

LA AUTONOMÍA FISCAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: VENTAJAS Y RIESGOS

José María Durán Cabré y Maite Vilalta Ferrer
Universitat de Barcelona - Institut d'Economia de Barcelona

Sumario: 1. Introducción. 2. La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: situación actual. 3. El uso de la autonomía fiscal por parte de las Comunidades Autónomas. 4. La autonomía financiera de los gobiernos subcentrales y sus efectos: ventajas y limitaciones. 5. Reflexiones finales y propuestas de mejora. 6. Bibliografía.

1. Introducción

El objetivo de este informe es analizar el ejercicio de la autonomía tributaria de los gobiernos autonómicos y sus posibles efectos económicos y financieros. El ejercicio de dicha autonomía depende de la posibilidad que éstos tienen de tomar decisiones sobre determinadas figuras tributarias, tanto desde un punto de vista normativo, como de gestión; y ello, está determinado por el diseño de su modelo de financiación. De este modo, se puede afirmar que el ejercicio de la autonomía tributaria por parte de los gobiernos autonómicos de las Comunidades Autónomas de régimen común, es distinto del de las de régimen foral, dadas las significativas diferencias que existen entre los dos modelos. Al mismo tiempo, ello también permite afirmar que el ejercicio de la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común, ha ido cambiando en la medida que lo ha hecho su modelo de financiación surgido de los distintos acuerdos en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Los gobiernos de las Comunidades Autónomas de régimen común dispusieron, desde los primeros años de la década de los ochenta, del rendimiento de un conjunto de tributos (los ahora llamados “tradicionales”) que, si bien podían mayoritariamente gestionar, no disponían de ningún tipo de capacidad normativa sobre ellos. Esta situación fue cambiando a lo largo de los años. Por un lado, se fueron incorporando más tributos en su cesta tributaria y, por otro, se empezó a ceder además del rendimiento, cierta capacidad normativa sobre algunos de ellos (acuerdo del 1996), capacidad que se vio ampliada en los dos posteriores acuerdos (el del 2001 y el del 2009). Por tanto, el ejercicio de la autonomía tributaria empieza, para los gobiernos de las Comunidades Autónomas de régimen común, a mediados de los noventa, mientras que los de las Comunidades Autónomas de régimen foral lo venían ejerciendo hacía, al menos, más de quince años.

En este escrito no se realiza un estudio exhaustivo de la evolución de la autonomía tributaria de los gobiernos autonómicos y de su ejercicio a lo largo del tiempo, sino que se centra en el análisis de la situación actual y en ofrecer algunas reflexiones sobre sus consecuencias. Para hacerlo, se ha estructurado en cinco apartados, siendo el primero esta introducción. En el segundo apartado se identifican las fuentes de ingresos del actual modelo de financiación autonómica acordado el año 2009 que permiten a las Comunidades Autónomas de régimen común ejercer su autonomía tributaria y se ofrecen algunos indicadores que sirven para calibrar el grado de autonomía alcanzado. Al mismo tiempo se hace referencia a los tributos propios, que, a pesar de no formar parte de la cesta tributaria del modelo de financiación, han sido creados, tal como está previsto en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), por los gobiernos autonómicos en ejercicio de su poder tributario. El último punto de este segundo apartado contiene la descripción de las fuentes de ingresos que permiten a los gobiernos forales el ejercicio de su autonomía tributaria. En el tercer apartado, se analiza cual está siendo el uso de la autonomía tributaria por parte de los distintos gobiernos autonómicos, lo cual permite observar la existencia de comportamientos significativamente distintos entre ellos. En el cuarto apartado se enumeran las ventajas que, desde un punto de vista económico y financiero, supone el cumplimiento del principio de autonomía fiscal por parte de los gobiernos subcentrales, es decir, las ventajas asociadas al hecho de que los gobiernos puedan tomar decisiones en relación, tanto sobre el volumen de sus ingresos, como sobre la forma de obtenerlos (cómo distribuir la carga fiscal entre su ciudadanía); y al mismo tiempo se describen las limitaciones que ello supone, fundamentalmente, las referidas a la competencia fiscal y a la desigualdad, señalando los mecanismos que pueden contribuir a mitigarlas y/o eliminarlas. Finalmente, en el quinto y último apartado se enumeran un conjunto de reflexiones que, a título de conclusión, permiten apuntar algunas propuestas de mejora de la situación actual.

2. La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: situación actual

El grado de autonomía financiera de los gobiernos subcentrales viene determinado por la capacidad que tienen de tomar decisiones, tanto por el lado del gasto, como por el lado de los ingresos. En este apartado se analizará la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas por el lado del ingreso, es decir, su capacidad de tomar decisiones sobre el volumen de su presupuesto de ingresos y sobre la procedencia de los mismos.

2.1. La autonomía financiera en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: identificación de las fuentes

En este apartado se describe brevemente el funcionamiento del modelo de financiación autonómica vigente desde el último acuerdo del año 2009¹, con el objetivo de identificar aquellas fuentes del mismo que permiten a los gobiernos autonómicos el ejercicio de su autonomía financiera.

Se trata de un modelo configurado en tres vías de obtención de recursos: i) una cesta de impuestos; ii) un mecanismo de nivelación llamado Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF); iii) tres fondos de ajuste del sistema: el fondo de suficiencia global, el fondo de competitividad y el fondo de cooperación.

I. La cesta de impuestos.

Los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas se pueden clasificar en dos grupos: el formado por aquellos tributos el rendimiento de los cuales se cede totalmente a las Comunidades Autónomas, y el integrado por aquellos el rendimiento de los cuales se cede parcialmente.

Concretamente, las Comunidades Autónomas tienen cedido el 100% del rendimiento de los siguientes tributos: impuesto sobre el patrimonio; impuesto sobre sucesiones y donaciones; impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; tributos sobre el juego; impuesto especial sobre determinados medios de transporte; impuesto sobre el juego en línea; impuesto sobre depósitos bancarios; e impuesto sobre la electricidad. Desde 2023, también tienen cedido en su totalidad el nuevo impuesto sobre el depósito de residuos creado por la ley para una economía circular.

Las Comunidades Autónomas disponen de cierta capacidad normativa sobre la totalidad de estos tributos, excepto en el impuesto sobre depósitos bancarios y en el impuesto sobre la electricidad. En la Tabla 1 se muestran los elementos de cada uno de estos tributos cedidos totalmente sobre los cuales las Comunidades Autónomas pueden tomar decisiones, es decir, sobre los cuales pueden ejercer su autonomía financiera.

1. 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.

Tabla 1. Elementos de los impuestos cuyo rendimiento está cedido totalmente a las Comunidades Autónomas sobre los cuales tienen capacidad normativa

Impuesto	Capacidad normativa autonómica
Patrimonio	Mínimo exento Tipo de gravamen Deducciones y bonificaciones de la cuota compatibles con la normativa estatal
Sucesiones y donaciones	Reducciones de la base imponible Tarifa Cuantías y coeficiente de patrimonio preexistente Deducciones y bonificaciones de la cuota compatibles con la normativa estatal
Transmisiones patrimoniales	Tipos de gravamen sobre: - Concesiones administrativas - Transmisiones de bienes muebles e inmuebles - Constitución y cesión de derechos reales, excepto derechos reales de garantía - Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles Deducciones y bonificaciones de la cuota sobre los actos de los cuales se dispone de capacidad sobre el tipo de gravamen compatible con la normativa estatal.
Actos jurídicos documentados	Tipo de gravamen de los documentos notariales Deducciones y bonificaciones de la cuota sobre los documentos de los cuales se dispone de capacidad sobre el tipo de gravamen compatible con la normativa estatal
Tributos sobre el juego	Exenciones Base imponible Tipos de gravamen y cuotas Bonificaciones Devengo Aplicación de los tributos
Determinados medios de transporte	Incremento de los tipos de gravamen estatales hasta un 15%
Juego en línea	Tipos de gravamen hasta un 20%
Residuos	Incremento de los tipos de gravamen
Depósitos bancarios	No tienen capacidad normativa
Electricidad	No tienen capacidad normativa

Fuente: Elaboración propia.

Estos tributos cedidos totalmente son gestionados por las propias Comunidades Autónomas con la excepción del impuesto sobre determinados medios de transporte, el impuesto sobre el juego en línea, el impuesto sobre depósitos bancarios y el impuesto especial sobre la electricidad. El nuevo impuesto sobre residuos puede ser también gestionado por las Comunidades Autónomas por delegación del Estado, siempre que así lo hayan solicitado expresamente.

Así pues, sobre este listado de tributos, los gobiernos autonómicos pueden ejercer su autonomía financiera a través de dos vías: por un lado, legislando sobre aquellos elementos sobre los cuales tienen capacidad de decisión y, por otro lado, gestionándolos.

En cuanto a los tributos cedidos parcialmente, los gobiernos autonómicos participan del rendimiento de las principales figuras del sistema fiscal español. Concretamente, participan del 50% del IRPF, del 50% del IVA, y del 58% de los impuestos especiales en fase de fabricación sobre alcoholes, tabaco e hidrocarburos.

En el modelo anterior al actualmente vigente, estos porcentajes eran menores (de un 33% en cuanto al IRPF, de un 35% en cuanto al IVA y de un 40% en cuanto a los impuestos especiales), de forma que el acuerdo del 2009, supone una ampliación notable del peso de estos impuestos dentro de la cesta tributaria de las Comunidades Autónomas.

El cálculo del rendimiento que corresponde a cada Comunidad Autónoma en relación a estas figuras tributarias se hace de la manera siguiente:

- Para el IRPF se asigna a cada Comunidad Autónoma el 50% del rendimiento del impuesto declarado por los contribuyentes que tienen la residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma.
- En cuanto a los impuestos indirectos, la asignación del rendimiento que corresponde a cada Comunidad Autónoma se realiza a través de indicadores, es decir, no se utiliza la recaudación en el territorio de cada uno de estos impuestos indirectos, sino una aproximación a través de variables indicativas de dicha recaudación. Concretamente, los indicadores utilizados son los siguientes:
 - Para el IVA, la distribución del 50% de la recaudación total a las Comunidades Autónomas, se hace en función del porcentaje de consumo final de la Comunidad Autónoma respecto del consumo total, utilizando los datos proporcionados por el INE.
 - Para los impuestos especiales sobre hidrocarburos, tabaco y alcoholes, la distribución del 58% de la recaudación total entre las distintas Comunidades Autónomas, se hace utilizando los siguientes criterios:
 - Para el impuesto sobre hidrocarburos, la distribución se hace en función del porcentaje de ventas de gasolinas, gasóleos y fueles ponderado por los correspondientes tipos impositivos de la Comunidad Autónoma respecto al total.

- Para el impuesto sobre tabaco, la distribución se hace en función del porcentaje de las ventas en las expendedurías de tabaco ponderadas por los correspondientes tipos impositivos de la Comunidad Autónoma respecto al total.
- Para los impuestos sobre alcoholes, la distribución se hace en función del porcentaje de consumo de alcoholes de la Comunidad Autónoma respecto al total.

En cuanto a la capacidad normativa de los gobiernos autonómicos sobre estos tributos cedidos parcialmente, la Ley 22/2009 solo hace referencia al tramo autonómico del IRPF. Cabe decir que con los modelos anteriores (concretamente los acordados en 1996 y 2001), las Comunidades Autónomas ya disponían de cierta capacidad normativa sobre determinados elementos esenciales de este impuesto, como, por ejemplo, el tipo impositivo, las desgravaciones, etc., de manera que el acuerdo del 2009, supone una ampliación de los elementos sobre los cuales las Comunidades Autónomas pueden incidir. Esta ampliación se concreta en dos aspectos: la posibilidad de los gobiernos autonómicos de decidir el mínimo personal y familiar; y en cuanto a la escala de gravamen de la base general, la eliminación de la obligación de mantener el mismo número de tramos que la escala de gravamen estatal.

Por otro lado, también se determinan los aspectos del IRPF sobre los cuales las Comunidades Autónomas no pueden regular, y son los siguientes: los tipos de gravamen de la base del ahorro; las deducciones a la cuota establecidas por el Estado; los pagos por anticipado del impuesto; los conceptos y las situaciones personales y familiares de cada uno de los mínimos personales y familiares.

