 8.124 municipios⁷ cuyo gobierno corresponde a las Diputaciones y a los Ayuntamientos, respectivamente.

La CE se refiere al sistema de financiación de las CCAA en los artículos 156 a 158. Asimismo, reconoce las especialidades de los territorios forales y de Canarias.

Respecto a la descentralización de la financiación, las CCAA responden a dos modelos de financiación diferentes: el régimen común de aplicación a quince CCAA y a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla y el régimen foral que se aplica a las CCAA del País Vasco y Navarra.

4.2. SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA DE RÉGIMEN COMÚN Y DE LAS CIUDADES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA.

Mediante el Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera se reforma el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla. Este Acuerdo exigió llevar a cabo una serie de reformas legales que quedan recogidas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre y en la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, mediante la que se modifica la LOFCA.

El nuevo sistema de financiación tiene efectos, con carácter general, desde el día 1 de enero de 2009, con excepciones de carácter transitorio, y continúa vigente en la actualidad.

⁶ Fuente: datos obtenidos de la OCDE- Fiscal Decentralisation Database.

⁷ Dato obtenido del Registro de Entidades Locales.

4.2.1. Descentralización de gastos e ingresos.

El proceso de descentralización, tanto política como financieramente ha sido notable a partir de la década de los años ochenta del siglo pasado hasta la actualidad.

En la Tabla 4.1, se especifican los porcentajes de descentralización del gasto y de los ingresos fiscales, por cada nivel de gobierno, sobre el total general de los gastos y de los ingresos fiscales.

<i>Tabla 4.1.- Descentralización de gastos e ingresos en España (Año 2015)</i>		
	GASTOS (%)	INGRESOS (%)
GOBIERNO CENTRAL	56,14%	76,22%
GOBIERNO REGIONAL (CCAA)	32,57%	13,97%
GOBIERNO LOCAL (Diputaciones y Ayuntamientos)	11,29%	9,81%
	100%	100%

Fuente: elaboración propia a partir de datos obtenidos de la OCDE- Fiscal Decentralisation Database.

El Estado recauda un 76,22% (incluidas las cotizaciones a la Seguridad Social). Este alto porcentaje de recaudación del Gobierno central es debido a que el modelo tributario es compartido entre el Estado y las CCAA, donde en la actualidad éstas participan en el rendimiento de las principales figuras tributarias, en los porcentajes señalados en la Tabla 4.2. El Estado, posteriormente, transfiere estos recursos a las CCAA.

España es el Estado de la Unión Europea más descentralizado en cuanto a capacidad normativa en el ámbito tributario (Lago y Vaquero 2016). Sin embargo, las CCAA son reacias a ejercer esta capacidad y optan por depender del Gobierno central para conseguir mayor participación en los tributos cedidos y en las transferencias de nivelación y redistribución. Así, el Gobierno central cuenta con el recurso político que supone la cesión de tributos mediante negociaciones bilaterales, a la vez, que mantiene el control de las principales fuentes de recursos públicos y, al mismo tiempo, las CCAA evitan el coste político de recaudar impuestos cara a sus ciudadanos. De esta manera, no se consiguen las ventajas asociadas a la autonomía financiera (Lago y Martínez-Vázquez 2010)

4.2.2. Distribución de las competencias de gasto.

La CE relaciona las competencias que corresponden al gobierno central y a las CCAA, mientras que las correspondientes de los gobiernos locales se recogen en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Las CCAA tienen competencia, siempre que así lo asuman en sus Estatutos, sobre cualquier materia excepto las atribuidas en exclusiva, por el artículo 149 de la CE, al Estado. Estas competencias autonómicas podrán alcanzar, incluso, algunas de las exclusivas del Estado, si este se las transfiere o delega.

El Estado, por su parte, dispone de las competencias exclusivas relacionadas en la CE, además, de todas aquellas otras que no hubieran asumido las CCAA en sus Estatutos.

Las competencias residuales del artículo 149.3 de la CE corresponden al Estado, añade la CE, que las normas del Estado “prevalecerán, en caso de conflicto, sobre las de las Comunidades Autónomas en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de éstas”. Se trata de un criterio de prevalencia de las normas, propio de las federaciones, que en este caso parece limitarse a las “competencias concurrentes”

Cada nivel de gobierno centra su actividad preferentemente en determinadas materias. En el nivel central, los gastos se concentran en los “servicios generales”, en la “defensa”, en la “protección social” y en el “orden público y la seguridad”. Por su parte, las CCAA destinan sus recursos, preferentemente, a “salud”, y “educación” y, en segundo lugar, a “vivienda y servicios comunitarios” y a “asuntos económicos”. Por último, las corporaciones locales afrontan la mayor parte del gasto en “protección del medio ambiente” y también en “vivienda y servicios comunitarios” y en “actividades recreativas, cultura y religión” (Sevilla 2013)

En la actualidad, la mayor parte de las competencias asumidas por las CCAA son homogéneas, todas tienen el traspaso en materia de asistencia sanitaria y educación. Quedan por traspasar a determinadas CCAA, algunos servicios importantes, como pueden ser, entre otros, los medios de la Administración de Justicia a las CCAA de Murcia, Castilla-La Mancha, Extremadura, Baleares, Castilla y León, Ceuta y Melilla. Por otra parte, algunas CCAA tienen competencias específicas debido a causas como la existencia de lengua propia, lo que exige competencias en materia de normalización lingüística o el caso de Instituciones Penitenciarias en Cataluña (Ministerio de Hacienda y Función Pública).

4.2.3. Asignación de tributos por niveles de gobierno.

En el Cuadro 4.1. se presenta una distribución de impuestos por niveles de gobierno, teniendo en cuenta la capacidad normativa asumida por cada uno de estos niveles de gobierno, así como la participación en la recaudación de los mismos.

