

A VUELTAS CON LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA (*)

Julio LÓPEZ LABORDA

Universidad de Zaragoza

Antoni ZABALZA

Universidad de Valencia

Resumen

El trabajo empieza revisando brevemente algunas de las cuestiones relacionadas con la descentralización tributaria sobre las que se discute habitualmente en nuestro país. A continuación, presenta y discute las propuestas del *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español* directamente vinculadas con la tributación autonómica. Finalmente, muestra que la elasticidad de la recaudación real de los tributos cedidos «tradicionales» (impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, ITPAJD y tasas sobre el juego) respecto a la recaudación normativa de los tributos cedidos «nuevos» (IRPF, IVA e impuestos especiales de fabricación) en cada comunidad se sitúa, en el periodo 2002-2011, alrededor de la unidad, por lo que se propone sustituir las vigentes reglas de actualización de la recaudación normativa de los tributos cedidos tradicionales por una regla según la cual dicha recaudación evolucione a la tasa a la que lo haga la recaudación normativa de los tributos cedidos nuevos en cada comunidad autónoma.

Palabras clave: descentralización tributaria, reforma fiscal, recaudación normativa.

Abstract

This article begins briefly reviewing some issues about tax decentralization that are frequently discussed in Spain. Then the paper critically assesses the proposals contained in the «Expert Report on the Reform of the Spanish Tax System» related to regional taxes. Finally we show that, in the period 2002-2011, the elasticity of «traditional» (Tax on Net Wealth, Inheritance and Gift Tax, Capital Transfer Tax and Gaming Taxes) ceded tax revenue with respect to «new» (Income Tax, VAT and Excises) ceded tax revenue in each region is about unity. So, regarding the issue of how to determine the temporal evolution of normative revenue of traditional ceded taxes, we propose to substitute a new updating rule, according to which normative revenue should vary at the same growth rate as that of «new» ceded taxes revenue in each region, for the present updating rules.

Key words: tax decentralization, tax reform, normative revenue.

JEL classification: H71, H73, H77.

I. INTRODUCCIÓN

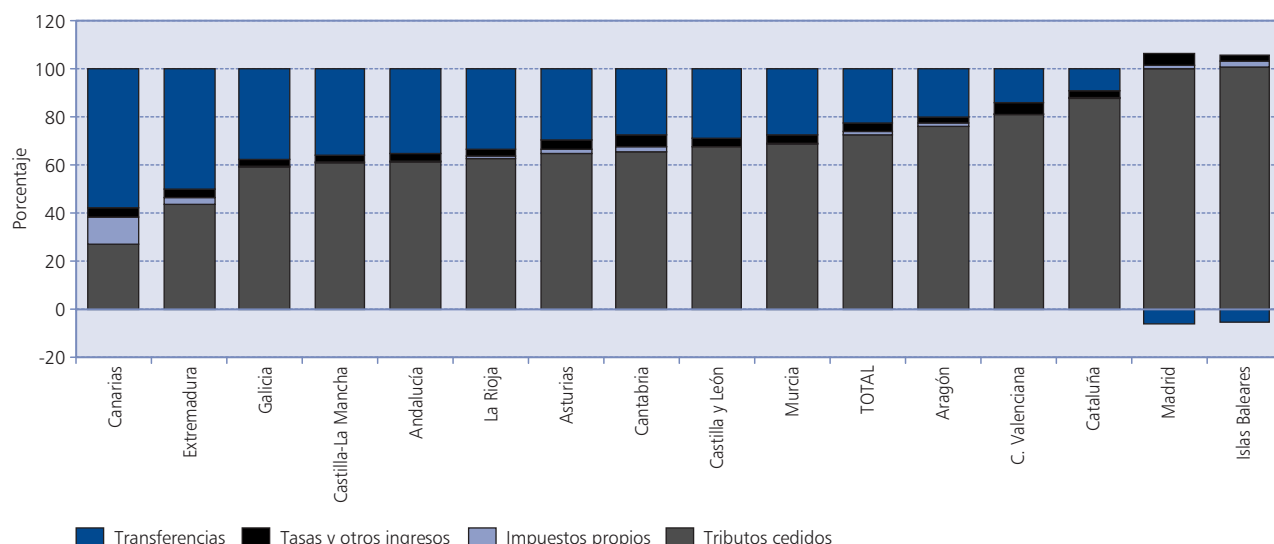
DESDE sus inicios, el proceso de configuración del modelo de financiación regional en España ha tenido que hacer frente a dos problemas. El primero es el de la descentralización tributaria o, puesto en negativo, de la dependencia financiera de las comunidades autónomas. El segundo problema es el de la nivelación, es decir, de la garantía de la igualdad de acceso a los servicios públicos autonómicos con independencia de la comunidad de residencia.