De este modo, y a título de resumen, la Tabla 2 recoge los elementos del IRPF sobre los cuales actualmente los gobiernos autonómicos pueden tomar decisiones.

Tabla 2. Elementos del IRPF sobre los cuales las Comunidades Autónomas tienen capacidad normativa

Impuesto	Capacidad normativa autonómica
Tramo autonómico de IRPF	Mínimo personal y familiar dentro de un intervalo del $\pm 10\%$ Escala aplicable a la base general manteniendo una estructura progresiva Deducciones a la cuota por: Circunstancias personales y familiares Inversiones no empresariales por aplicación de renta Subvenciones y ayudas públicas no exentas recibidas de las Comunidades Autónomas (excepto las que afecten el desarrollo de actividades económicas o las rentas que se integren en la base del ahorro) Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción de la vivienda habitual

Elaboración propia.

En cuanto al IVA, cabe destacar que, en el acuerdo de financiación del 2009 firmado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, se establece que el gobierno del Estado deberá iniciar los procedimientos necesarios ante la Unión Europea para que las Comunidades Autónomas puedan tener capacidad normativa sobre la fase minorista de dicho impuesto. Este mandato no se ha llevado a cabo, de hecho ni tan solo quedó recogido en la posterior Ley del 22/2009, de manera que los gobiernos autonómicos no tienen capacidad normativa sobre ningún elemento de este impuesto y tampoco lo tienen sobre los impuestos sobre consumos especiales (hidrocarburos, tabaco y alcohol).

Todos estos impuestos cedidos parcialmente a las Comunidades Autónomas, son gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), la cual les transfiere la parte del rendimiento del impuesto que les corresponde. En realidad, lo que se transfiere a las Comunidades Autónomas es una previsión de la recaudación de cada uno de estos impuestos y, una vez finalizado el ejercicio presupuestario y conocidas las cifras recaudadas, se procede a una liquidación definitiva. Ello da lugar a los llamados “pagos a cuenta”.

Cabe destacar que en el 2009 se acordó, por primera vez, una manera de estimar la recaudación potencial de los tributos cedidos para cada Comunidad Autónoma. Ello se hace con el objetivo de conocer la capacidad fiscal potencial de cada gobierno autonómico a efectos de calcular su aportación al mecanismo de nivelación (el FGSPF). Concretamente, se acordó estimar la recaudación potencial de cada figura tributaria de la siguiente manera:

- Para el impuesto de transmisiones patrimoniales y el de actos jurídicos documentados, los valores normativos se calculan del siguiente modo: se estableció que para el año base (2009) el valor normativo se correspondía con el 85% del importe recaudado por este impuesto en cada Comunidad Autónoma; y para los años posteriores, el valor normativo es el resultado de aplicar a dicho importe inicial, la tasa de crecimiento de la suma de los rendimientos que en cada Comunidad Autónoma se obtienen por IRPF, IVA e impuestos especiales entre el año base y el año correspondiente.
- Para el impuesto sobre sucesiones y donaciones, se duplicó el valor normativo del año base (2009) y se actualiza anualmente según la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios del Estado (ITE).
- Para los tributos sobre el juego se utiliza el valor normativo del año base actualizado según la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios del Estado (ITE).
- Para el impuesto especial sobre determinados medios de transporte se utiliza la recaudación real de cada año sin tener en cuenta el uso de las competencias normativas que han podido ejercer las Comunidades Autónomas.
- Para el IRPF, el valor normativo es igual al importe recaudado sin tener en cuenta el ejercicio de las competencias normativas realizado por la Comunidad Autónoma.

- Para el IVA y los impuestos especiales se utilizan los valores calculados a partir de los indicadores de consumo descritos anteriormente.

Disponer del cálculo de un valor normativo de la recaudación de los tributos cedidos a los gobiernos autonómicos, permite que éstos puedan ser comparados con los que realmente acaban obteniendo una vez han tomado sus decisiones en relación a los elementos sobre los cuales tienen capacidad normativa y de gestión. Esta comparación se hará más adelante en el apartado siguiente.

- ii. El mecanismo de nivelación del modelo: Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF).

El *Fondo de Garantía de los Servicios Públicos fundamentales (FGSPF)*, actúa de mecanismo de nivelación del modelo. Su objetivo es asegurar que cada Comunidad Autónoma, reciba los mismos recursos por habitante ajustado² para financiar los servicios esenciales del estado del bienestar (educación, sanidad y servicios sociales), realizando un mismo esfuerzo fiscal. La subvención que corresponde a cada gobierno autonómico procedente del FGSPF resulta de aplicar la siguiente formulación:

$$G_i = \left[\left(\frac{P_i}{P} \right) * 0,75\hat{T} - 0,75\hat{T}_i \right] + \left(\frac{P_i}{P} \right) Q \quad (1)$$

Siendo: G_i = FGSPF correspondiente al gobierno autonómico i ; P_i = población ajustada del gobierno autonómico i ; P = total población ajustada de los 15 gobiernos autonómicos de régimen común; \hat{T}_i = ingresos tributarios potenciales del gobierno autonómico i ; \hat{T} = total ingresos tributarios potenciales de los 15 gobiernos autonómicos de régimen común; Q = volumen de recursos aportados por la administración central del Estado al FGSPF.

El primer sumando de la expresión (1) corresponde a un fondo horizontal de suma cero y el segundo a un fondo vertical. La cuantía correspondiente a cada Comunidad Autónoma del fondo horizontal, se calcula restando de sus necesidades de gasto el 75% de su capacidad fiscal potencial ($0,75 \hat{T}_i$); las necesidades de gasto son las que resultan de aplicar el porcentaje de la de población ajustada $\left(\frac{P_i}{P}\right)$ sobre el 75% del total de recursos tributarios potenciales ($0,75 \hat{T}$). De este modo, cada gobierno aporta al fondo horizontal según su capacidad tributaria potencial, y recibe según sus necesidades. Si éstas son superiores a la capacidad, la subvención niveladora es positiva y, en caso contrario, es negativa. La cuantía correspondiente al fondo vertical, se calcula repartiendo el volumen aportado por la administración central (Q) según la población ajustada.

2. La población ajustada de cada Comunidad Autónoma se obtiene a partir de las siguientes variables y ponderaciones: población de derecho (30,0%); población protegida ponderada por unos coeficientes según 7 tramos de edad (38,0%); población mayor de 65 años (8,5%); población entre 0 y 16 años (20,5%); superficie (1,8%); dispersión (0,6%); insularidad (0,6%). Para un mayor detalle sobre el cálculo de las necesidades, véase De la Fuente (2017).

El resultado final de este mecanismo es una nivelación parcial (el 75%) de los recursos de los gobiernos autonómicos, es decir, se recortan, las diferencias iniciales en ingresos tributarios, alcanzando una distribución de los recursos más igual que la existente inicialmente.

En la Tabla 4 del apartado siguiente, se puede observar que hay tres Comunidades Autónomas aportadoras de este fondo (Madrid, Cataluña y Baleares) y las doce restantes son receptoras. En este caso, se trata de unos recursos incondicionados, es decir, los gobiernos autonómicos pueden decidir autónomamente su destino. Existe pues, una cierta autonomía financiera por el lado del gasto.

- iii. Los tres fondos de ajuste del modelo: fondo de suficiencia, fondo de competitividad y fondo de cooperación.

El objetivo del fondo de suficiencia fue el de asegurar que, con la entrada en vigor del modelo del 2009, ninguna Comunidad Autónoma no solo no perdiera recursos respecto el anterior modelo, sino que los incrementara en una cuantía adicional que fue previamente pactada. Este cálculo se hizo solo para el año base y se actualiza anualmente según la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios del Estado (ITE).

El objetivo del fondo de competitividad es contribuir a reducir las diferencias en la financiación por habitante (ajustado) de las distintas Comunidades Autónomas, incentivando su autonomía y su capacidad fiscal. No todas las Comunidades Autónomas reciben recursos de este fondo, sino solo aquellas que cumplen con algunas de las dos siguientes circunstancias: i) aquellas que tienen una financiación per cápita inferior a la media; ii) aquellas cuyo índice de financiación per cápita es inferior a su índice de capacidad fiscal per cápita. Una vez determinadas las beneficiarias se distribuye entre ellas según la población ajustada.

El fondo de cooperación es un fondo de desarrollo regional, cuyo objetivo es estimular el crecimiento y la convergencia regional en términos de renta. Solo son beneficiarias de este fondo aquellas Comunidades Autónomas que cumplen alguna de las siguientes condiciones: i) Que en la media de los últimos tres años hayan tenido un PIB per cápita inferior al 90% de la media de las Comunidades Autónomas de régimen común; ii) Que tengan una densidad de población inferior al 50% de la media de las Comunidades Autónomas de régimen común; iii) Que en los tres últimos años hayan tenido un crecimiento de población inferior al 90% de la media de las Comunidades Autónomas de régimen común y una densidad de población inferior a la media de las Comunidades Autónomas multiplicada por 1,25. La distribución de este fondo entre las beneficiarias se realiza repartiendo el importe total en dos subfondos: 2/3 partes del fondo se reparten según la población ponderada por la distancia entre el PIB per cápita de la Comunidad Autónoma y la media; 1/3 parte del fondo se reparte entre las beneficiarias que tienen

un crecimiento de la población inferior al 50% de la media, y se distribuye según la población. Ninguna Comunidad Autónoma puede recibir más de un 40% de este subfondo.

Al igual que en el caso del FGSPF los recursos que reciben los gobiernos autonómicos a través de estos tres fondos, son recursos incondicionados, es decir, les permiten ejercer su autonomía por el lado del gasto decidiendo su destino final.

Para concluir este apartado podemos afirmar que las únicas vías del actual modelo de financiación que permiten a las Comunidades Autónomas de régimen común ejercer un cierto grado de autonomía fiscal por el lado de los ingresos son los tributos cedidos que figuran en la Tabla 3.

Tabla 3. Relación de tributos cedidos que permiten a las Comunidades Autónomas el ejercicio de su autonomía fiscal

Impuesto	Rendimiento autonómico	Con capacidad normativa autonómica	Con capacidad de gestión autonómica
IRPF	50%	SI	NO
Patrimonio	100%	SI	SI
Sucesiones y donaciones	100%	SI	SI
Transmisiones patrimoniales	100%	SI	SI
Actos jurídicos documentados	100%	SI	SI
Tributos sobre el juego	100%	SI	SI
Determinados medios de transporte	100%	SI	NO
Juego en línea	100%	SI	NO
Residuos	100%	SI	Previa solicitud
Depósitos bancarios	100%	NO	NO
Electricidad	100%	NO	NO

Elaboración propia.

2.2. La autonomía financiera en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: cálculo de algunos indicadores.

La Tabla 4 muestra el volumen de ingresos obtenido por el conjunto de las Comunidades Autónomas de régimen común a través de las distintas fuentes

que configuran el actual modelo de financiación autonómica correspondientes al año 2019³. El modelo aportó un total de 130.043,92 millones de euros al conjunto de las quince Comunidades Autónomas de régimen común. El 87,5% de estos recursos proceden de los ingresos que los gobiernos autonómicos obtienen de las distintas figuras que integran la cesta tributaria (un total de 113.774,86 millones de euros). Y el 12,5% restante proceden de los diferentes fondos del modelo.