<i>Cuadro 4.1. Asignación de impuestos por niveles de gobierno.</i>	
NIVEL ESTATAL	
IMPUESTO SOBRE RENTAS DE NO RESIDENTES.	
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	
IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGUROS	
IMPUESTOS ADUANEROS	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) (compartido al 50%)	
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) (participado al 50%)	
IMPUESTOS ESPECIALES (IIEE) (participados al 42%)	
<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre la Cerveza - Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas - Impuesto sobre Productos Intermedios - Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas - Impuesto sobre Labores de Tabaco - Impuesto sobre Hidrocarburos 	
NIVEL AUTONÓMICO⁸	
IMPUESTOS PROPIOS	
IMPUESTOS CEDIDOS TOTALMENTE POR EL ESTADO Y CON CAPACIDAD NORMATIVA	
IMPUESTOS PARTICIPADOS (tax sharing)	

⁸ En el apartado 4.2.3.2) “Tributos asignados a las CCAA” se desarrollan con más detalle los Impuestos de Nivel Autonómico señalados en este Cuadro.

NIVEL LOCAL
<p>IMPUESTOS PROPIOS.</p> <p>Obligatorios</p> <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre Bienes Inmuebles - Impuesto sobre Actividades Económicas - Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica <p>Potestativos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. - Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. <p>CESIÓN DE LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS DEL ESTADO</p> <p>PARTICIPACIÓN EN LOS TRIBUTOS DEL ESTADO</p> <p>PARTICIPACIÓN EN LOS TRIBUTOS DE LAS CCAA</p>

Fuente: elaboración propia.

4.2.3.1. *Tributos asignados al Estado.*

El Estado tiene asignados los impuestos del IRPF, IVA y la mayoría de los IIEE. El IRPF se encuentra “*compartido*” al 50% con las CCAA, puesto que estas tienen asumidas competencias normativas que les permiten decidir sus cuotas y, en parte, su patrón distributivo. Por otro lado, el Estado participa junto con las CCAA en la recaudación del IVA, al 50%, y en la recaudación de la mayoría de los IIEE, al 42%, siendo el Estado quien tiene las competencias normativas, de gestión y de recaudación.

Los restantes impuestos, son de competencia exclusiva del Estado: Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Primas de Seguros e Impuestos Aduaneros.

4.2.3.2. *Tributos asignados a las CCAA.*

Las CCAA tienen capacidad para crear tributos propios de acuerdo con lo previsto en la CE y en la LOFCA. Si bien, la LOFCA establece límites, de manera que las CCAA no pueden crear tributos propios sobre hechos imposables ya gravados por el Estado o por tributos locales, además, de otros límites derivados de principios como el de territorialidad y el de libre circulación de personas, mercancías y servicios (Ministerio de Hacienda y Función Pública)

Los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado a las CCAA constituyen la principal fuente de financiación de las mismas. Por ello, se procede a analizar más detalladamente el proceso de financiación de las CCAA, a través de estos tributos, que quedan recogidos en la Tabla 4.2, donde se indica por cada uno de ellos, qué porcentaje de su rendimiento se cede, así como si las CCAA tienen asumidas competencias normativas y si el Estado ha delegado en ellas las competencias de gestión, recaudación e inspección de los tributos cedidos, así como la revisión de los actos por ellas dictados. También se indica la cuantía recaudada por cada uno de dichos impuestos en el año 2015.

Tabla 4.2.- Tributos cedidos por el Estado a las CCAA

Tributos Cedidos Total o Parcialmente		Capacidad Normativa de las CCAA	Delegación de competencias del Estado a las CCAA	Importe Recaudado (Año 2015) (miles de euros)
Tributos	% de Cesión			
Impuesto sobre Patrimonio ⁹	100%	Si	Si	944.784
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	100%	Si	Si	2.396.238
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	100%	Si	Si	6.784.297
Tributos sobre el Juego	100%	Si	Si	1.011.187
IRPF	50%	Si	No	36.211.835
IVA	50%	No	No	30.152.439
Impuesto sobre la Cerveza	58%	No	No	171.989
Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas ¹⁰	58%	No	No	0,00
Impuesto sobre Productos Intermedios	58%	No	No	11.793
Impuesto sobre Alcohol y Bebidas Derivadas	58%	No	No	448.792
Impuesto sobre Hidrocarburos	58% del rendimiento del tipo estatal general	No, salvo sobre el tipo de gravamen autonómico	No	6.360.989
	100% del rendimiento del tipo estatal especial			
	100% del rendimiento del tipo autonómico ¹¹			
Impuesto sobre Labores del Tabaco	58%	No	No	3.816.629

⁹ El Impuesto sobre el Patrimonio fue establecido, con carácter excepcional y transitorio por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Este carácter temporal desaparece con la Ley 19/1991, de 6 de junio, que incorpora este impuesto al sistema tributario con vocación de permanencia. Posteriormente mediante la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se suprime el gravamen de este impuesto, con efectos de 1 de enero de 2008. Por ello, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, no incluye la recaudación de este impuesto entre los recursos del sistema y, en su lugar, contempla una compensación estatal por la supresión del gravamen de dicho impuesto. Sin embargo, en la citada Ley este impuesto conserva el carácter de tributo cedido totalmente a las CCAA. Posteriormente y, a raíz de la crisis económica, mediante Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, se restablece, nuevamente, el gravamen por este impuesto con, carácter temporal limitado, para los ejercicios 2011 y 2012 (Agencia Estatal de la Administración Tributaria 2015), sin embargo, este restablecimiento se ha ido alargando anualmente, hasta el ejercicio 2017.

¹⁰ Mediante la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de IIEE, se establece un tipo impositivo de 0 euros por hectolitro, permitido por una Directiva Europea armonizadora de tipos impositivos en los países de la Unión Europea.

¹¹ Desde 1 de enero de 2015, las CCAA que no aplican el tipo impositivo autonómico al Impuesto sobre Hidrocarburos, son: País Vasco, Cantabria, La Rioja, Castilla-León y Canarias.