Con la perspectiva que dan los más de treinta años transcurridos desde que la descentralización diera sus primeros pasos, creemos que se ha avanzado más en la resolución del primer problema, que constituye el objeto de este trabajo, que en la del segundo. En el gráfico 1 se presenta la estructura porcentual de los ingresos no financieros de las comunidades de régimen común en el año 2011. Puede observarse que, en promedio, los diversos tipos de transferencias —corrientes y de capital, incondicionadas y condicionadas— representan un 22,6 por 100 de los ingresos autonómicos. Los tributos cedidos suponen ya el 72,6 por 100, y las

tasas y otros impuestos e ingresos propios, el 4,8 por 100 restante. Algunas comunidades autónomas se financian íntegramente (Balears y Madrid) o de manera muy mayoritaria (Cataluña) con sus ingresos propios. Solo en una comunidad (Canarias, por su régimen fiscal específico) las transferencias superan el 50 por 100 de los ingresos no financieros regionales.

La literatura se ha ocupado exhaustivamente y desde múltiples perspectivas de la descentralización de impuestos a las comunidades autónomas. Con el ánimo de contribuir a seguir avanzando en esta línea de investigación, en este trabajo nos hemos propuesto tres objetivos, de los que nos ocuparemos sucesivamente en las siguientes secciones. En la sección II revisaremos someramente algunas de las cuestiones relacionadas con la descentralización tributaria sobre las que se discute habitualmente en nuestro país. En la sección III presentaremos y discutiremos las propuestas del reciente *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español* directamente vinculadas con la tributación autonómica. En la sección IV propondremos una regla de evolución de la recaudación

GRÁFICO 1
ESTRUCTURA PORCENTUAL DE LOS INGRESOS NO FINANCIEROS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN, 2011



Fuente: Elaboración propia, a partir de las liquidaciones de presupuestos publicadas por el MINHAP.

normativa de los tributos cedidos tradicionales que, como justificaremos, creemos que es más adecuada que la que se aplica en la actualidad.

II. ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA REGIONAL (1)

1. La fórmula de los tributos cedidos

El cuadro n.º 1 muestra los tributos cedidos a las comunidades de régimen común y las competencias que estas pueden ejercer sobre los mismos. Las comunidades autónomas participan en casi todos los impuestos del sistema fiscal, y lo hacen en porcentajes significativos. Además, tienen amplias competencias de gestión y normativas, que ejercen efectivamente. A la vista del cuadro, resulta palmario que el sistema fiscal español es, cada vez más, un sistema compartido por los diversos niveles de gobierno, incluido el nivel local.