**Tabla 4. Ingresos procedentes del modelo de financiación autonómica*.
Millones de euros. 2019**

	Tributos**	FGSPF	Fondos de ajuste	Total
Andalucía	17.056,64	4.842,13	1.334,09	23.232,86
Aragón	3.731,47	218,63	330,84	4.280,93
Asturias	2.609,89	371,32	285,05	3.266,26
Baleares	3.743,67	-364,29	-29,89	3.349,48
Canarias***	2.316,22	2.951,62	872,34	6.140,17
Cantabria	1.602,76	61,19	548,69	2.212,64
Castilla-La Mancha	4.338,69	1.291,65	283,22	5.913,56
Castilla y León	6.104,83	1.017,75	655,83	7.778,41
Cataluña	23.483,85	-1.468,30	1.893,24	23.908,79
Extremadura	1.985,49	914,40	561,59	3.461,48
Galicia	6.256,15	1.539,89	854,01	8.650,06
La Rioja	813,06	88,30	240,42	1.141,78
Madrid	24.241,68	-4.343,77	-474,70	19.423,21
Murcia	3.156,32	773,17	-2,74	3.926,75
Valencia	12.334,15	1.196,39	-172,99	13.357,54
Total	113.774,86	9.090,07	7.178,99	130.043,92
% sobre el total	87,5%	7,0%	5,5%	100,0%

* Ingresos no homogeneizados a nivel competencial.

** En términos normativos (potenciales).

*** Canarias dispone de un régimen fiscal específico reconocido en la Constitución. Su cesta tributaria no es comparable con la del resto.

3. A pesar de que los últimos datos disponibles correspondientes a la liquidación del modelo de financiación autonómica son del año 2020, el cálculo de los indicadores se ha realizado con los datos de la liquidación del 2019 para evitar los efectos que la pandemia tuvo sobre el comportamiento de los ingresos tributarios.

Cuanto mayor es la parte de los ingresos que un gobierno obtiene a través de figuras tributarias sobre las cuales tiene capacidad para tomar decisiones, más autónomo es desde un punto de vista fiscal, de manera que uno de los indicadores sintéticos más utilizados para comprobar el grado de autonomía fiscal de los gobiernos, es el porcentaje de recursos obtenidos a través de dichas figuras tributarias. Ello es lo que refleja la Tabla 5.

Acabamos de comprobar que el peso del conjunto de los tributos dentro del modelo es relevante (de un 87,5%), sin embargo, tal como se ha descrito anteriormente, los gobiernos autonómicos solo tienen capacidad normativa sobre algunos de dichos tributos, de manera que si el cálculo de este porcentaje se realiza excluyendo aquellas figuras sobre las cuales los gobiernos de las Comunidades Autónomas no pueden legislar sobre ningún aspecto de su configuración, la cifra queda sensiblemente rebajada.

Concretamente, los recursos obtenidos a través de figuras tributarias con capacidad normativa por parte de los gobiernos autonómicos (IRPF, tributos cedidos tradicionales e impuesto sobre determinados medios de transporte) ascendieron el año 2019 a 63.001,35 millones de euros que suponen el 48,5% del total de los ingresos aportados por el modelo (35,4%+12,6%+0,5%); el 44,2% de los ingresos no financieros obtenidos por el conjunto de las Comunidades Autónomas (32,3%+11,5%+0,4%); y el 35,2% del total de ingresos incluyendo los financieros (25,7%+9,1%+0,4%).

Ello permite afirmar que las vías de obtención de ingresos que facilitan a los gobiernos autonómicos el ejercicio de un cierto grado de autonomía fiscal, aportan menos de la mitad de sus recursos (representan el 44,2% de sus ingresos no financieros). O lo que es lo mismo, más de la mitad de los ingresos autonómicos, se obtienen a través de fuentes sobre las cuales las Comunidades Autónomas no tienen capacidad legislativa para poder tomar sus decisiones de política tributaria.

Si, además, del anterior cómputo se excluyen aquellas figuras sobre las cuales los gobiernos autonómicos no disponen tampoco de capacidad para gestionarlas (el IRPF y el impuesto sobre determinados medios de transporte), la cuantía queda rebajada a los 16.365,67 millones de euros correspondientes a los tributos cedidos tradicionales, que aportan el 11,5% del total de ingresos no financieros.

Tabla 5. Ingresos procedentes de las distintas figuras que integran la cesta tributaria del modelo de financiación autonómica. Millones de euros. 2019

	Millones de euros	% s/total ingresos tributarios	% s/total ingresos modelo	% s/total ingresos no financieros	% s/total ingresos
IRPF	46.002,43	40,4%	35,4%	32,3%	25,7%
IVA	35.768,96	31,4%	27,5%	25,1%	19,9%
Impuestos s/alcohol	670,20	0,6%	0,5%	0,5%	0,4%
Impuesto s/tabaco	3.738,32	3,3%	2,9%	2,6%	2,1%
Impuesto s/ hidrocarburos	7.990,07	7,0%	6,1%	5,6%	4,5%
Tributos cedidos tradicionales*	16.365,67	14,4%	12,6%	11,5%	9,1%
Impuesto s/ electricidad	1.373,80	1,2%	1,1%	1,0%	0,8%
Impuesto s/determinados medios de transporte	633,24	0,6%	0,5%	0,4%	0,4%
Tasas vinculadas a los servicios transferidos	1.232,16	1,1%	0,9%	0,9%	0,7%
Total ingresos tributarios procedentes modelo de financiación autonómica	113.774,86	100,0%	87,5%	79,9%	63,4%
Total ingresos procedentes del modelo de financiación autonómica	130.043,92		100,0%	91,3%	72,5%
Total ingresos no financieros Comunidades Autónomas	142.419,32			100,0%	79,4%
Total ingresos Comunidades Autónomas	179.343,12				100,0%

*Incluye: patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales, actos jurídicos documentados y tasa sobre el juego.

Elaboración propia a partir de Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Queda claro, pues, que a pesar de que el peso de los tributos en relación al total de los recursos del modelo de financiación, es elevado (87,5%), las Comunidades Autónomas disponen de una limitada autonomía fiscal. El margen para mejorar la capacidad normativa y la capacidad de gestión de los gobiernos autonómicos en relación a sus figuras tributarias es todavía amplio. Sus recursos son aún muy dependientes de las decisiones que toma la administración central (Vilalta, 2020).

2.3. *La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas de régimen común más allá de su modelo de financiación: el papel de la tributación propia*

Los recursos procedentes del modelo de financiación no son los únicos de los que disponen los gobiernos autonómicos de régimen común. De hecho, tal como acabamos de ver en el cuadro anterior, las fuentes de ingresos que configuran el modelo aportan el 63,4% del total. Ello significa que el resto procede de otras fuentes que son: la tributación propia, las tasas y precios públicos, los ingresos patrimoniales, la enajenación de inversiones reales, las transferencias recibidas “fuera modelo” (procedentes de la Unión Europea, de consorcios, de empresas privadas, de familias e instituciones sin finalidad de lucro, etc.) y las operaciones financieras.

A pesar de que el régimen fiscal es una competencia atribuida por la Constitución española al gobierno central, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), permite a los gobiernos autonómicos crear impuestos bajo unos requisitos, como por ejemplo, el de no poder gravar hechos imponible ya gravados por la administración central. En base a este marco legal, en la práctica, las Comunidades Autónomas han ejercido su poder tributario, estableciendo una gran diversidad de tributos propios que, en términos generales, podríamos afirmar que se han ido especializando en el ámbito medioambiental y del juego (Gago, Labandeira, Picos, Rodríguez: 2005; Sanz: 2017; Vilalta, 2020). Así pues, a la hora de analizar el ejercicio de la autonomía fiscal de los gobiernos autonómicos, deben tenerse también en cuenta, las decisiones que éstos toman a la hora de diseñar sus tributos propios.

En la Tabla 6 figuran los tributos propios existentes en las distintas Comunidades Autónomas (año 2022). La entrada en vigor del impuesto estatal sobre el depósito de residuos a partir de 2023, supone que los impuestos autonómicos propios de las Comunidades Autónomas que gravan estos residuos quedan sin efecto.

Tabla 6. Tributos propios de las Comunidades Autónomas de régimen común. 2022

Comunidad Autónoma	Tributos
Andalucía	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre tierras infrutilizadas - Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera - Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales - Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (sin efecto) - Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos - Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la CA - Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito (sin efecto) - Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso

Comunidad Autónoma	Tributos
Aragón	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto medioambiental sobre las aguas residuales - Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera - Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta - Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada - Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión
Asturias	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas - Impuesto sobre el juego del bingo - Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua - Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales - Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente - Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
Balears	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre los premios del juego del bingo - Canon de saneamiento de aguas - Impuesto sobre estancias turísticas - Canon sobre el vertido y la incineración de residuo
Canarias	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo - Canon de vertido - Impuesto sobre las Labores del Tabaco - Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades (suspendida aplicación) - Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito de Canarias (sin efecto)
Cantabria	<ul style="list-style-type: none"> - Canon de agua residual - Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos - Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas - Canon por la implantación en el suelo rústico de la Comunidad Autónoma de Cantabria de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica y la evacuación de dicha energía generada a la red
Castilla La Mancha	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente - Canon eólico - Canon medioambiental de la Directiva Marco del Agua o DMA (suspendida su aplicación)

Comunidad Autónoma	Tributos
Castilla y León	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos, por las centrales nucleares y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión - Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
Cataluña	<ul style="list-style-type: none"> - Gravamen de Protección Civil - Canon del agua - Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales - Canon sobre la incineración de residuos municipales - Canon sobre la deposición de residuos municipales - Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción - Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales - Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos - Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial - Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria - Impuesto sobre las viviendas vacías - Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas - Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica - Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas - Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente
Extremadura	<ul style="list-style-type: none"> - Canon de saneamiento - Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos - Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente - Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (sin efecto) - Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
Galicia	<ul style="list-style-type: none"> - Canon del agua - Impuesto sobre contaminación atmosférica - Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada - Canon eólico - Impuesto compensatorio ambiental minero - Canon de inmuebles en estado de abandono

Comunidad Autónoma	Tributos
La Rioja	<ul style="list-style-type: none"> - Canon de saneamiento - Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos - Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas - Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
Madrid	Carece de impuestos propios y recargos vigentes
Murcia	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre los premios del juego del bingo - Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales - Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera - Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia - Canon de saneamiento - Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
Valencia	<ul style="list-style-type: none"> - Canon de saneamiento - Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente - Impuesto sobre la eliminación, incineración, coincineración y valorización energética de residuos - Impuesto sobre las viviendas vacías - Impuesto valenciano sobre estancias turísticas (entrada en vigor el 19 de diciembre de 2023) - Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (entrada en vigor el 1 de enero de 2025) - Impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera provenientes de instalaciones (entrada en vigor el 1 de enero de 2025) - Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (entrada en vigor el 1 de enero de 2025)

Elaboración propia a partir de Ministerio de Hacienda y Función Pública.

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-III-Tributacion-Autonomica-2022.pdf>

La Tabla 7 muestra que los tributos propios creados por los distintos gobiernos autonómicos, aportaron al conjunto de las Comunidades Autónomas, 1.910,35 millones de euros el año 2021, el 45,2% de los cuales corresponde a Cataluña.

Tabla 7. Recaudación tributos propios Comunidades Autónomas régimen común*. Millones de euros. 2021

	Millones de euros	%
Andalucía	145,00	7,6
Aragón	82,72	4,3
Asturias	89,54	4,7
Baleares	111,53	5,8
Cantabria	29,40	1,5
Castilla-La Mancha	12,62	0,7
Castilla y León	70,33	3,7
Cataluña	863,77	45,2
Extremadura	113,85	6,0
Galicia	88,65	4,6
La Rioja	18,97	1,0
Madrid	0,00	0,0
Murcia	62,66	3,3
Valencia	221,31	11,6
Total	1.910,35	100,0

(*) Se ha excluido Canarias dada su régimen fiscal específico.