FINANCIACIÓN Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL AUTONÓMICA

Tributos Cedidos Total o Parcialmente		Capacidad Normativa de las CCAA	Delegación de competencias del Estado a las CCAA	Importe Recaudado (Año 2015) <i>(miles de euros)</i>
Tributos	% de Cesión			
Impuesto sobre la Electricidad	100%	No	No	1.382.347
Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte	100%	Si	Si	319.875
Impuesto sobre Ventas Minoristas sobre Determinados Hidrocarburos	Mediante la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, se modifica la Ley Orgánica 8/1980, LOFCA y se añade la Disposición Adicional séptima de "Integración del IVMDH en el Impuesto sobre Hidrocarburos", con efectos desde 1 de enero de 2013.			
TOTAL				90.013.194

Fuente: elaboración propia a partir del contenido recogido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre y en la web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

A la vista de la Tabla 4.2, expuesta anteriormente, se pueden distinguir tres categorías dentro de los tributos cedidos:

- Aquellos impuestos cuyos rendimientos se ceden en su totalidad a las CCAA y, además, estas tienen asumidas competencias normativas sobre los mismos, así como su gestión y recaudación. Estos representan el 12,73% sobre el total de tributos cedidos.
- Los impuestos cuyos rendimientos se han cedido total o parcialmente a las CCAA y estas no tienen asumidas competencias normativas sobre los mismos, y además la gestión y recaudación la realiza el Estado, representan el 47,04% del total de tributos cedidos.
- En cuanto al IRPF va más allá de una simple cesión parcial de sus rendimientos a las CCAA, sino que estas también asumen competencias normativas en la configuración del mismo, correspondiendo la gestión y recaudación al Estado. Este impuesto supone el 40,23% del total de los tributos cedidos.

En cuanto a la atribución de capacidad normativa a las CCAA, estas no las pueden asumir sobre el IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación Armonizados (Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre Labores del Tabaco), debido a los condicionantes de la normativa de la Unión Europea. Por otro lado, si las CCAA no ejercen las competencias normativas atribuidas, se aplicarán en su defecto, las normas estatales.

Los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos a las CCAA experimentan un incremento en el actual sistema de financiación respecto al anterior sistema, regulado por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, pasando del 33% al 50% en el IRPF, del 35% al 50% en el IVA y del 40% al 58% en los IIEE. Este incremento de los porcentajes de cesión junto con el aumento de las competencias normativas atribuidas a las CCAA en el IRPF, la ampliación en la delegación de competencias y la mayor colaboración recíproca entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y las Agencias Tributarias de las CCAA supone un refuerzo de los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal (Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

4.2.3.3. Tributos asignados a las entidades locales.

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, regula el sistema de financiación local, donde se reconoce a las entidades locales mayor capacidad para desarrollar políticas tributarias - para subir o bajar los tipos impositivos de sus impuestos propios y establecer beneficios fiscales potestativos – mejorando, de esta manera, la corresponsabilidad fiscal municipal. Por otro lado, el Estado cede a estas Entidades Locales una parte (entre el 1% y 3% aproximadamente) del IRPF, del IVA y de los IIEE sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, no pudiendo estas Entidades asumir competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección sobre estos tributos cedidos, cuya titularidad y ejercicio corresponde al Estado. Asimismo, y en cumplimiento del artículo 142 de la CE, las Haciendas Locales también participan en los tributos del Estado y de las CCAA (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo)

4.2.4. Mecanismos de Nivelación y Redistribución entre las CCAA.

Además de los recursos tributarios cedidos por el Estado total o parcialmente a las CCAA, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, contempla otros dos mecanismos de financiación que garantizan el principio de suficiencia y refuerzan el principio de equidad entre todos los españoles. Uno de estos mecanismos, está constituido por los recursos no tributarios, como el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF) y el Fondo de Suficiencia Global (FSG) y, otro formado por los Fondos de Convergencia Autonómica.

4.2.4.1. Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.

El refuerzo de la equidad se instrumenta principalmente mediante este Fondo que garantiza, en cumplimiento del artículo 158.1 de la CE y del artículo 15 de la LOFCA, que todas las CCAA van a recibir los mismos recursos por población ajustada o unidad de necesidad para financiar los servicios públicos fundamentales esenciales del Estado del Bienestar. En la Ley 22/2009, se concretan los recursos de este Fondo (75% de la capacidad tributaria de la CCAA más la aportación adicional del Estado), así como la participación de las CCAA en este Fondo, de acuerdo, a unas variables que determinan la población ajustada o unidad de necesidad (Ley 22/2009, de 18 de diciembre). En la Tabla 4.3 se especifica las cuantías percibidas por cada CCAA, en el año 2015, en concepto de este Fondo.

4.2.4.2. Fondo de Suficiencia Global.

El principio de suficiencia queda garantizado mediante este Fondo, que opera como recurso de cierre del sistema, asegurando que todas las competencias asumidas por las CCAA quedan cubiertas con su capacidad tributaria, el FGSPF y el propio FSG (Ley 22/2009, de 18 de diciembre). En la Tabla 4.3 se detallan las cuantías, correspondientes al ejercicio 2015, percibidas por cada CCAA, en concepto de este Fondo.

4.2.4.3. Fondos de Convergencia Autonómica.

Estos Fondos, introducidos por el actual sistema de financiación, se dotan a cargo de los Presupuestos Generales del Estado, con los objetivos de aproximar las CCAA en términos de financiación per cápita y mejorar el equilibrio económico

territorial, contribuyendo a la igualdad y la equidad. Estos Fondos son los siguientes (Ley 22/2009, de 18 de diciembre):

- Fondo de Competitividad: su objetivo es reforzar la equidad y la eficiencia en la financiación de las necesidades de los ciudadanos y reducir las diferencias en financiación homogénea per cápita entre CCAA, de esta manera, se incentiva la autonomía y la capacidad fiscal y se desincentiva la competencia fiscal a la baja.
Reciben este Fondo, anualmente, las CCAA cuya financiación per cápita ajustada es inferior a la media o a su capacidad fiscal determinada en función de su población ajustada relativa.
- Fondo de Cooperación: su finalidad es equilibrar y armonizar el desarrollo regional, estimulando la convergencia de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía en nivel de renta por habitante (Ministerio de Hacienda y Función Pública)

4.2.4.4. Otros recursos de las CCAA procedentes del Estado.

El artículo 158.2 de la CE establece que *“con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso”*

Mediante la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, se regulan los Fondos de Compensación Interterritorial, modificada, a su vez, por Ley 23/2009, de 18 de diciembre.