En ocasiones se ha sugerido la conveniencia de desligar los tributos cedidos de los impuestos centrales y adoptar un sistema de imposición autonómica separada (por ejemplo, Lago y Martínez-

Vázquez, 2010). Creemos que no se trata de una buena idea. La cesión de tributos a las comunidades autónomas, tal y como está configurada actualmente, es una fórmula adecuada. Por un lado, asegura el mantenimiento de una regulación armónica de los elementos esenciales de los tributos en todo el territorio de régimen común, lo que disminuye los costes de administración y cumplimiento y las distorsiones en el comportamiento de los agentes económicos. Por otro lado, hace posible que las comunidades intervengan en la determinación de la cuota tributaria y en la gestión de buena parte de estos tributos, lo que garantiza el ejercicio de la autonomía financiera y favorece el cumplimiento del principio de responsabilidad fiscal. Por su parte, los agentes económicos pueden identificar fácilmente las diferencias fiscales entre comunidades, que se limitarán siempre a la cuota tributaria, sin afectar a otros elementos de los impuestos (Martínez-Vázquez, 2013). En cambio, la fórmula de los tributos cedidos presenta el inconveniente de que el Estado puede acabar desentendiéndose de su correcta regulación y aplicación si no tiene una participación significativa en su recaudación; los Impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones, sobre los que volveremos más adelante, son dos buenos ejemplos de ello.

CUADRO N.º 1

TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

<i>Tributo</i>	<i>Rendimiento, porcentaje [Porcentaje inicial de cesión]</i>	<i>Aplicación y revisión</i>	<i>Regulación</i>
IRPF	[50]	NO	Tarifa y deducciones
Impuesto sobre el patrimonio	100	SÍ	Mínimo exento, tarifa, deducciones, bonificaciones
Impuesto sobre sucesiones y donaciones	100	SÍ	Reducciones, tarifa, patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, gestión y liquidación
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	100	SÍ	Tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones (salvo en el impuesto sobre operaciones societarias), gestión y liquidación
Tasas sobre el juego	100	SÍ	Exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones, devengo, aplicación
Impuesto especial sobre determinados medios de transporte	100	SÍ	Tipos de gravamen
IVA	[50]	NO	NO
Impuestos especiales de fabricación: cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, hidrocarburos, labores del tabaco	[58] (100 del tipo estatal especial y el tipo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos)	NO	NO (Tipo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos)
Impuesto sobre la electricidad	100	NO	NO
Impuesto sobre actividades de juego*	100 juegos electrónicos, informáticos o telemáticos 100 ingresos por incremento tipo	NO	Incremento hasta un máximo del 20% de los tipos de gravamen, cuando los organizadores residan en la Comunidad, aplicable solo a los jugadores residentes en la misma
Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito*	100	NO	NO

Nota: (*) Este impuesto todavía no se ha configurado legalmente como tributo cedido.
Fuente: Elaboración propia.

A nuestro juicio, los acuerdos de coordinación fiscal entre el nivel central y las jurisdicciones intermedias en federaciones como Australia, Canadá, Estados Unidos y Suiza, que se traducen en la aplicación de bases imponibles comunes en los impuestos sobre la renta y sobre las ventas (Shah, 2007), representan una aproximación evidente al mecanismo de los tributos cedidos.

2. La extensión (o reducción) de la cesión de tributos

Otro tema de discusión recurrente en este ámbito es el de la ampliación o reducción de la cesión de tri-

butos a las comunidades autónomas. Aunque la minoración de las transferencias centrales favorece el fortalecimiento de la autonomía y la responsabilidad financiera, hay que reconocer que ya no queda tanto camino por recorrer: como hemos visto en el gráfico 1, en la actualidad los tributos cedidos y otros ingresos propios representan casi el 80 por 100 de los ingresos no financieros autonómicos. En cuanto a los instrumentos para hacer efectiva esa potencial mayor descentralización, nos gustaría señalar aquí un par de límites. En primer lugar, no debería superarse el 50 por 100 de cesión del IRPF, por el carácter simbólico del impuesto (es el que mejor representa las obligaciones tributarias derivadas de la pertenencia a una comunidad política) y por tratarse de un ins-

trumento fundamental de la política de estabilización y de la redistribución nacional de la renta por el lado de los ingresos. En segundo lugar, si se decidiera otorgar una participación a las comunidades autónomas en tributos ahora no cedidos, como el impuesto sobre sociedades o la imposición de no residentes, debería hacerse sin la atribución de competencias normativas en los mismos.