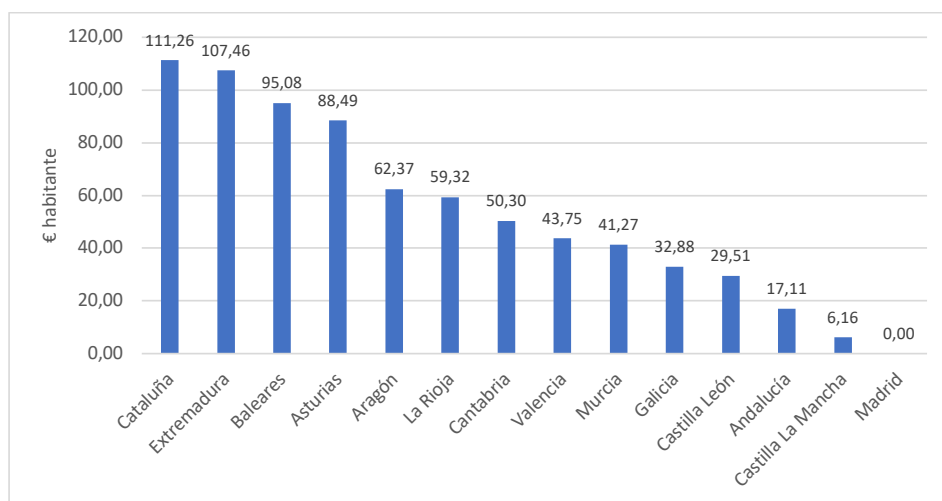
Elaboración propia a partir de Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Los ingresos procedentes de estos tributos representaron el año 2021 un 0,98% de los ingresos totales del conjunto de las Comunidades Autónomas, de manera que, cuantitativamente, son poco significativos. Sin embargo, su existencia supone, cualitativamente, un hecho relevante dado que se trata de unos ingresos que han sido obtenidos por los gobiernos autonómicos ejerciendo su máximo poder tributario: los legislan, los gestionan, los administran y gozan del 100% de su rendimiento. Cabe destacar que la utilización de este poder tributario por parte de los gobiernos autonómicos ha acabado, a menudo, en el Tribunal Constitucional, quien ha tenido que pronunciarse sobre aspectos como qué gobierno había establecido antes un determinado tributo, si se debía o no suprimir, o si se debía establecer alguna compensación.

El Gráfico 1 muestra que, en términos por habitante, existen importantes diferencias en la recaudación obtenida por los gobiernos autonómicos a través de los tributos propios que han creado. Mientras que en Cataluña estos tributos aportaron 111,26 euros por habitante al gobierno de la Generalitat, en Madrid no aportaron ningún ingreso dado que en esta Comunidad Autónoma no tiene ningún tributo propio (año 2021). Además de Cataluña, las

Comunidades Autónomas en donde la tributación propia ha aportado más ingresos por habitante, son Extremadura, Baleares y Asturias.

Gráfico 1. Ingresos procedentes de tributos propios de las Comunidades Autónomas de régimen común. Euros habitante. 2021.



Elaboración propia a partir de la Tabla 7 e INE.

Finalmente, cabe tener en cuenta que los gobiernos autonómicos obtienen recursos mediante el establecimiento de tasas y precios públicos que, en la mayoría de los casos, deben ser establecidos respetando el marco legislativo del gobierno central. Existe, no obstante, un cierto margen para el ejercicio de la autonomía financiera por parte de las Comunidades Autónomas a la hora de fijar y diseñar dichas tasas y precios públicos (su peso es de alrededor del 3% del total de ingresos del conjunto de las Comunidades Autónomas, en concreto del 2,7% en 2019).

2.4. La autonomía financiera en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen foral

La disposición adicional primera de la Constitución española reconoce los derechos históricos de los territorios forales y establece que la actualización del régimen foral, se hará en el marco de la propia Constitución y de los estatutos de autonomía.

El art. 40 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado en 1979, establece que “para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias, el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autonómica”; y el art. 41 establece que “las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto

Económico o Convenio”. El año 1981 se aprobó la primera Ley de Concerto Económico donde se delimitaban las relaciones financieras y tributarias entre el Estado español y los territorios forales del País Vasco. La revisión de esta Ley estaba prevista que se llevara a cabo cada 20 años. Solo fue revisada en 2002, momento en que se determinó una duración indefinida.

En cuanto a Navarra el sistema es muy similar. En este caso, las relaciones de orden tributario con el Estado están reguladas mediante una Ley de convenio que fue aprobada en 1990 de duración indefinida, ligeramente modificada en dos ocasiones en 2015 y 2022.

En base a este marco legal, se puede afirmar que el sistema de financiación de las dos Comunidades Autónomas forales se fundamenta en dos pilares básicos (Zubiri, 2010): la autonomía fiscal de los territorios forales; ii) el pago de una cuantía al gobierno central.

- i. La autonomía fiscal de las Comunidades Autónomas forales: las diputaciones forales gestionan, recaudan y, bajo algunas restricciones armonizadoras, diseñan los impuestos básicos de su sistema fiscal. Los impuestos transferidos a la Comunidad Autónoma del País Vasco se denominan “impuestos concertados”, mientras que los transferidos a la Comunidad Autónoma de Navarra son llamados “impuestos convenidos”. En ambos casos, se trata de todos los impuestos que configuran el sistema fiscal español (IRPF, IVA, Impuesto sobre sociedades, impuestos sobre consumos específicos, impuestos sobre sucesiones y donaciones, etc.), excepto los siguientes: renta de aduanas; tasas, precios y otros ingresos asociados a los servicios que no han sido transferidos a las Comunidades Autónomas forales; y las cotizaciones a la Seguridad Social. Tampoco han sido transferidas las retenciones que se aplican a los funcionarios y empleados del Estado (excepto los empleados en organismos autónomos y entes empresariales), y las retenciones de capital en activos emitidos por el Estado o las Comunidades Autónomas de régimen común.

Las diputaciones forales tienen capacidad normativa sobre los impuestos concertados (o convenidos) sujeta a las siguientes limitaciones de carácter general:

- a) Se debe respetar la solidaridad en los términos previstos por la Constitución y el Estatuto de Autonomía;
- b) Se debe atender a la estructura general impositiva del Estado español;
- c) Debe existir una coordinación, armonización y colaboración con el Estado según lo establecido en la Ley de concierto (o convenio);
- d) Debe existir una coordinación, armonización y colaboración entre los territorios forales (entre las tres diputaciones forales del País Vasco) según lo dictaminado por el propio Parlamento del País Vasco;
- e) Deben respetarse los tratados o convenios internacionales firmados por el Estado español.

Y además de estas limitaciones de carácter general hay unos criterios de armonización fiscal que también deben cumplirse:

- a) Las normas dictadas por los territorios forales en materia tributaria deben adecuarse a la Ley General Presupuestaria;
- b) Debe existir una clasificación de las actividades económicas igual a la existente en territorio común;
- c) Las normas forales no pueden suponer un obstáculo a la competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y libre movimiento de capitales y mano de obra;
- d) La presión fiscal efectiva global será equivalente a la del territorio común.

También se prevén algunas limitaciones específicas para algunas figuras impositivas. Por ejemplo: en el impuesto sobre sociedades, los territorios forales tienen autonomía plena para aquellas empresas que tributan exclusivamente en la Comunidad Autónoma foral, pero no tienen ninguna para aquellas empresas que tributan en una determinada cifra relativa en dicho territorio; en el IRPF los territorios forales tienen autonomía plena excepto en retenciones del capital y plusvalías; en el IVA los territorios forales solo tienen autonomía para decidir los modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales; en impuestos como el patrimonio o sucesiones y donaciones los territorios forales tienen autonomía plena; etc.

Además de capacidad normativa sobre todos los tributos concertados (convenidos), los gobiernos forales disponen de capacidad para gestionarlos y administrarlos.

- ii. El pago de una cuantía al gobierno central: las Comunidades Autónomas forales transfieren al gobierno central una cuantía como contrapartida de los gastos que este realiza en territorio foral, por lo tanto, en beneficio de los ciudadanos de los territorios forales. Este pago se denomina “cupo” en el caso del País Vasco y “aportación” en el caso de Navarra.

Así pues, el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas forales se fundamenta, precisamente, en el ejercicio de la autonomía fiscal de sus gobiernos, los cuales disponen de una amplia capacidad para tomar decisiones sobre el diseño y la gestión de todos los tributos que lo configuran a excepción del IVA y los impuestos sobre consumos especiales.

La Tabla 8 muestra que los gobiernos del País Vasco y Navarra dispusieron, el 2019, de un total de 14.309,27 millones de euros obtenidos a través de los tributos pagados directamente a sus respectivas haciendas por sus ciudadanos (10.373,46 millones corresponden al País Vasco y 3.889,89 a Navarra). Estos recursos procedentes de las figuras tributarias que configuran el modelo de financiación foral, suponen el 98,3% del total de los ingresos obtenidos (este porcentaje es del 63,4% en el caso de las Comunidades Autónomas de régimen común).

La cuantía aportada al gobierno central en concepto del pago de los servicios prestados por éste en territorio foral, ascendió a 1.502,35 millones de euros (954,61 millones de euros correspondientes al País Vasco y 547,74 a Navarra).

Tabla 8. Procedencia de los ingresos de las 2 Comunidades Autónomas de régimen foral. 2019

	Millones euros	% s/ total ingresos
<i>Ingresos procedentes del modelo de financiación foral</i>	12.806,92	88,0%
Tributos concertados	14.309,27	98,3%
- Cupo/aportación	-1.502,35	-10,3%
<i>Ingresos obtenidos fuera modelo de financiación*</i>	1.753,15	12,0%
Total ingresos Comunidades Autónomas forales	14.560,07	100,0%

*Incluye: tasas y precios públicos; transferencias procedentes de la administración central, del exterior y de otros entes; ingresos patrimoniales; enajenación de inversiones reales; y operaciones financieras. Elaboración propia a partir de Ministerio de Hacienda.

Ello permite concluir que el margen de autonomía financiera de los gobiernos forales es significativamente superior al de los gobiernos autonómicos de régimen común.

3. El uso de la autonomía fiscal por parte de las Comunidades Autónomas

3.1 *El ejercicio del poder normativo en los impuestos cedidos*

Desde 1997, cuando las Comunidades Autónomas de régimen común recibieron por primera vez poder normativo en varios impuestos cedidos, su uso se ha ido extendiendo a todos los impuestos con capacidad normativa. Esto significa que, en la actualidad, las cuotas que contribuyentes en situaciones similares pueden tener que pagar en impuestos como el IPRE, patrimonio, sucesiones y donaciones o transmisiones patrimoniales y actos jurídicos pueden presentar importantes diferencias entre comunidades. A continuación, analizamos de manera resumida las modificaciones más relevantes para los diferentes impuestos mencionados⁴.

4. Trabajos en donde se ha analizado el uso de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos en períodos anteriores son, entre otros: Durán, Esteller (2006), Lago, Martínez-Vázquez (2010) y De Gispert, Vilalta (2016)

– En el IRPF

Los cambios que se han ido introduciendo en este impuesto son muy numerosos y afectan a todos los elementos del impuesto sobre los cuales las comunidades tienen poder normativo. En la Tabla 9, se muestra información sobre valores referidos a la tarifa y a los mínimos en 2023. Las escalas de gravamen autonómicas que se aplican sobre base general del impuesto presentan diferencias significativas entre comunidades y con respecto a la tarifa estatal. Si la tarifa estatal consta de 6 tramos, las respectivas escalas autonómicas oscilan entre los 5 (Andalucía, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Galicia, Madrid y Murcia) y los 11 (Valencia), situándose el número medio de tramos en torno a 7. El tipo marginal mínimo, que en la tarifa estatal es de 9,50%, oscila en las Comunidades Autónomas entre un mínimo del 8,50% (Madrid) y un máximo de 10,50% (Cataluña), si bien el valor medio es del 9,33%, muy cercano al estatal. Respecto al tipo marginal máximo, las diferencias son sin duda más relevantes. El Estado aplica un máximo del 24,50%, frente a tipos autonómicos máximos que van desde el 20,50% (Madrid) al 29,50% (Valencia). Nueve Comunidades Autónomas aplican un tipo superior al estatal, mientras que seis lo aplican inferior, de manera que el tipo promedio máximo resulta muy similar al estatal, 24,43%. Ahora bien, este tipo máximo se aplica sobre tramos de renta muy distintos: a partir de 300.000 euros en el caso del estatal, pero entre 53.407,20 (Castilla y León) y 200.000 (Valencia) en las Comunidades Autónomas. El valor medio a partir del cual se aplica el tipo máximo autonómico resulta muy inferior al estatal, 110.280,27 euros.