Estos Fondos de Compensación Interterritorial (FCI) se dotan, anualmente, en los Presupuestos Generales del Estado, siendo sus características las siguientes:

- Su cuantía no puede ser inferior al 35% de la inversión del Estado y sus Organismos Autónomos, ponderada por la población y renta relativa de las CCAA y Ciudades Autónomas. Tampoco su cuantía puede ser inferior al Fondo del año 1992.
- Se distribuyen entre las CCAA con menor renta y las Ciudades de Ceuta y Melilla.
- Su destino es financiar gastos de inversión. Si bien, hasta un máximo del 25% de los Fondos anuales pueden financiar gastos de puesta en marcha de las inversiones financiadas con cargo a dichos Fondos.

Las CCAA, además de los anteriores fondos, reciben otros recursos, como subvenciones y transferencias del Estado y de la Unión Europea (Ministerio de Hacienda y Función Pública).

4.2.5. El Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La Comunidad Autónoma (C.A.) de Canarias dispone de un sistema singular, el Régimen Económico y Fiscal del archipiélago, cuya modificación requiere el informe previo de la C.A., de acuerdo con lo recogido en la Disposición adicional tercera de la CE. Este régimen especial, actualmente recogido en la Ley 20/1991, de 7 de junio, y en la Ley 19/1994, de 6 de julio, lo integran un conjunto de medidas económicas - básicamente de comercio exterior y de incentivos a la inversión- que hacen de Canarias una *“Zona Especial”* de baja tributación, con el fin de estimular el desarrollo económico.

La Disposición adicional segunda de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece las especialidades en la aplicación del sistema de financiación. Se pueden destacar dos singularidades: una, que en Canarias no se aplica el IVA ni el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos o el que grava las Labores del Tabaco. No obstante, Canarias tiene establecidos dos impuestos propios que gravan estos productos: el Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo y el Impuesto sobre Labores del Tabaco; y otra, que se aplican dos impuestos estatales, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) que viene a sustituir al IVA, y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (AIEM), que recaen sobre una lista de bienes, y su recaudación está cedida en su totalidad a la C.A. que, a su vez, tiene atribuidas las competencias normativas (Sevilla 2013).

4.2.6. Régimen Fiscal Especial de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

La situación geográfica de estas Ciudades justifica la existencia de un Régimen Fiscal Especial. Por ello, la Disposición adicional primera de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece las especialidades en la aplicación del sistema de financiación a estas Ciudades, que disponen de sendos Estatutos de Autonomía. Se les asigna un Fondo de Suficiencia Global y participación en el Fondo de Cooperación.

Los aspectos más destacables del régimen fiscal aplicable a las Ciudades de Ceuta y Melilla son (Ministerio de Hacienda y Función Pública):

- IRPF: se aplica una deducción del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos obtenidos en estas Ciudades.
- Impuesto sobre Sociedades: se aplica una bonificación del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos obtenidos en estas Ciudades.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: se aplica una bonificación del 50% en la cuota cuando el causante es residente en Ceuta o Melilla, elevándose el porcentaje de bonificación al 99% cuando los causahabientes son el cónyuge, ascendientes o descendientes.
- IVA: no se aplica; en su lugar es de aplicación el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI).
- Impuestos Especiales: sólo se exigen el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre la Electricidad. Pero existe un gravamen complementario del IPSI sobre las Labores del Tabaco y sobre el Carburante y los Combustibles.

Estas Ciudades también se integran en el mecanismo de los FCI, reciben subvenciones del Estado y recursos de la Unión Europea y, además, participan en el sistema de financiación de las Haciendas Locales.

4.2.7. Recursos proporcionados por el Sistema de Financiación a las CCAA de régimen común y Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

En la Tabla 4.3 se detalla por cada CCAA de régimen común y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla los recursos proporcionados por el sistema de financiación, regulado por la Ley 22/2009, que están formados por los recursos tributarios, cedidos total o parcialmente por el Estado a las CCAA, por los recursos no tributarios, integrados por el FGSPF y el FSG y, por los Fondos de Convergencia Autónoma.

En base a los datos recogidos en la citada Tabla 4.3, se puede concluir, por un lado, que el 86% del total de recursos proporcionados a las CCAA, provienen de los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado y el 14% restante se corresponde con fondos de carácter redistributivo entre las CCAA.

Desde la perspectiva de la recaudación de los tributos, son las CCAA las que recaudan los tributos cedidos totalmente (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ITPAJD, Tributos sobre el Juego y el I.E. sobre Determinados Medios de Transporte) y las Tasas afectas a los servicios traspasados y el Estado recauda los tributos compartidos con las CCAA (IRPF, IVA, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre Productos Intermedios, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre Labores de Tabaco y el Impuesto sobre la Electricidad), quedando estos sujetos a liquidación por parte del Estado. El mecanismo usado para realizar esta liquidación consiste en realizar anualmente *entregas a cuenta* de estos recursos tributarios y del FGSPF y el FSG que les sean de aplicación y en el año en que se conocen los valores definitivos de los citados recursos, se realiza, en un solo acto, la *liquidación definitiva* que incluye los Fondos de Convergencia (Ley 22/2009 de 18 de diciembre).