También debe asumirse que fue un error la asignación de competencias normativas tan amplias en los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones, que, sobre todo en el segundo tributo, las comunidades autónomas han empleado profusamente para competir entre ellas. Al tratarse de tributos que recaen sobre una base móvil, su pervivencia solo será posible si el Estado utiliza sus competencias para establecer un límite a la reducción del gravamen por las comunidades autónomas y garantizar, de esta manera, un mínimo de tributación común en todo el país y unos objetivos asimismo mínimos de redistribución nacional de la riqueza.

3. La ampliación de las competencias normativas

Otra cuestión que se suscita en relación con la descentralización tributaria atañe a la posibilidad de incrementar las competencias normativas autonómicas en los tributos cedidos. Lo primero que debe quedar claro es que tales competencias son ya bastante amplias y que se han ejercido por las comunidades desde muy pronto, y no solo para reducir la presión fiscal en sus respectivos territorios.

Es verdad, no obstante, que existe un cierto desequilibrio en el ejercicio por las comunidades autónomas de su política tributaria, ya que estas pueden intervenir modulando la tributación en el impuesto directo que soporta la mayor parte de sus residentes: el IRPF, pero no pueden hacerlo en el correspondiente impuesto indirecto: el IVA. Existen diversas alternativas para hacer posible que las comunidades tomen parte en la fijación de la cuota del IVA (Durán, 2008; López Laborda, 2009). La más realista consiste en atribuir al conjunto de comunidades autónomas la competencia para acordar (en la actualidad, probablemente, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera) un incremento o disminución común del tipo autonómico del IVA, que se aplicaría en todo el territorio nacional, y cuyas consecuencias recaudatorias afectarían exclusivamente a las comunidades autónomas. Este acuerdo se tramitaría como Proyecto de Ley por el Gobierno central.

Este modelo —que ya se aplica en Australia y Canadá y, de alguna manera, en Alemania, por el carácter de cámara genuinamente territorial del Bundesrat— presenta dos puntos fuertes. En primer lugar, las comunidades autónomas pueden ejercer sus competencias normativas en el impuesto —siquiera sea de manera colegiada—, sin tener que esperar a una eventual reconsideración por la Unión Europea de su prohibición de la existencia de tipos impositivos diferenciados dentro de un mismo Estado miembro. Y, en segundo lugar, este esquema permite disfrutar de las ventajas de las fórmulas asociadas al ejercicio individual de las competencias normativas en el IVA, sin incurrir en sus problemas.

Los inconvenientes se presentan, además de por la dificultad de implementación de esta fórmula, por los incentivos negativos que comporta en el ámbito de la responsabilidad autonómica. Desde nuestro punto de vista, la responsabilidad financiera regional tiene que ser necesariamente individual: opera entre cada comunidad y sus ciudadanos. Para ello, debe existir un vínculo directo entre gastos e ingresos, entre beneficios y costes de la actuación pública. Sin embargo, este sistema de ejercicio colectivo de las competencias normativas rompe ese vínculo y difumina el coste político de la obtención de los ingresos públicos, lo que debe afectar negativamente al logro de la eficiencia en la provisión de los bienes y servicios autonómicos.

4. Los tributos propios autonómicos

Además de los tributos cedidos, las comunidades autónomas nutren sus haciendas con sus impuestos propios, sobre los que ejercen íntegramente las competencias sobre el rendimiento, la aplicación y la regulación. Aunque, de acuerdo con los datos que suministra el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, hay más de 70 impuestos autonómicos, su recaudación apenas representa el 1 por 100 de los ingresos no financieros regionales. En nuestra opinión, los impuestos propios constituyen un recurso que ya está extraordinariamente condicionado por la LOFCA y que habría que intentar no restringir más, con independencia de que las comunidades persigan con él finalidades fiscales o extrafiscales. Dicho esto, también hay que admitir que, seguramente, el ámbito regional no sea el más adecuado para aplicar algunos impuestos medioambientales —sobre emisiones, por ejemplo— y que sería precisa una coordinación en esta materia.