Algunas comunidades también han modificado expresamente los mínimos personal y familiar, si bien en un número menor que en los cambios de la tarifa. En concreto, el mínimo personal general y el mínimo familiar por primer hijo, que tomamos como variables de referencia por ser los que se aplican con mayor frecuencia, se han modificado aumentándolos únicamente en 4 Comunidades Autónomas. No obstante, cabe advertir que el sistema previsto por la ley del impuesto de aplicación de los mínimos (a su importe se le aplica la tarifa general y el resultado se reduce a efectos del cálculo de la cuota íntegra) provoca que todo cambio del primer tramo de la tarifa general suponga, de facto, una modificación del importe deducible como consecuencia de la aplicación de los mínimos.

En relación con las deducciones sobre la cuota íntegra autonómica, el número de deducciones introducidas no para de crecer desde que se permitió su aplicación en 1997 y en 2022, como se puede ver en la Tabla 10, se sitúa en un total de 286 deducciones. Esto representa un promedio de 19 deducciones por comunidad, oscilando entre un mínimo de 10 (Cataluña) y un máximo de 35 (Valencia). La casuística de las deducciones es muy elevada, tanto en lo que respecta a la finalidad de las mismas como a su configuración legal. Esto significa que su alcance práctico puede ser muy diferente y no depende, necesariamente, del número de deducciones introducidas. No obstante, noso-

tros nos limitamos a destacar el uso formal del poder normativo en el impuesto a la hora de regular nuevas deducciones en la cuota autonómica, sin entrar ni en sus implicaciones prácticas ni en su efectividad a la hora de alcanzar los objetivos que justificaron su aplicación, temas que se escapan de la finalidad de este trabajo.

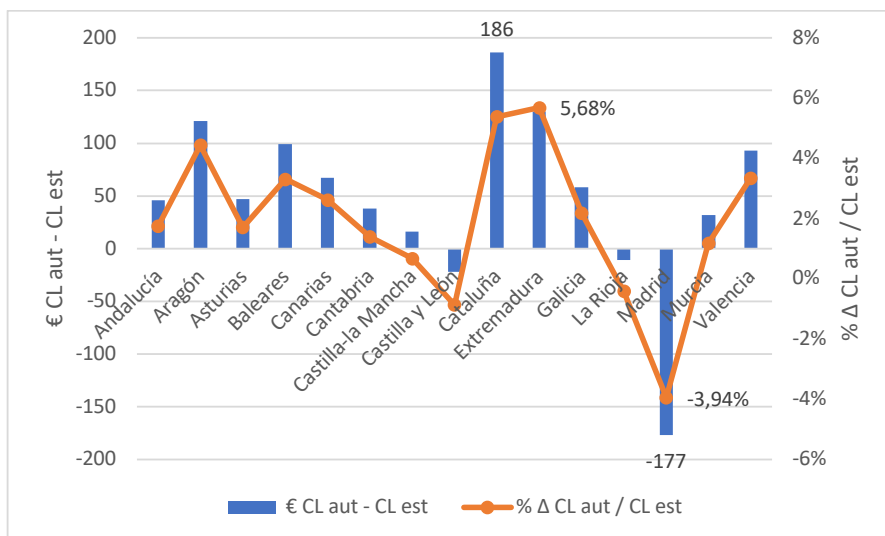
Una manera simple de analizar cuantitativamente los cambios que en la escala general, mínimos y deducciones autonómicas han introducido las Comunidades Autónomas es comparando la cuota líquida promedio de cada comunidad con la correspondiente al Estado en dicha comunidad. Esto se muestra con datos referidos a 2020 (por tanto, con la normativa aplicable dicho año) en el Gráfico 2, donde en el eje de la izquierda se observa la diferencia entre cuotas líquidas en euros y en el de la derecha la variación en términos porcentuales de la cuota autonómica con respecto a la correspondiente cuota estatal. La diferencia es positiva en 12 Comunidades Autónomas, lo que significa que como consecuencia del uso que han ejercido de su capacidad normativa, el contribuyente promedio de cada una de estas 12 regiones paga más a la comunidad que lo que paga al Estado; y lo contrario sucede en las otras 3 comunidades. Al tratarse de un impuesto progresivo, no obstante, el signo de estos cambios puede ser diferentes en función de la renta y circunstancias de cada contribuyente, por lo que no significa que todos los contribuyentes de una comunidad paguen más o menos después de los cambios introducidos.

Tabla 10. Número de deducciones autonómicas (año 2022) e importe promedio aplicado (año 2020) en el IRPF

	Total	Andalucía	Aragón	Asturias	Baleares	Canarias	Cantabria	Castilla-La Mancha	Castilla y León	Cataluña	Extremadura	Galicia	La Rioja	Madrid	Murcia	Valencia	Media Comunitades Autónomas
Número de deducciones autonómicas	286	14	18	23	19	29	15	26	17	10	13	19	19	13	16	35	19,07
Importe promedio euros deducciones aplicadas	22	46	31	16	ND	53	26	11	55	19	24	35	17	20	15		

Fuente: Cálculos propios a partir de datos de *Estadísticas de los declarantes del IRPF*, AEAT

Gráfico 2. Comparación entre cuotas líquidas autonómica y estatal promedio por Comunidades Autónomas, 2020



Fuente: Cálculos propios a partir de datos de *Estadísticas de los declarantes del IRPF*, AEAT

– En el impuesto sobre sucesiones y donaciones

Las Comunidades Autónomas disponen de una amplia capacidad normativa en este impuesto, como se ha comentado en el apartado 2.1, capacidad que se ha venido ejerciendo de manera activa por todas las comunidades por lo que la cuota a pagar puede presentar importantes diferencias entre regiones (REAF, 2023). Los cambios normativos introducidos modifican las reducciones estatales del impuesto, haciéndolas más generosas y disminuyendo sus requisitos; se establecen tarifas impositivas diferentes, tanto en el número de tramos como en el importe de los tipos marginales; se introducen deducciones y bonificaciones de la cuota, que pueden ser muy generosas; y, finalmente, se modifican los coeficientes a aplicar por el patrimonio preexistente. Estos cambios afectan más a las transmisiones mortis causa, aunque también se dan en numerosas donaciones y, principalmente se regulan para las transmisiones más frecuentes en la práctica, entre cónyuges y de padres a hijos. En consecuencia, las diferencias en el nivel efectivo de imposición entre comunidades pueden ser muy importantes, algo especialmente relevante en este impuesto que, recordemos, grava una variable stock, la riqueza acumulada a lo largo de una vida, y, por tanto, la cuota a pagar al recibir la herencia enseguida es elevada en términos absolutos con tipos impositivos que, en otros impuestos, como el de la renta, no parecerían elevados (Durán Cabré y Esteller Moré, 2011).

Asimismo, cabe destacar que los cambios normativos no siempre han ido en una única dirección, es decir, no siempre han supuesto una bajada de la

cuota a pagar en la respectiva comunidad. Sí lo fueron en una primera etapa, pero las necesidades financieras de muchas comunidades como consecuencia de la caída de ingresos tributarios que provocó la gran recesión, así como la alternancia política, han provocado que el sentido de los cambios normativos haya ido variado a lo largo del tiempo y, por tanto, también puedan suponer tener que pagar más. En 2023, de manera resumida, la situación del impuesto sería la siguiente:

- En las sucesiones más frecuentes, entre cónyuges y de padres a hijos, prácticamente no se paga nada en 6 Comunidades Autónomas, con independencia del importe recibido en la herencia (Andalucía, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Madrid y Murcia). En las demás Comunidades Autónomas de régimen común, estas transmisiones prácticamente no tributan cuando su importe se sitúa por debajo de un límite, a partir del cual el nivel de imposición se incrementa considerablemente. No obstante, las diferencias entre estas otras comunidades pueden también ser significativas dependiendo de los diferentes elementos que determinan la cuota final a pagar: la tarifa establecida (tipos entre un mínimo del 5% y un máximo del 18%, en Galicia; entre un 1% y un 20%, en Baleares; o entre un 21,25% y un 36,50%, en Asturias); la aplicación o no de una deducción de la cuota (del 100% hasta el 80%, al disminuir al aumentar la base, en Castilla-La Mancha; del 60% en Cataluña hasta su eliminación total al aumentar la base; o constante del 50% en Valencia) y de los coeficientes del patrimonio preexistente regulados.
- En las donaciones más frecuentes (grupos I y II), las diferencias nuevamente son muy relevantes. En 5 Comunidades Autónomas prácticamente no se paga nada, con independencia del importe de la donación, por las bonificaciones de la cuota introducidas (Andalucía, Cantabria, Castilla y León, Madrid y Murcia). En las demás comunidades, las diferencias también son considerables por los diferentes cambios adoptados: tarifas impositivas diferentes (en Cataluña y Galicia, tipos marginales entre el 5% y el 9%, frente a los más habituales que pueden llegar al 36,50%); bonificaciones que varían según la base (en Aragón es del 65%, pero desaparece para bases elevadas; en Castilla-La Mancha, entre el 95% y el 85%; en la Rioja, entre el 99% y el 50%); o deducciones (en Baleares, el importe a pagar no puede superar el 7% de la base liquidable).
- **En el impuesto sobre el patrimonio**

La situación del impuesto sobre el patrimonio es diferente a la observada en el impuesto anterior. Aunque el poder normativo de las Comunidades Autónomas es también muy elevado y son numerosos los cambios normativos aprobados a lo largo del tiempo, las diferencias entre comunidades no son, en general, tan grandes. El uso más relevante de la capacidad normativa se ha llevado a cabo a través de la bonificación de la cuota. En la actualidad, 2023,

Andalucía y Madrid aplican una bonificación del 100% que, por tanto, exime a sus contribuyentes de pagar el impuesto. En Galicia, esta bonificación se sitúa en el 50%. Por tanto, el impuesto se paga en la mayoría de regiones.

Anteriormente, alguna otra comunidad había aplicado durante algún año bonificaciones similares, pero luego se suprimieron. Así, Baleares aplicó una bonificación del 100% en 2011 y 2012, y Valencia en 2011. La Rioja, por su parte, aplicó una bonificación del 50% entre 2015 y 2017, que pasó a ser del 75% en 2018 y 2019, para luego eliminarse.

Algunas Comunidades Autónomas también han regulado un mínimo exento diferente al general de 700.000 euros. En concreto, el importe es de 400.000 euros en Aragón y de 500.000 euros en Cataluña, Extremadura y Valencia. En el caso de Murcia, y con efectos de momento exclusivos para 2023, el mínimo se fija en 3.7000.000 euros. La tarifa estatal se aplica por defecto en 6 Comunidades Autónomas, mientras que 9 tienen su propia tarifa. No obstante, las diferencias en los tramos y tipos marginales entre las diferentes tarifas son menores. Los tipos marginales inferiores oscilan entre el 0,20% (estatal) y el 0,30% (Extremadura) y los marginales máximos entre el 2,5 (Galicia) y el 3,75% (Extremadura y Valencia), siendo el tipo máximo de la tarifa estatal el 3,50%. Por tanto, no hay grandes diferencias en la tarifa. Asimismo, cabe destacar que la reciente introducción por parte del Estado del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas previsto para 2022 y 2023, en cuya tarifa se prevé un tipo marginal máximo del 3,50%, ha llevado a Cataluña a introducir durante estos dos años un nuevo tipo marginal máximo del 3,48% y, en el caso de Valencia, a aprobar una nueva tarifa para esos dos años idéntica a la del impuesto sobre las grandes fortunas. Recordemos que la cuota efectivamente pagada en el impuesto sobre el patrimonio es deducible del nuevo impuesto, de manera que estos cambios buscan que finalmente el importe a pagar se quede en la comunidad.

– **En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados**

Las modificaciones normativas más relevantes introducidas por las Comunidades Autónomas se centran en el tipo impositivo que grava las transmisiones de inmuebles. La normativa estatal prevé un tipo general del 6%, tipo que en la actualidad únicamente aplica Madrid. En las demás Comunidades Autónomas, este tipo se sitúa entre el 6,5% en Canarias y el 10% de Cantabria. Ahora bien, hay comunidades que han introducido una cierta progresividad, de manera que el tipo varía por tramos según el valor del bien inmueble. En Extremadura, 8, 10 y 11%; en Cataluña y Valencia, 10 y 11%; y en Baleares, 8, 9, 10, 12 y 13%. Asimismo, las Comunidades Autónomas también establecen tipos más reducidos al general por las transmisiones de determinados inmuebles, como la vivienda habitual, la sede social de empresas o explotaciones agrarias, o cuando los inmuebles están situados en municipios pequeños o en riesgo de despoblación. Estos tipos, además, pueden ir

dirigidos a determinados colectivos como jóvenes, familias numerosas o familias con menores recursos.