Este sistema de *entregas a cuenta* presenta tres limitaciones (Cuenca 2015). La primera, es que aísla a las CCAA de las variaciones coyunturales producidas en cada uno de los ejercicios económicos, de manera que la información sobre la realidad económica llega tarde a los gestores de las CCAA retrasando, así, la toma de decisiones. La segunda, es que se desincentiva el ejercicio de la capacidad normativa cedida en el IRPF, debido a que se demoran en el tiempo las consecuencias económicas de las medidas aprobadas por los gobiernos autonómicos. Y la tercera limitación, es la desestabilización en la corriente de ingresos autonómicos generada por las liquidaciones determinadas cada año en el mes de julio y que corresponden a los ingresos devengados dos años antes.

Tabla 4.3. Recursos proporcionados por el Sistema de Financiación regulado por la Ley 22/2009 (Año 2015)

(miles de euros)

CCAA	Recursos Tributarios					Recursos no Tributarios			Fondos Convergencia	TOTAL	
	Tributos 100% cedidos ¹²	Tasas afectas serv. transferidos	IRPF	IVA	IIEE	Total Recursos Tributarios	Fondo Garantía	Fondo Suficiencia			Total Recursos no Tributarios
Cataluña	2.163.381,70	153.694,49	8.162.399,11	5.983.651,21	2.299.381,57	18.762.508,08	-977.583,64	756.744,21	-220.839,43	873.131,24	19.414.799,90
Galicia	488.351,24	80.876,11	1.901.335,02	1.861.957,46	836.333,47	5.168.853,30	1.332.380,46	575.231,68	1.907.612,14	236.909,12	7.313.374,56
Andalucía	1.868.945,26	291.574,82	4.582.404,53	5.165.662,26	2.075.903,68	13.984.490,56	4.307.202,01	496.417,70	4.803.619,71	506.865,13	19.294.975,39
Asturias	241.333,58	43.830,86	881.337,77	758.354,96	329.717,53	2.254.574,70	248.852,57	180.132,03	428.984,60	91.693,70	2.775.253,00
Cantabria	138.226,09	15.624,12	451.272,19	450.240,15	196.204,05	1.251.566,60	21.003,65	468.446,21	489.449,87	49.867,54	1.790.884,01
La Rioja	67.486,22	5.644,74	261.943,62	232.690,90	101.164,32	668.929,80	62.506,97	203.052,41	265.559,37	23.640,20	958.129,37
Murcia	313.386,46	19.481,01	832.953,72	894.032,19	477.785,38	2.537.638,76	659.074,87	-187.809,40	471.265,48	160.613,66	3.169.517,90
Valencia	1.308.596,62	76.910,04	3.439.101,78	3.426.219,89	1.438.204,46	9.689.032,79	1.063.624,38	-1.362.909,84	-299.285,46	1.160.018,19	10.549.765,52
Aragón	311.188,92	36.416,21	1.175.116,11	989.491,80	507.956,88	3.020.169,92	115.213,72	267.097,26	382.310,98	96.920,69	3.499.401,59
Castilla-La Mancha	356.933,35	52.844,83	1.069.481,49	1.293.979,88	683.368,04	3.456.607,60	1.164.322,13	80.450,17	1.244.772,30	191.931,66	4.893.311,55
Canarias	373.161,00	43.062,75	1.170.547,84	0,00	76.867,80	1.663.639,39	2.505.466,98	75.401,65	2.580.868,63	407.024,23	4.651.532,26
Extremadura	156.786,11	32.186,94	535.870,47	635.993,34	333.617,86	1.694.454,73	789.430,73	426.872,77	1.216.303,50	107.733,11	3.018.491,34
Baleares	573.094,28	22.027,09	949.141,04	1.106.508,29	398.382,67	3.049.153,38	-196.938,97	-662.908,21	-859.847,18	633.596,41	2.822.902,61
Madrid	1.641.945,20	187.160,62	9.027.718,99	5.579.043,46	1.553.757,64	17.989.625,91	-3.429.022,79	-703.755,99	-4.132.778,78	132.861,03	13.989.708,16
Castilla y León	508.780,78	100.293,68	1.771.211,11	1.774.613,68	883.893,85	5.038.793,10	904.181,42	419.064,47	1.323.245,89	206.948,93	6.568.987,92
Total CCAA	10.511.596,81	1.161.628,31	36.211.834,78	30.152.439,48	12.192.539,22	90.230.038,61	8.569.714,50	1.031.527,13	9.601.241,63	4.879.754,84	104.711.035,08
Melilla	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	26.977,71	26.977,71	9.526,65	36.504,36
Ceuta	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	33.691,66	33.691,66	10.615,41	44.307,07
Total Ciudades	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60.669,37	60.669,37	20.142,06	80.811,43
TOTAL GENERAL	10.511.596,81	1.161.628,31	36.211.834,78	30.152.439,48	12.192.539,22	90.230.038,61	8.569.714,50	1.092.196,50	9.661.911,00	4.899.896,90	104.791.846,51

Fuente: elaboración propia en base a los datos contenidos en el Informe sobre financiación de las CCAA a través del sistema de financiación, año 2015, del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

¹² Recaudación real de los tributos totalmente cedidos a las CCAA: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ITPAJD, Tributos sobre el Juego e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

4.3. SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA DE RÉGIMEN FORAL.

La Disposición adicional primera de la CE establece que: *“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”* y *“La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”*

Las relaciones de carácter tributario y financiero entre los territorios forales y el Estado se regulan por el sistema de Concierto en el País Vasco y Convenio en Navarra.

En el régimen foral el sistema de financiación se caracteriza porque estos territorios tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario. Así, la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos estatales, excepto los derechos de importación y el IVA, corresponde a estos territorios. Con la recaudación obtenida contribuyen a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas, mediante la entrega de una cantidad que en el País Vasco se denomina *“cupo”* y en Navarra *“aportación”*

Este *cupo* y *aportación* se establece cada cinco años y se actualiza cada año mediante aplicación al importe del año base de un índice de actualización. Este índice es el incremento de la recaudación líquida obtenida por el Estado en tributos convenidos o concertados desde el año base hasta el año cálculo.