Las comunidades autónomas también perciben tributos y otros ingresos basados en el principio de beneficio: tasas, precios públicos, contribuciones especiales, etc. Ahora bien, es indudable que el papel que desempeñan estos recursos en la actividad financiera regional es mucho menos relevante que el que le otorga la teoría del federalismo fiscal y el que tienen en otros países federales como Alemania, Canadá, Estados Unidos o Suiza. En 2011, estos ingresos suponían el 3,5 por 100 de los ingresos no financieros del conjunto de comunidades de régimen común.

5. El problema de la visibilidad

Para que las comunidades autónomas desarrollen sus políticas de manera responsable frente a sus ciudadanos y se puedan hacer, así, efectivas las ganancias de eficiencia que la teoría asocia a la descentralización de determinadas funciones del sector público, no es suficiente con que las regiones dispongan de un sistema fiscal sobre el que puedan ejercer sus competencias. Es preciso, además, que los ciudadanos sean plenamente conscientes de que una buena parte de los impuestos que soportan se dirige a financiar los bienes y servicios públicos que reciben de sus respectivas administraciones autonómicas. Y este elemento clave de la visibilidad está ausente en nuestro país. Los ciudadanos, todavía hoy, siguen pensando, en porcentajes muy significativos, que pagan sus impuestos al Estado central y que es este el que les presta los principales servicios públicos, incluidos algunos tan relevantes como los educativos y sanitarios (López Laborda y Rodrigo, 2014).

En consecuencia, debería emprenderse sin dilación la tarea de informar a los ciudadanos sobre los impuestos —y también los servicios— de competencia autonómica, para que aquellos puedan establecer correctamente el vínculo entre los costes y los beneficios de los servicios públicos que demanden y, por tanto, no favorezcan la provisión de niveles ineficientes de los mismos. Hay algunos instrumentos que permiten reforzar la visibilidad de los impuestos para los individuos que los soportan. Por ejemplo, los ciudadanos serían más conscientes de que una parte del IVA que satisfacen se destina a financiar los servicios regionales si se hiciera constar en factura de manera separada el gravamen central y el autonómico. En el IRPF, sin necesidad de complicar el proceso de declaración-liquidación, podrían establecerse impresos diferenciados para el impuesto autonómico y para el central.

6. La administración tributaria

Solo unas palabras sobre la administración tributaria (para un mayor detalle, véase Onrubia, 2015). Desde luego, si las comunidades autónomas participan ya en un porcentaje significativo de los tributos del Estado, también deben poder intervenir activamente en las tareas de administración tributaria, puesto que están directamente afectadas por los resultados de esa gestión. La situación actual, con gestión autonómica de los tributos propios y de algunos cedidos, y central (con una presencia poco significativa de las comunidades autónomas) de los restantes, no es óptima, pero la alternativa de descentralizar la administración de todo el sistema fiscal no es mejor. Desde hace tiempo se viene argumentando sólidamente la superioridad de las fórmulas de «administración tributaria integrada», y no solo de los tributos cedidos, que tendría ventajas en términos de tratamiento uniforme de los ciudadanos en la aplicación de los impuestos, de reducción de costes de gestión, de mejor acceso a la información, de optimización de la administración de impuestos claramente interdependientes y de aumento de la visibilidad para los ciudadanos de la condición autonómica de buena parte de los tributos que soportan.