El tipo impositivo de la modalidad de actos jurídicos documentados también ha sido modificado por las Comunidades Autónomas, aumentándolo en este caso todas ellas (REAF, 2023). La norma estatal prevé el 0,5%, pero ninguna lo aplica al haber establecido tipos impositivos diferentes que son del 0,75% (Canarias y Madrid), el 1% (La Rioja), el 1,2% (Andalucía y Asturias), y el 1,5% en las restantes 10 comunidades de régimen común. En la modalidad de actos jurídicos documentados, además de variar el tipo general se han regulado numerosos tratamientos especiales vía tipos diferentes o bonificaciones específicas. Por ejemplo, varias Comunidades Autónomas prevén un tipo incrementado de actos jurídicos cuando en la transmisión se renuncia a la exención del IVA. Otras prevén tipos muy inferiores por la adquisición de la vivienda habitual o de inmuebles afectos a actividades económicas en municipios en riesgo de despoblación. Este tipo de tratamientos ventajosos también puede tomar la forma de deducción o bonificación de la cuota.

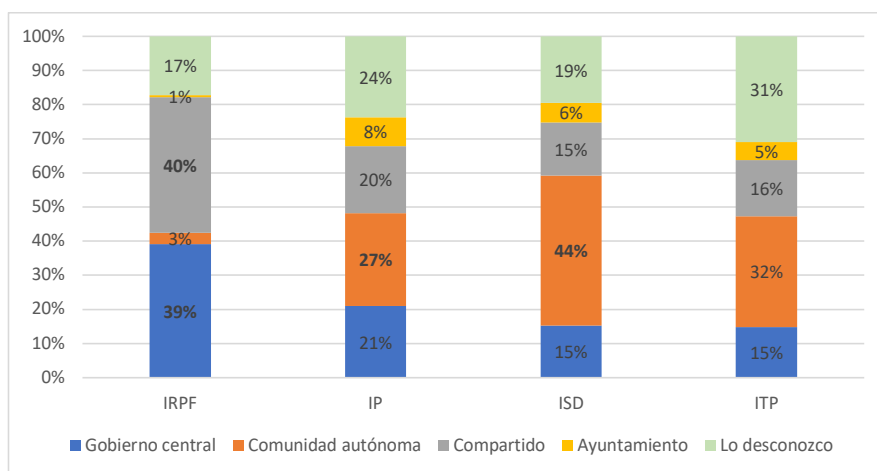
3.2. ¿Qué grado de conocimiento existe sobre a quién se pagan los impuestos cedidos?

Acabamos de ver en el apartado anterior que las diferentes Comunidades Autónomas de régimen han utilizado ampliamente el poder normativo recibido de acuerdo con la normativa del modelo de financiación autonómica. Si la finalidad de la cesión de capacidad normativa es reforzar su autonomía financiera, parece que este objetivo se consigue. Son muy numerosos los cambios introducidos en los cuatro impuestos analizados, incluido el IRPF, impuesto paradigmático en los sistemas fiscales modernos por su elevada capacidad recaudatoria y su papel fundamental en la progresividad global del sistema fiscal. Recordemos de la Tabla 5 que su recaudación representa el 32,3% del total de ingresos no financieros de las Comunidades Autónomas.

Ahora bien, para que efectivamente la cesión de poder normativo suponga una mejora en términos de autonomía financiera y de responsabilidad fiscal de los gobiernos autonómicos frente a sus ciudadanos resulta imprescindible que éstos conozcan a quién se pagan los impuestos. Es decir, en el caso del IRPF, que de facto es un impuesto compartido puesto que en torno a la mitad del importe pagado corresponde a la comunidad del contribuyente; y, respecto de los impuestos tradicionales cedidos que recaen sobre la riqueza, que se pagan en su totalidad a los gobiernos autonómicos. Sin embargo, las encuestas de opinión suelen mostrar que esto no es así (Durán Cabré y Esteller Moré, 2019). Al respecto disponemos de los resultados de una amplia encuesta realizada a principios de 2021 sobre la descentralización impositiva en España, con una muestra de 3.017 adultos representativa de todo el territorio español (Durán Cabré y Esteller Moré, 2023, para una mayor información). Una de las preguntas efectuadas es “¿A qué gobierno crees que se pagan los siguientes impuestos?, entre los cuales están los cuatro impuestos cedidos con

poder normativo. Las respuestas ofrecidas a los encuestados son: al Gobierno central en su totalidad; a la Comunidad Autónoma en su totalidad; una parte al Gobierno central y otra a la Comunidad Autónoma; al Ayuntamiento en su totalidad; y lo desconozco. Como se observa en el Gráfico 3, existe un elevado desconocimiento sobre a qué nivel de gobierno se pagan los impuestos. Únicamente un 40% de los ciudadanos de las Comunidades Autónomas de régimen común contestan acertadamente que el IRPF se paga una parte al gobierno central y otra a las Comunidades Autónomas. Un 39% aún cree que se paga en su totalidad al estado. Y un 17% admite que desconoce a quién se paga. Estos resultados significan que la mayoría de ciudadanos, un 60%, no sabe correctamente a quién se paga el IRPF. El grado de conocimiento en el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones es algo superior: un 44% sabe que se paga todo a su comunidad. En el caso del impuesto sobre el patrimonio, este porcentaje se reduce al 27% y en transmisiones patrimoniales y actos jurídicos, al 32%. El grado de desconocimiento de la descentralización impositiva es muy elevado, incluso en impuestos que llevan décadas cedidos a las Comunidades Autónomas, las cuales, como hemos visto en el apartado anterior, han introducido importantes cambios normativos que alteran sensiblemente el importe a pagar en cada comunidad.

Gráfico 3. ¿A quién pagamos los impuestos cedidos con poder normativo?

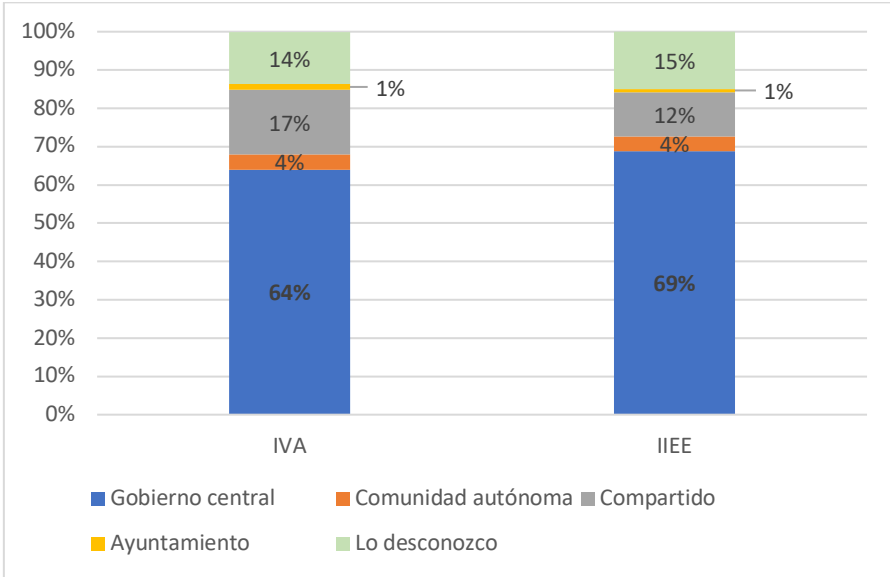


Fuente: Durán Cabré y Esteller Moré (2023)

En la citada encuesta, también se pregunta sobre a quién se pagan otros impuestos y en el Gráfico 4 mostramos los resultados para los dos impuestos cedidos sin poder normativo más importantes en términos de recaudación, el IVA y los impuestos especiales, que representan el 25,1% y el 8,7% (Tabla 5), respectivamente, de los ingresos no financieros autonómicos. En este caso, el grado de desconocimiento es abrumador: un 64%, en el IVA, y un 69%, en los

impuestos especiales, cree que todo se paga al gobierno central, reconociendo, además, un 15% de los encuestados, que se desconoce a quién se paga.

Gráfico 4. ¿A quién pagamos los impuestos cedidos sin poder normativo?



Fuente: Durán Cabré y Esteller Moré (2023)

4. La autonomía financiera de los gobiernos subcentrales y sus efectos: ventajas y limitaciones⁵

La teoría del federalismo fiscal señala como una de las principales ventajas del ejercicio de la autonomía financiera por parte de los gobiernos subcentrales, su contribución a hacerlos más responsables ante sus ciudadanos. Se considera que si los gobiernos pueden tomar decisiones sobre los tributos que les pagan sus ciudadanos, deberán rendir cuentas ante ellos (a través del voto). Y, esta contribución a la rendición de cuentas, incentivará comportamientos más eficientes por parte de los gobiernos, porque saben que los ciudadanos podrán establecer una relación más directa entre su actividad de gastar (a través de los servicios que reciben) y su actividad de ingresar (a través de los tributos que pagan). Saber establecer un vínculo entre los servicios que se reciben de un gobierno y los tributos que se le pagan, reduce la llamada “ilusión fiscal”, es decir, reduce la posibilidad de que los ciudadanos no perciban el verdadero coste que les supone poder disponer de los servicios prestados por sus gobiernos subcentrales (regionales y locales) y creen, erróneamente, que éste es inferior al que realmente es.

5. Para un mayor desarrollo sobre estos aspectos véase Vilalta (2020).

En definitiva, el ejercicio de la autonomía financiera por parte de cualquier gobierno, contribuye a visibilizarlo y hace perceptible sus decisiones de política tributaria a la ciudadanía. La visibilidad y perceptibilidad de los tributos, es uno de los principios que debe cumplir, según la teoría de la economía del sector público, cualquier sistema impositivo.

Sin embargo, para que todo ello funcione hace falta que los ciudadanos (votantes) sean capaces de establecer un vínculo entre los resultados y las acciones llevadas a cabo por los representantes políticos de los distintos niveles de gobierno que configuran su Estado (compuesto). Para ello, se requiere que no existan problemas de información y que la distribución de las competencias y de ingresos no sea difusa (León, 2007). En el caso español, los resultados de la encuesta analizada en el apartado anterior ponen de manifiesto que existe un elevado grado de desconocimiento sobre el reparto de la cesta tributaria y el papel de los gobiernos autonómicos como destinatarios de impuestos.

Así pues, para que el ejercicio de la autonomía fiscal de los gobiernos subcentrales pueda, realmente, contribuir a mejorar la rendición de cuentas y hacerlos fiscalmente más responsables, siendo ésta, tal como se acaba de señalar, la principal ventaja que se le atribuye dentro de un sistema de hacienda descentralizada, no solo se deben tener en cuenta los aspectos relacionados con la cesta tributaria, sino el conjunto de piezas que configuran todo el sistema. El diseño y el funcionamiento, tanto de los distintos elementos que conforman el modelo de financiación (cesta tributaria, visibilidad de la misma y mecanismos niveladores), como los aspectos institucionales (el tipo de reparto de las competencias, el funcionamiento de los órganos de representación democrática, los mecanismos de relación intergubernamental, la calidad del sistema democrático, etc.), son relevantes y están fuertemente interrelacionados. No basta en diseñar una cesta tributaria que permita el ejercicio del poder tributario por parte de los gobiernos subcentrales, sino que es necesario, además, que el conjunto de las otras piezas del sistema y el funcionamiento de las instituciones, no actúen de desincentivo a utilizarlo, no lo dificulten o lo hagan muy costoso.