En la actualidad, el Concierto con el País Vasco se regula en la Ley 12/2002, de 23 de mayo y en la Ley 29/2007, de 25 de octubre, que aprueba la metodología del señalamiento del cupo para el quinquenio 2007-2011.

En Navarra, el vigente Convenio fue aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

Este sistema de financiación foral permite alcanzar un nivel máximo de autonomía fiscal, con amplias competencias para establecer su propio sistema tributario, mientras que el sistema de financiación de las CCAA de régimen común tiene limitadas estas competencias, dando lugar a la coexistencia en España de dos sistemas de financiación asimétricos. Ningún otro país de la Unión Europea ni de la OCDE presenta una estructura asimétrica, en el lado de los ingresos, del alcance del sistema foral, si bien, Canadá establece pequeños matices diferenciados respecto a la provincia de Quebec (Martínez-Vázquez 2011).

5. COMPARACIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE ESPAÑA FRENTE A LOS SISTEMAS DE ALEMANIA Y CANADÁ.

Cuadro.5.1.- Comparativa de los sistemas de financiación en los niveles regionales

CONCEPTO	ESPAÑA		ALEMANIA	CANADÁ
	CCAA régimen común	CCAA régimen foral		
Niveles de Gobierno	Central, Regional (15 CCAA, 2 Ciudades Autónomas) y Local (8.124 municipios)	Central, Regional (2 CCAA)	Federal (Bund), Regional (16 Estados o Länder) y Local (unos 11.260 municipios)	Federal, Regional (10 provincias y 3 territorios) y Local (unos 4.700 municipios)
Cesión de Sanidad	Si. Mayor participación Nivel regional	Si. Mayor participación Nivel regional	Si. Mayor participación Nivel regional	Si. Mayor participación Nivel regional
Cesión de Educación	Si. Mayor participación Nivel regional	Si. Mayor participación Nivel regional	Si. Mayor participación Nivel regional	Si. Mayor participación Nivel regional
Descentralización del gasto	Alta	Alta	Alta	Alta
Cesión IRPF	50%	100%	42,5%	Cedido
Cesión Impuesto Sociedades	No cedido	100%	50%	Cedido
Cesión IVA	50%	100%	44,6%	Cedido
Cesión de Impuestos Especiales (IIEE)	58%, excepto los IIEE sobre Determinados Medios de Transporte y sobre la Electricidad, cedidos al 100%	100%	No cedidos, excepto Impuesto sobre la Cerveza e Impuesto sobre Matriculación	Cedidos
Cesión cotizaciones a Seguridad Social	No cedido	No cedido	No cedido	Cedidas las cotizaciones del empleador para financiar la sanidad.
Descentralización de ingresos	"Tax sharing" (Tributos compartidos)	Sistemas impositivos independientes	"Tax sharing" (Tributos compartidos)	Sistemas impositivos independientes. (Acuerdos Fiscales)
Corresponsabilidad fiscal (Autonomía Financiera)	Alta. Se incrementa la capacidad normativa y los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos.	Alta	Baja. Escasa capacidad normativa de los Länder y de los Municipios.	Alta. Amplia capacidad normativa de las Provincias y Territorios.
Transferencias interjurisdiccionales. (Grado de Nivelación)	Alto. Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales, Fondo de Suficiencia Global y los Fondos de Convergencia	Bajo. Entrega de cuantías al Estado, mediante el "cupo" en el País Vasco y "aportación" en Navarra.	Alto. Mediante transferencias verticales Federación/Länder y horizontales entre Länder. Se distribuye hasta el 25% de la recaudación del IVA.	Alto. Existen cuatro grandes grupos de transferencias federales. Nivelación federal/provincial (Transferencias verticales)

Fuente: "Hacienda Autónoma y Local. Teoría Básica" (Fernández y Cantarero 2014) y algunos datos propios.

6. CONCLUSIONES.

El proceso de descentralización fiscal en España ha tenido lugar en un espacio muy corto de tiempo. En las CCAA de régimen común se ha desarrollado de forma asimétrica. El traspaso de competencias de gasto del gobierno central a las CCAA se ha llevado a cabo de forma rápida y sin discontinuidad ni duplicidades significativas. Tanto en España como en Canadá y Alemania los gobiernos regionales tienen competencias en gastos importantes como son la sanidad y la educación. Las CCAA, en la actualidad, gestionan aproximadamente el 33% del gasto total que, si lo comparamos con los países federales de Canadá y Alemania, esta descentralización del gasto ocupa una posición intermedia entre estos dos países de referencia.

Por el lado de los ingresos, la descentralización ha tenido un ritmo más lento. Actualmente, las CCAA recaudan aproximadamente un 14% del total de tributos, quedando por debajo de las provincias y territorios de Canadá con un 39% y de los Länder en Alemania con casi un 23%. Este bajo porcentaje de recaudación autonómica se debe a que es el Estado quien gestiona y recauda los rendimientos del IRPF, del IVA y de la mayoría de los IIEE, en los que participan las CCAA, representando estos ingresos el 87% del total de recursos tributarios de las CCAA, y que son transferidos por el Estado anualmente, mediante *entregas a cuenta* y, una vez conocidos todos los datos, se realizan las *liquidaciones definitivas*.

Respecto a la autonomía financiera de los gobiernos subcentrales, en la vertiente de los ingresos, o corresponsabilidad fiscal, si comparamos España con Canadá y Alemania, son las provincias y territorios de Canadá las que, claramente, cuentan con un mayor grado de autonomía tributaria, con amplia libertad para legislar y gestionar sus tributos, mientras que los Länder en Alemania tienen escasa autonomía para regular los impuestos, siendo esta capacidad bastante inferior de la que disponen las CCAA de España.