7. Descentralización tributaria comparada: sistema común y foral

En el cuadro n.º 2 se relacionan los tributos concertados o convenidos con las comunidades de régimen foral y se especifican las competencias que pueden ejercer sobre los mismos. Resultan evidentes las diferencias con las comunidades de régimen común, tanto en términos de los tributos que se descentralizan como de las competencias que pueden ejercitarse sobre su rendimiento, aplicación y normativa. No obstante, también es cierto que estas diferencias se han ido acortando con el tiempo, al ampliarse los porcentajes de participación de las comunidades de régimen común en los tributos cedidos y, sobre todo, al atribuirse a esas comunidades competencias normativas en los mismos.

En la actualidad, la diferencia más significativa reside en las amplísimas competencias de las comunidades forales en el rendimiento, aplicación y regulación del impuesto sobre sociedades, lo que supone atribuir a aquellas comunidades un poderoso instrumento de competencia fiscal del que no pueden disponer las restantes comunidades, en especial las vecinas. Recuérdese que las sociedades que tengan su domicilio fiscal en Navarra o el País

CUADRO N.º 2

TRIBUTOS CONCERTADOS O CONVENIDOS CON LAS COMUNIDADES DE RÉGIMEN FORAL

<i>Tributo</i>	<i>Rendimiento (Porcentaje)</i>	<i>Aplicación y revisión</i>	<i>Regulación</i>
IRPF	100	SÍ	Plena
Impuesto sobre el patrimonio	100	SÍ	Plena
Impuesto sobre sucesiones y donaciones	100	SÍ	Plena
Impuesto sobre sociedades	100	SÍ	Plena
Impuesto sobre la renta de no residentes	100	SÍ	Plena para establecimientos permanentes
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y AJD	100	SÍ	Plena, salvo en operaciones societarias, letras de cambio y documentos equivalentes (solo modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso)
Tributos sobre el juego	100	SÍ	Plena, salvo en hecho imponible y sujeto pasivo
Impuesto especial sobre determinados medios de transporte	100	SÍ	Tipos de gravamen, modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
IVA	100	SÍ	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuestos especiales de fabricación: cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, hidrocarburos, labores del tabaco	100	SÍ	Tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre la electricidad	100	SÍ	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre las primas de seguro	100	SÍ	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre actividades de juego*	100	SÍ	Incremento hasta un máximo del 20 por 100 de los tipos de gravamen, cuando los organizadores residan en la Comunidad, aplicable solo a los jugadores residentes en la misma Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuestos medioambientales: energía eléctrica, combustible nuclear, gases fluorados	100	SÍ	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito*	100	SÍ	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso
Impuesto especial sobre el carbón	100	SÍ	Modelos de declaración e ingreso, plazos de ingreso

Nota: (*) Estos impuestos están pendientes de convenirse con la Comunidad Foral de Navarra.
Fuente: Elaboración propia.

Vasco y cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros tributan exclusivamente a la administración foral y lo hacen aplicando la normativa autonómica del impuesto sobre sociedades, con independencia del territorio, común o foral, donde realicen sus operaciones. Estas normas incentivan a las comunidades forales a reducir la tributación de estas empresas,

para favorecer la fijación en su territorio de su domicilio fiscal (Domínguez Barrero y López Laborda, 1998), con consecuencias, además, en la recaudación de otros impuestos (como el IVA), en la actividad económica y el empleo.

Si el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido los 7 millones de euros, las

sociedades tributan a la administración en cuyo territorio realizan sus operaciones, aplicando la normativa de su domicilio fiscal, con dos excepciones: si en el ejercicio anterior hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedan sometidos a la normativa común del impuesto, cualquiera que sea su domicilio; en cambio, será de aplicación la normativa foral a las sociedades cuyo domicilio fiscal radique en territorio común y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio foral. Estas reglas incentivan la fijación en las comunidades forales del domicilio fiscal de aquellas sociedades que realizan más del 25 por 100 de sus operaciones en territorio foral.