Si bien el principio de autonomía financiera tiene ventajas, cabe tener en cuenta que también tiene unos límites. El ejercicio de la autonomía financiera por parte de los gobiernos subcentrales, debe ser compatible con el cumplimiento de otros principios igualmente deseables, entre ellos, el de equidad y el de integración del sistema tributario (Castells, 1999). En este sentido, los principales problemas (o los límites) asociados al ejercicio de la autonomía fiscal de los gobiernos subcentrales son:

- a. La desigualdad de recursos que puede originar: si los recursos de los gobiernos subcentrales proceden de los tributos pagados por sus ciudadanos, probablemente ocurrirá que unos gobiernos, aquellos con una mayor capacidad fiscal, dispongan de más recursos que otros, a igualdad de esfuerzo fiscal y por unidad de necesidades. Es decir, la autonomía finan-

ciera, que pasa por disponer de tributos sobre los cuales poder tomar decisiones, puede provocar desigualdad de recursos entre los gobiernos.

Por ello, resulta conveniente incorporar en el modelo de financiación un mecanismo de nivelación de los recursos. El objetivo de dicho mecanismo debería ser el de evitar que los gobiernos con menor capacidad fiscal, se vean obligados a prestar un nivel inferior de servicios (o de menor calidad), o a tener que pedir a sus ciudadanos un mayor esfuerzo fiscal. Por tanto, cabe tener en cuenta que la autonomía financiera puede provocar desigualdades, pero que existen mecanismos que sirven, precisamente, para recortarlas (los fondos de nivelación).

Tal como se ha descrito anteriormente, en el actual modelo de financiación de las Comunidades Autónomas, el mecanismo que actúa de fondo nivelador es el FGSPF, pero su resultado queda alterado por los otros tres fondos del modelo.

Cabe tener en cuenta que el funcionamiento y la fórmula de cálculo de estos fondos puede condicionar el ejercicio de la autonomía fiscal de los gobiernos autonómicos. Es decir, puede afectar la toma de decisiones en relación al uso de la capacidad normativa y de gestión que tienen sobre determinadas figuras impositivas; la forma de cálculo de estos fondos y sus resultados, pueden constituir un desincentivo a utilizarla en un sentido u otro. Por ejemplo, si el cálculo de las subvenciones procedentes del fondo de nivelación, se realiza utilizando como indicador de la capacidad fiscal de los gobiernos la recaudación real y no la potencial, las decisiones que éstos puedan tomar en relación a su política tributaria, estarán condicionadas por ello, puesto que subir los impuestos a sus ciudadanos, se traducirá en un nivel más elevado de capacidad fiscal y, por tanto, en una aportación mayor al fondo de nivelación (o en caso de ser un gobierno receptor del fondo, en una reducción del volumen de la subvención que recibe del mismo); y, al contrario, una rebaja de los impuestos a sus ciudadanos, puede traducirse en una reducción de su aportación al fondo nivelador (o en un aumento de los fondos que recibe en caso de ser un gobierno receptor del mismo). Ello es lo que sucedió en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas hasta el año 2009. A partir de este momento, el indicador de capacidad fiscal que interviene en el cálculo de la subvención niveladora (el FGSPF), se calcula, tal como se ha descrito anteriormente, a través de una estimación potencial (normativa) de la recaudación correspondiente a cada una de las figuras tributarias que conforman la cesta impositiva autonómica. La cuestión es si el cálculo de dicha recaudación potencial es el adecuado.

Ello pone de manifiesto que las distintas piezas que configuran el modelo son vasos comunicantes, no son piezas aisladas. Para asegurar un buen funcionamiento del ejercicio de la autonomía fiscal por parte de

los gobiernos, hace falta que el mecanismo de nivelación esté bien diseñado. Autonomía y equidad son dos caras de una misma moneda. Los efectos redistributivos que se producen como resultado de los fondos de nivelación, pueden hacer más o menos comprensible para los ciudadanos las posibles subidas de impuestos que puedan decidir llevar a cabo sus respectivos gobiernos. Por ejemplo, a un gobierno le será difícil justificar ante sus ciudadanos una subida de impuestos si, disponiendo de una capacidad fiscal por habitante (o por unidad de necesidades) por encima de la media, acaba disponiendo, una vez recibidas las subvenciones del sistema, de unos recursos por habitante que están por debajo de la media. Puede ser que el gobierno que se encuentre en esta situación decida no hacer uso de la capacidad tributaria (al alza), no porque no necesite los recursos ni porque crea que no deba hacerlo, sino simplemente porque considera que le será muy difícil justificarlo ante su ciudadanía. Y al revés, puede ocurrir que, el gobierno cuya capacidad fiscal esté por debajo de la media y que, una vez recibidas las subvenciones del sistema, acaba disponiendo de un volumen de recursos que están por encima, tampoco utilice su capacidad normativa para aumentar sus ingresos puesto que, en este caso, una buena parte de ellos ya le llegan, sin necesidad de realizar un mayor esfuerzo, a través de los fondos (Blöchliger, 2015; Vilalta, 2015).

El objetivo de los fondos de nivelación no es el de asegurar la autonomía fiscal de los gobiernos subcentrales, sin embargo, un mal funcionamiento de los mismos puede ser un factor determinante de la manera en qué se está utilizando la capacidad normativa y de gestión que dichos gobiernos tienen sobre los tributos (Solé Ollé, 2015).

- b. La competencia fiscal entre los gobiernos: La otra limitación está relacionada con la competencia que pueda generarse tanto verticalmente (entre el gobierno central y los gobiernos subcentrales), como horizontalmente (entre los gobiernos subcentrales)⁶. Si todos los gobiernos tienen capacidad para tomar decisiones en materia tributaria, existe la posibilidad de que la utilicen para atraer bases tributarias a sus territorios, proporcionándoles determinadas ventajas (Durán, Esteller, Salvadori, 2015 y 2016). Cabe tener en cuenta que esta limitación se da también a nivel internacional entre países, es decir, se trata de un problema que no se produce tan solo entre los gobiernos que forman parte de un mismo Estado sino también entre los gobiernos de los distintos Estados. Por un lado, puede argumentarse que la competencia fiscal, lejos de ser un problema, es un comportamiento, hasta cierto punto, económicamente positivo, puesto que permite la aplicación de medidas tributarias más acordes con las preferencias de los ciudadanos, aumenta la productividad del sector público y previene de excesos, tanto de im-

6. Los trabajos de Duran, J.M.; Esteller-Moré, A.; Salvadori, L. (2015 y 2016) profundizan en esta cuestión.

puestos, como de gastos públicos. Sin embargo, por otro lado, la competencia fiscal, puede erosionar las bases impositivas y distorsionar la estructura impositiva del sistema fiscal, provocando una insuficiente provisión de los servicios públicos (Blöchliger, 2015).

La teoría recomienda, en este caso, aprovechar las ventajas que puede proporcionar un cierto grado de competencia fiscal entre los gobiernos subcentrales, e intentar mitigar, al mismo tiempo, sus posibles efectos adversos. Para ello es recomendable diseñar sistemas fiscales integrados, es decir, estructuras impositivas comunes que permitan una cierta armonización fiscal y una adecuada coordinación intergubernamental en la toma de decisiones en materia tributaria. Se trata de aceptar que, en una economía abierta, ningún gobierno puede pretender disponer de “soberanía fiscal absoluta”, sino que, precisamente, para poder ejercerla debe estar dispuesto a compartirla con los demás. Se trata de establecer y acordar mecanismos de armonización fiscal y de cooperación y colaboración en materia tributaria.

5. Reflexiones finales y propuestas de mejora

El ejercicio de las competencias en materia de fiscalidad por parte de los gobiernos autonómicos, está determinado por el mayor o menor “poder tributario” que les ha sido otorgado a partir del desarrollo del actual marco legislativo a través de los distintos acuerdos de financiación autonómica. Si bien las Comunidades Autónomas forales han gozado de un amplio poder de decisión sobre sus tributos desde los primeros años de la década de los 80, las Comunidades Autónomas de régimen común lo han ido adquiriendo, en parte, a partir del acuerdo de financiación autonómica del año 1996, momento en que además del rendimiento de los llamados “tributos cedidos tradicionales” se les cedió cierta capacidad normativa sobre ellos, y se amplió la composición de su cesta tributaria. Ello fue reforzado en los posteriores acuerdos del 2001 y 2009. Fue a partir de entonces cuando se empezaron a observar ciertos comportamientos de competencia fiscal por parte de los gobiernos autonómicos, sobre todo al inicio del proceso en las Comunidades Autónomas limítrofes a las forales.

En este escrito se ha puesto de manifiesto la importancia que tiene para cualquier gobierno poder ejercer un cierto grado de autonomía financiera. Las ventajas de poder hacerlo se inscriben en el ámbito de la eficiencia, en la medida que contribuye a reducir la ilusión fiscal de los ciudadanos, mejora el proceso de rendición de cuentas e incentiva comportamientos fiscalmente más responsables. Como contrapartida, el ejercicio de la autonomía financiera comporta un cierto grado de competencia fiscal que, llevada al límite, podría acabar con la eliminación de ciertas figuras tributarias y, por tanto, con la reducción de importantes fuentes de ingresos de los gobiernos. Por tanto, pensando en el futuro de la financiación autonómica y, más concretamente,

en los aspectos ligados al ejercicio de la autonomía financiera, cabría tener en cuenta los siguientes puntos:

1. ¿Cómo han utilizado las Comunidades Autónomas su capacidad normativa en materia tributaria? Las Comunidades Autónomas han utilizado ampliamente su capacidad de decisión en materia tributaria en los cuatro impuestos más relevantes cedidos con poder normativo: IRPF, sucesiones y donaciones, patrimonio y transmisiones patrimoniales. Aunque los cambios introducidos en el IRPF son muy variados, en general suponen un aumento de la cuota media pagada por el contribuyente representativo de cada comunidad. En el caso de sucesiones y donaciones, la disparidad entre comunidades es muy elevada, de manera que en algunas prácticamente no se paga nada en las transmisiones más frecuentes, mientras que en otras el importe a pagar puede ser considerable. En patrimonio sucede algo similar, si bien el impuesto únicamente no se paga en dos comunidades. En este sentido, si estos impuestos se mantienen en el sistema fiscal español⁷, parece necesario establecer algún tipo de armonización en su normativa que evite procesos de competencia fiscal entre territorios y disparidades de tratamientos difícilmente entendibles por los ciudadanos dentro de un mismo país. Lógicamente, esto debería realizarse modificándose la normativa que regula el poder normativo de las Comunidades Autónomas en estos impuestos y sería deseable que la armonización afectara también a los territorios forales.

Finalmente, en transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en general, los tipos impositivos aprobados por las Comunidades Autónomas han ido aumentando considerablemente, si bien combinándose estos incrementos con tratamientos beneficiosos para algunas transmisiones. La menor perceptibilidad de este impuesto en comparación con los anteriores impuestos directos, así como que el objeto de gravamen principal, bienes inmuebles, sea menos móvil, facilita el incremento del impuesto sin mayor trascendencia.

2. ¿Debería aumentar la capacidad de decisión de los gobiernos autonómicos en materia tributaria? De entrada, cabe recordar, tal como se ha señalado en este escrito, que existe una clara diferencia entre la autonomía financiera de los gobiernos forales y la de los gobiernos de las Comunidades Autónomas de régimen común, siendo la de los primeros significativamente superior. Por tanto, nos referimos, en este caso, a la posibilidad de seguir avanzando en un reforzamiento de la capacidad de decisión de las Comunidades Autónomas de régimen común en materia tributaria. Para ello se debería tener en cuenta, al menos, dos

7. La literatura económica mayoritaria aboga por el mantenimiento de sucesiones y donaciones, pero es bastante más contraria a la del impuesto sobre el patrimonio (Boadway, Pestieau, 2018), con alguna excepción más reciente (Saez, Zucman, 2019).

cuestiones: en primer lugar, cómo hacerlo; y, en segundo lugar, averiguar si éste es el camino deseado por la ciudadanía.