Tanto el sistema de financiación español, como el alemán y el canadiense, cuentan con importantes mecanismos de nivelación entre los diferentes gobiernos subcentrales. En España y Alemania la nivelación se realiza mediante transferencias que fluyen horizontalmente entre regiones y verticalmente entre el Gobierno central y los gobiernos subcentrales, mientras que en Canadá este sistema de nivelación se lleva a cabo mediante transferencias verticales del Gobierno federal a los gobiernos provinciales para igualar la capacidad fiscal de dichos territorios.

En términos generales, se puede decir que el proceso de descentralización fiscal en España se ajusta a los principios de autonomía financiera, suficiencia y solidaridad, establecidos en la CE y en la LOFCA, aunque con algunos problemas que han dificultado su cumplimiento.

La autonomía financiera, por la vertiente de los ingresos, presenta dos limitaciones a destacar. La primera, es que, a pesar de ser España el país de la Unión Europea más descentralizado en cuanto a capacidad normativa tributaria, las CCAA no hacen uso de estas capacidades evitando, así, el coste político de exigir impuestos a sus propios ciudadanos. La segunda, es que la autonomía financiera queda fuertemente condicionada por las transferencias del Estado derivadas del sistema de liquidación utilizado para transferir a las CCAA la participación que les corresponde en los rendimientos del IRPF, del IVA y de los IIEE, pudiendo provocar este sistema disfunciones si cambia la coyuntura económica.

Mediante el principio de suficiencia el gobierno central asegura la financiación de los servicios transferidos a las CCAA no solo en el momento en que se realiza el traspaso sino también en el futuro. Este principio constituye una singularidad específica del sistema de financiación de España, si se compara con los modelos de Canadá y Alemania. Los principales problemas en la aplicación de este principio se

concretan en la falta de criterios objetivos para la medición de las necesidades del gasto y en la cuantificación de la capacidad fiscal regional que distorsionan el reparto de las transferencias, lo que resta transparencia, aunque en el modelo de financiación de 2009 se han introducido mecanismos de ajuste anuales que constituyen un avance importante (Herrero y Tránchez 2011)

El principio de solidaridad establece la necesidad de que el gobierno central realice redistribuciones interterritoriales de recursos, con el fin de reducir las diferencias existentes entre las regiones. El inconveniente más importante es su escasa cuantía, limitando su eficacia como instrumento de desarrollo regional. (Herrero y Tránchez 2011)

Otro problema importante del sistema de descentralización en España es la asimetría que existe no solo entre las CCAA forales y las CCAA de régimen común, sino también entre CCAA uniprovinciales que absorbieron la Hacienda y las competencias de gasto de sus respectivas Diputaciones provinciales. Asimismo, la C.A. de Canarias tiene su propio modelo económico y fiscal, reconocido en la CE; y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla cuentan con un régimen fiscal especial, recogido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

7. BIBLIOGRAFÍA.

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. [sitio web]. Año 2015. Impuesto sobre el Patrimonio: Notas sobre su vigencia, alcance de la cesión y competencia. [Consulta: 2 julio 2017]. Disponible en: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Patrimonio/2014/Ayuda/Nota_IP.pdf.

Álvarez, S.; Aparicio, A. [sitio web]. *Principios de Distribución de Impuestos en un Sistema Descentralizado*. Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo. [Consulta: 4 abril de 2017]. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2004_20.pdf.

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. [sitio web]. Ausgabe 2015. Bund/Länder-Finanzbeziehungen auf der Grundlage der Finanzverfassung.[Consulta: 10 junio de 2017]. Disponible en: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Foederale_Finanzbeziehungen/Grundlagen/grundlagen-der-foederalen-finanzbeziehungen-ausgabe-2015.

Constitución Española de 1978. Boletín Oficial del Estado nº 311, de 29 de diciembre de 1978, pp. 29313 a 29424. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>.

Corona, J.F. [sitio web]. Año 2000. *Autonomías y federalismo fiscal*. [Consulta: 20 abril 2017]. Disponible en: http://www.revistadelibros.com/articulo_imprimible.php?art=3827&t=articulos

Cuenca, A. [sitio web]. Año 2015. *Las entregas a cuenta en la financiación de las Comunidades Autónomas: algunas opciones de mejora*. FEDEA [Consulta: 10 julio 2017]. Disponible en: <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2015/11/FPP2015-10.pdf>.

Fernández, N.; Cantarero, D. 2014. *Hacienda Autónoma y Local. Teoría Básica*. Santander: TGD. ISBN: 978-84-96926-85-1.

Gundín, M. [sitio web]. *Sistema de Financiación Territorial. Una comparación internacional*. [Consulta: 15 junio 2017]. Disponible en: <http://www.sepg.pap.minhafp.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/Documentacion/Documents/DOCUMENTOS%20DE%20TRABAJO/D200702.pdf>.

Herrero, A.; Tránchez, J.M. [sitio web]. Año 2011. *El desarrollo y evolución del sistema de financiación autonómica*. Instituto de Estudios Fiscales. [Consulta: 10 julio 2017]. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/62_03.pdf.

Lago, S.; Martínez-Vazquez, J. [sitio web]. Año 2010. *La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: un proceso inacabado*. Instituto Estudios Fiscales. [Consulta 20 julio 2017] .Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/hac_pub/192_Art_5.pdf.

Lago, S.; Vaquero, A. [sitio web]. Año 2016. *Descentralización y Sistema Tributario. Lecciones de experiencia comparada*. Editorial: Fundación Impuestos y Competitividad. ISBN: 978-84-608-6627-5. Disponible en: https://www.researchgate.net/publication/308371826_Descentralizacion_y_sistema_tributario_lecciones_de_la_experiencia_comparada.

Lagos, M.G. [sitio web]. *La Descentralización de las Funciones Económicas en el Sector Público Español y la Teoría del Federalismo Fiscal*. [Consulta: 4 abril 2017] Disponible en: <http://studylib.es/doc/5708156/la-descentralizacion-de-las-funciones-economicas-en-el-se>.