La descentralización del impuesto sobre sociedades a las comunidades forales debería revisarse. Aceptando, por razones de simplicidad, que el lugar de realización de las operaciones aproxima bien el lugar de obtención de los beneficios societarios, esa regla debería aplicarse en todo caso para delimitar las competencias de exacción y regulación, con independencia del volumen de operaciones y del domicilio fiscal.

III. LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA EN EL INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

El *Informe* se ocupa, aunque no en profundidad, de casi todas las cuestiones tratadas en la sección anterior. En primer lugar, sostiene, aunque solo al analizar el IRPF, la superioridad de la fórmula de los tributos cedidos con respecto a la alternativa de los impuestos autonómicos separados.

En segundo lugar, en cuanto a la ampliación o reducción de los tributos cedidos y de las competencias normativas sobre los mismos, el *Informe* se pronuncia explícitamente por el mantenimiento del porcentaje de cesión del IRPF y por el establecimiento de un límite superior al ejercicio por las comunidades autónomas de sus competencias respecto a la tarifa autonómica. Se trata de una restricción que hace dependientes a las comunidades de la tarifa que en cada momento decida fijar el Estado y que supone una intromisión innecesaria de este en la política tributaria autonómica.

Por lo que respecta a los impuestos patrimoniales, la Comisión propone: primero, la supresión del impuesto sobre el patrimonio, «estableciéndose las

previsiones legales oportunas para que tampoco pueda ser establecido como impuesto propio por las Comunidades Autónomas» (p. 240); segundo, una revisión del impuesto sobre sucesiones y donaciones en línea con lo sugerido en la sección II y en la literatura (Barberán *et al.*, 2010), estableciéndose límites mínimos y máximos (estos últimos, nuevamente, discutibles) para el ejercicio de la capacidad normativa autonómica en la tarifa del impuesto; y tercero, la práctica eliminación, en su caso, gradual, de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

En el ámbito del IVA, el *Informe* no descarta la fórmula de la atribución colectiva de competencias normativas en el IVA, y también sostiene que podrían regionalizarse los impuestos sobre el alcohol, el tabaco y las primas de seguros. A cambio, propone la sustitución de los impuestos de matriculación (autonómico) y circulación (municipal) por un nuevo impuesto sobre el uso de vehículos de tracción mecánica, de carácter ambiental, con regulación estatal, gestión municipal y participación en su recaudación de municipios y comunidades autónomas.

En tercer lugar, el *Informe* reconoce la necesidad de mejorar la visibilidad de los impuestos autonómicos. Especialmente, para el IRPF, recomienda el envío por parte de la Administración a los ciudadanos de certificados que diferencien entre la cuota estatal y autonómica. Es mejor que nada, pero seguimos pensando que es más adecuada la opción de los impresos separados sugerida más arriba. En el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sí que se recomienda expresamente el establecimiento de «modelos que hiciesen transparente para el contribuyente la administración responsable de su fijación» (p. 249).

En cuarto lugar, el *Informe* se decanta por la administración tributaria centralizada, «sin perjuicio de los mecanismos de coparticipación establecidos o que puedan establecerse» (p. 19) tras la evaluación del modelo de colaboración vigente. Nos parece una fórmula demasiado vaga, que parece conformarse con la insatisfactoria situación actual.

Hemos dejado para el final el análisis que lleva a cabo la Comisión de los impuestos propios autonómicos, que es un tanto peculiar. Por un lado, se propone la supresión de los impuestos sobre emisiones de dióxido de carbono, por no ser el ámbito regional el adecuado para alcanzar la finalidad que per-

siguen esos tributos; finalidad que, en cierta medida, ya se atribuye además a un reformado impuesto sobre hidrocarburos.

Por otro lado, se recomienda la supresión de los cánones eólicos, de los impuestos sobre agua embalsada y de los impuestos sobre grandes superficies, por carecer de una auténtica justificación ambiental y, respecto de los últimos tributos, además, por distorsionar la unidad de mercado.