En cuanto a la primera de estas cuestiones, el cómo avanzar, existen distintas propuestas⁸ que van desde ampliar el porcentaje de participación en figuras como el IRPF, a incrementar la capacidad normativa respecto a la que se dispone actualmente sobre este impuesto, permitiendo, por ejemplo, el establecimiento sin límites del mínimo personal y familiar y el establecimiento de deducciones sobre actividades empresariales en la cuota. Al mismo tiempo, se podría estudiar la posibilidad de otorgar cierta capacidad de decisión sobre algunos aspectos de los impuestos indirectos, como el IVA y los impuestos especiales, que actualmente es nula, en la línea de lo que ocurre en los gobiernos forales (por ejemplo, los modelos y los plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales).

En relación al incremento de la capacidad de gestión y administración tributaria se podrían implementar fórmulas de gestión consorciada de los tributos que actualmente están gestionados por la agencia estatal, planteándose incluso la posibilidad de tener una administración tributaria integrada de carácter profesional, en cuya dirección tuvieran un papel fundamental el Estado y las Comunidades Autónomas (Onrubia, 2016). Ello involucraría a los gobiernos autonómicos en la gestión de unos tributos de los cuales dependen una buena parte de sus ingresos, contribuyendo de este modo a la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. En esta cuestión sería aceptable que, de acuerdo con las preferencias de cada territorio, pudiera haber una cierta asimetría en el modelo final.

En cuanto a la segunda de las cuestiones, la que se refiere a las preferencias, se debería comprobar antes de decidir seguir avanzando hacia un modelo que refuerce la autonomía financiera de los gobiernos autonómicos, si ello responde o no a lo que realmente desea la ciudadanía. Los datos nos muestran que, en relación a esta cuestión, existe una clara asimetría, dentro de las Comunidades Autónomas de régimen común, entre las preferencias de los ciudadanos de Cataluña y los del resto de Comunidades Autónomas. Mientras que un amplio porcentaje de la ciudadanía de Cataluña desearía seguir avanzando en el alcance de mayores cotas de autonomía (de autogobierno), un amplio porcentaje de ciudadanos de las otras Comunidades Autónomas, expresan estar satisfechos con el actual grado de autonomía alcanzado (*statu quo*) e incluso la mayoría de ciudadanos de algunas Comunidades Autónomas preferían tener menos, es decir, ir hacia una recentralización del poder de decisión alcanzado (Vilalta, 2020). Este problema que no es exclusi-

8. Ministerio de Hacienda (2017)

vo de nuestro Estado, si no que existe también en otros países, supone tener que buscar una solución institucional a la existencia preferencias minoritarias dentro de un mismo Estado (De Winter: 1998; Gurr:2000; Lublin: 2014). La solución en estos casos, suele pasar por el reconocimiento de las diferencias y el establecimiento de ciertas especificidades reclamadas tan solo por los ciudadanos de una parte del territorio (Amat, Lago, Rodón: 2021; Bosch, Lago, Vilalta: 2022).

3. ¿Qué grado de conocimiento tienen los ciudadanos del sistema fiscal español? ¿Conocen las decisiones que toman sus gobiernos? ¿Cómo se podría solucionar esta cuestión? La autonomía tributaria de los gobiernos autonómicos es condición necesaria para mejorar el proceso de rendición de cuentas de los gobiernos frente a sus ciudadanos e incentivar comportamientos fiscalmente más responsables, pero esto difícilmente se puede conseguir si los ciudadanos desconocen que gran parte de los impuestos también se pagan a dichos gobiernos. Como hemos visto anteriormente, las encuestas ponen de manifiesto que este desconocimiento es muy elevado incluso en los impuestos cedidos con poder normativo, a pesar de las numerosas modificaciones fiscales introducidas. En el IVA y los impuestos especiales, el desconocimiento es abrumador. En este sentido, cualquier futura reforma debería plantearse como objetivo prioritario que esta autonomía sea más perceptible para los ciudadanos, lo cual no requiere tanto de grandes cambios normativos, sino de la voluntad de hacer más perceptible lo que de facto es una compartición de impuestos (Durán Cabré y Esteller Moré, 2017). Por ejemplo, en el IRPF, cuesta entender que, si el impuesto se recauda principalmente vía las retenciones, en éstas no aparezca desglosada la parte que corresponda a la cuota estatal y a la parte autonómica. O que los cambios en la tarifa autonómica no tengan efectos inmediatos vía el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo. Asimismo, en el diseño del programa informático de ayuda y en la declaración final debería visualizarse de manera clara la cuota pagada a cada nivel de gobierno e, incluso, se podría mandar un sencillo mensaje electrónico resumen del importe final pagado a cada gobierno. Estas mejoras en la perceptibilidad de los impuestos deberían reforzar la responsabilidad fiscal de todos los gobiernos, no sólo los autonómicos.
4. En cuanto a los tributos propios, aunque, como hemos visto, tienen un peso recaudatorio muy menor, han permitido a las Comunidades Autónomas que lo han querido desarrollar una política tributaria propia, en particular en el ámbito de la tributación medioambiental aprovechándose de la llamativa pasividad del gobierno central. No obstante, los problemas crecientes derivados del cambio climático van a provocar que el papel del Estado deba ser más activo en este campo, por lo que es importante que este papel se lleve a cabo en coordinación con las Comunidades Autónomas. En el Libro Blanco sobre la Reforma Tri-

butaria elaborado por un Comité de Expertos (Instituto de Estudios Fiscales: 2022) se realiza un exhaustivo análisis de la situación de la tributación medioambiental en España y se enumeran un conjunto de posibles figuras a tributarias implantar; es importante tener una visión conjunta del problema ambiental procurando, de este modo, evitar una proliferación excesiva de figuras impositivas distintas, cada una con una configuración y aplicación totalmente diferente. Sería recomendable buscar los mecanismos de coordinación intergubernamental (exclusivamente horizontales), que permitiera tener una visión conjunta de lo que se debería llevar a cabo, dejando un margen de autonomía para que cada Comunidad Autónoma pudiera hacerlo acorde con sus particularidades. Un claro ejemplo lo encontramos en el reciente impuesto sobre los depósitos de residuos, donde se permite a las Comunidades Autónomas que lo desean, mantener un cierto poder normativo, así como realizar la gestión del impuesto.

6. Bibliografía

AMAT, F.; LAGO, I.; RODON, A. (2021) “Preferències territorials i institucions polítiques” A Castells, A. (coord.) *Conseqüències econòmiques i financeres dels diferents escenaris de la relació Catalunya-Espanya*, Col·lecció Institut d’Estudis de l’Autogovern, num. 12, pp. 141-206.

BLÖCHLIGER, H. (2015) “Tax competition across sub-central governments: A survey”, In Kim; Lotz; Mau (eds), *Interaction Between Local Expenditure Responsibilities and Local Tax Responsibilities, The Korea Institute of Public Finance and The Ministry for Economic Affairs and the Interior Denmark*, Chapter 2 pp. 67-93.

BOADWAY, R.; PESTIEAU, P. (2018) “El impuesto anual sobre el patrimonio, una opción con escaso fundamento”, *IEB REPORT*, 4/2017.

BOSCH N.; LAGO, I.; VILALTA, M. (2022) “Escenarios para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas españolas: entre los principios técnicos y las preferencias políticas”, *Revista de Estudios Políticos* n° 197, pp.32-41.

CASTELLS OLIVERES, A. (1999) “Haciendas locales, autonomía y responsabilidad fiscal”, *Gestión y Política Pública*, Vol. VIII, num. 2, pp. 277-298.

DE GISPERT BROSSA, C.; VILALTA FERRER, M. (2016), “El ejercicio de la autonomía financiera de los gobiernos autonómicos por el lado del ingreso: el uso de la capacidad normativa sobre los tributos y el recurso al crédito”, En Gallego Calderon R. (dir) *Descentralización y desigualdad en el Estado Autonómico*, Tirant Lo Blanch, Cap. 4, pp. 121-177.

DE WINTER, L. (1998) “Conclusion: a comparative analysis of the electoral office and policy success of ethnoregionalist parties”. En De Winter, L. Tur-sna, H. (eds.) *Regionalist parties in Western Europe*. Routledge, pp.204-224.

DURÁN CABRÉ, J.M.; ESTELLER MORÉ, A. (2006) “Exploring personal income tax diversity among Spanish regions”, *Tax Notes International*, 42 (7), 645-655.

DURÁN CABRÉ, J.M.; ESTELLER MORÉ, A. (2014) “La imposición sobre la riqueza en España”, *Papeles de Economía Española*, 139, 70-85.

DURÁN CABRÉ, J.M.; ESTELLER MORÉ, A. (2017) “Hacia un sistema fiscal compartido”, *IEB REPORT*, 1/2017.

DURÁN CABRÉ, J.M.; ESTELLER MORÉ, A. (2019) “Diseño institucional, descentralización y gestión tributaria”, en A. Cuenca, S. Lago Peñas (codirectores) *El sector público español: reformas pendientes*, FUNCAS.

DURÁN CABRÉ, J.M.; ESTELLER MORÉ, A. (2023) “Conocimiento fiscal: un aspecto clave para la evaluación de políticas públicas”, *Ekonomiaz*, 103, 1º semestre, 2023.

DURÁN CABRÉ, J.M.; ESTELLER-MORÉ, A.; SALVADORI, L. (2015) “Empirical evidence on horizontal competition in tax enforcement”, *International Tax and Public Finance vol. 22* pp. 834-860.

DURÁN CABRÉ, J.M.; ESTELLER, A.; SALVADORI, L. (2016) “Empirical Evidence on Cooperation Between Sub-Central Tax Administrations”, *Journal of Tax Administration vol. 2* pp. 24-46.

GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA, X.; PICOS SÁNCHEZ, F.; RODRÍGUEZ, M. (2005), “La imposición ambiental autonómica”. En Bosch, Duran (eds.) *La financiación de las Comunidades Autónomas: políticas tributarias y solidaridad interterritorial*. Publicacions Universitat de Barcelona.

GURR, T. (2000) *Peoples Versus States: Minorities at Risk in the New Century*. Washington, DC: United States Institute of Peace Press.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2022), Libro Blanco sobre la Reforma Fiscal, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid.

LAGO PEÑAS, S.; MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J. (2010), “La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: un proceso inacabado”, *Hacienda Pública Española*, vol. 192 (1).

LEÓN ALFONSO, S. (2007) The Political economy of fiscal decentralization: bringing politics to the study of intergovernmental transfers, Col·lecció (Con(textos), *Institut d'Estudis Autònoms*, Generalitat de Catalunya, pp. 91-95.

LUBLIN, D. (2014), *Minority Rules: Electoral Systems, Decentralization, and Ethnoregional Party Success*. Oxford: Oxford University Press.

MINISTERIO HACIENDA (2017), *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*.

ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. (2016), Financiación autonómica y administración tributaria una propuesta de modelo integrado de gestión, *Mediterráneo económico*, 30, 231-271.

REAF (2023), *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2023*, Consejo General de Economistas.

SAEZ, E.; ZUCMAN, G. (2019), “How Would A Progressive Wealth Tax Work? Evidence from the Economics Literature”, mimeo.

SANZ GÓMEZ, R. (Coord.) (2017) Tributos propios de las Comunidades Autónomas, Tirant Lo Blanch.

SOLÉ OLLÉ, A. (2015) “Regional tax autonomy in Spain: ‘words’ or ‘deeds’”, In Kim; Lotz; Mau (eds), Interaction between local expenditure responsibilities and local tax responsibilities, *The Korea Institute of Public Finance and The Ministry for Economic Affairs and the Interior Denmark*, Chapter 13 pp. 333-357.

VILALTA FERRER, M. (2015) “La equidad horizontal en el modelo de financiación autonómica: Un análisis del grado de progresividad”, *Papeles de Economía Española* 143, pp. 132-151, Madrid

VILALTA FERRER, M. (2020) “La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: logros y perspectivas de una realidad compleja”, en Martínez-Vázquez, J; Lago, S. (dir.)

Desafíos pendientes de la descentralización en España: suficiencia y autonomía tributaria. Instituto de Estudios Fiscales, pp.129-157. Madrid.

ZUBIRI ORIA, I. (2010), *The Economic Agreement between the Basque Country and Spain*, AD Concordiam, Bilbao.