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Boletín Oficial del Estado nº 274, de 16 de noviembre de 1977, pp. 24945 a 24951. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-27150>.

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local: Boletín Oficial del Estado nº 80, de 3 de abril de 1985, pp. 8945 a 8964. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-5392>.

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Boletín Oficial del Estado nº 310, de 27 de diciembre de 1990, pp. 38516 a 38525. Texto consolidado. Disponible en: <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-31117>.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado nº 136, de 7 de junio de 1991, pp. 18692 a 18696. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-14392>.

Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Boletín Oficial del Estado nº 137, de 8 de junio de 1991, pp. 18795 a 18820. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14463>.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Boletín Oficial del Estado nº 312, de 29 de diciembre de 1992, pp. 44305 a 44331. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28741>.

Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Boletín Oficial del Estado nº 161, de 7 de julio de 1994, pp. 21719 a 21736. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1994-15794>.

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Boletín Oficial del Estado nº 313, de 31 de diciembre de 2001, pp. 50383 a 50419. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2001-24962>

Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial. Boletín Oficial del Estado nº 313, de 31 de diciembre de 2001, pp. 50419 a 50422. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2001-24963>

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Boletín Oficial del Estado nº 124, de 24 de mayo de 2002, pp. 18617 a 18636. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>.

Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011. Boletín Oficial del Estado nº 257, de 26 de octubre de 2007, pp. 43602 a 43606. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-18577>.

Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Boletín Oficial del Estado nº 310, de 25 de diciembre de 2008, pp. 51998 a 52024. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2008-20802>.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Boletín Oficial del Estado nº 305, de 19 de diciembre de 2009, pp. 107086 a 107155. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>.

Ley 23/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial. Boletín Oficial del Estado nº 305, de 19 de diciembre de 2009, pp. 107156 a 107157. Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2009-20376.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Boletín Oficial del Estado nº 236, de 1 de octubre de 1980, pp. 21796 a 21799. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>.

Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Boletín Oficial

del Estado nº 305, de 19 de diciembre de 2009, pp. 107077 a 107085. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-20374>

Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Boletín Oficial del Estado nº 103, de 30 de abril de 2012, pp. 32653 a 32675. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-5730>.

Martínez-Vázquez, J. [sitio web]. Año 2011. *La descentralización fiscal en España desde una perspectiva internacional* [Consulta: 18 julio 2017]. Disponible en: <https://duvi.uvigo.es/images/stories/2011/xaneiro/discurso%20honoris%20causa.pdf>.

MINISTERIO DE ECONOMÍA, INDUSTRIA Y COMPETITIVIDAD- ICEX. [sitio web]. Régimen fiscal de Canadá [Consulta 17 junio 2017]. Disponible en: <http://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/invertir-en/regimen-fiscal/>

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. [sitio web]. Año 2009. Consejo de Política Fiscal y Financiera. Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. [Consulta 3 julio 2017]. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/AcuerdosConsejo/Acuerdo%206_2009%20Reforma%20Sistema%20Financiacion%20C3%B3n.pdf.

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. [sitio web]. Año 2014. Las Haciendas Autonómicas en cifras. [Consulta: 10 julio 2017]. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Las_Haciendas_Auton%C3%B3micas_en_cifras_2014.pdf.

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. [sitio web]. Año 2015. Informes sobre la financiación definitiva de las Comunidades Autónomas a través del sistema de financiación. [Consulta: 25 julio 2017]. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Cuadros_liquidaci%C3%B3n_2015.pdf.

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. [sitio web]. Año 2015. Recaudación definitiva por tributos cedidos. [Consulta 25 julio 2017]. Disponible en: <http://www.minhafp.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/RecaudacionDefinitivaTributosCedidos.aspx>.

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. [sitio web]. Año 2016. Datos del Registro de Entidades Locales. [Consulta: 10 julio 2017]. Disponible en: <http://ssweb.seap.minhap.es/REL/frontend/inicio/municipios/all/all>.

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. [sitio web]. Financiación Local [Consulta 2 julio 2017]. Disponible en: <http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Local/Paginas/Financiacion%20local.aspx>.

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. [sitio web]. Financiación autonómica de Ceuta y Melilla [Consulta 4 julio 2017]. Disponible en: <http://www.minhafp.gob.es/es->

ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Ceuta%20y%20Melilla.aspx.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS [sitio web]. Año 2015. C) Revenue and Spending shares of state and local government. Table 5 and Table 9 [Consulta 10 junio 2017]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/federalism/fiscal-decentralisation-database.htm>.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Boletín Oficial del Estado nº 59, de 9 de marzo de 2004. pp. 10284 a 10342. Texto consolidado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>.

Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. Boletín Oficial del Estado nº 224, de 17 de septiembre de 2011, pp. 98863 a 98866. Texto consolidado. Disponible en: https://boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2011-14809.

Sáenz, C.; Sáenz, E. [sitio web]. Año 2015. *La corresponsabilidad fiscal en Estados federales: una comparativa del sistema español frente al alemán y al estadounidense*. Revista del CLAD Reforma y Democracia, núm. 62, junio 2015. [Consulta: 20 junio 2017]. Disponible en: <http://www.redalcy.org/articulo.ca?id=357539626005>.

Sevilla, J.V. 2013. *Lecciones sobre financiación pública de los estados descentralizados*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. ISBN: 978-84-8008-367-6.

STATISTICS CANADA. [sitio web] Año 2015-2016. Federal Transfers to Provinces and Territories. [Consulta 10 junio 2017]. Disponible en: <https://www.fin.gc.ca/access/fedprov-eng.asp>.

STATISTISCHES-BUNDESAMT. [sitio web]. Año 2016. Statistics on tax revenue. [Consulta 10 junio 2017]. Disponible en: <https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/TaxBudgets/Tables/CashTaxRevenueMillionEuros.html>.