También se propone —por múltiples y, en algún caso, contradictorios motivos— la supresión del impuesto sobre depósitos bancarios, cerrando la posibilidad del establecimiento de impuestos autonómicos sobre ese hecho imponible.

Finalmente, se sugiere la conversión en tributos cedidos, para corregir la actual dispersión normativa, de los impuestos sobre vertidos de agua, sobre depósito e incineración de residuos y sobre emisiones atmosféricas distintas del dióxido de carbono. Resulta curioso que el *Informe* proponga aplicar estos tributos cedidos en las comunidades que no los han establecido, y negociar en las restantes su introducción en sustitución de los actuales impuestos propios. El *Informe* también se refiere brevemente a los impuestos sobre bolsas de plástico desechables. Duda de su eficacia medioambiental, por lo que no considera oportuno extenderlos a todas las comunidades autónomas, pero tampoco los juzga merecedores de la condena que reserva a los otros impuestos pretendidamente medioambientales citados más arriba.

El *Informe* también recomienda ampliar la capacidad normativa autonómica respecto del establecimiento de copagos en servicios como la sanidad y la educación, respetando unos límites mínimos establecidos por el nivel central, que constituirían la «recaudación normativa» que se integraría en los recursos del sistema de financiación. Y entiende que debería diseñarse un procedimiento para que el Consejo de Política Fiscal y Financiera pudiese juzgar *ex ante* si los tributos autonómicos respetan el principio de unidad de mercado y la prohibición de establecer tributos sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado, y para coordinar la regulación y la gestión de los tributos regionales.

Vayamos por partes. Puede ser adecuada la conversión en cedidos o la integración en otros impuestos estatales de los tributos autonómicos sobre emisiones. Pero el *Informe* no explica por qué quiere aplicar esa misma solución a los impuestos sobre

vertidos o sobre residuos. Además, el hecho de que la finalidad ambiental sea discutible no es motivo suficiente para limitar la autonomía tributaria regional, ni para hacerlo en unos impuestos (cánones eólicos, agua embalsada, grandes superficies), pero no en otros (bolsas desechables).

El argumento de la unidad de mercado debería utilizarse con cuidado porque, en caso contrario, se corre el riesgo de impedir el desarrollo por las comunidades autónomas de cualquier política pública diferenciada. Como explican Boadway y Shah (2009: 97-103), el principio de unidad de mercado, o de eficiencia en el mercado común interior, requiere un flujo libre y sin distorsiones de bienes, servicios, capital y trabajo dentro del mercado nacional. Pero, en un Estado descentralizado, ese objetivo debe compatibilizarse con la existencia de políticas regionales encaminadas a satisfacer las necesidades y preferencias diferenciadas de los residentes en cada jurisdicción. Para estos autores, el mínimo exigible a las regiones debería ser el principio de «tratamiento nacional», de acuerdo con el cual, «cualquier política aplicada dentro de una jurisdicción tiene que aplicarse igualmente a todas las empresas e individuos implicados en transacciones en esa jurisdicción, con independencia de que sean o no residentes» (Boadway y Shah, 2009: 98-99). Esta es, también, la doctrina del Tribunal Constitucional español: «De esta manera, de acuerdo con la doctrina constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el fin último de una norma como el art. 9 c) LOFCA es la protección del mercado interior, lo que en materia tributaria impide en particular establecer medidas que fragmenten dicho mercado estableciendo diferencias entre residentes y no residentes en una Comunidad Autónoma sin que ello encuentre una justificación adecuada. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos o medidas tributarias siempre que las mismas no resulten contrarias a las libertades de circulación, lo que sucederá cuando además de suponer un obstáculo a la libre circulación, no pueda ser justificada o, pudiendo serlo, resulte desproporcionada en relación con su finalidad» (STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 9). En buena medida, este es el enfoque que adopta la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado. Y ese principio de tratamiento nacional ya se respeta en los impuestos propios autonómicos.

Como hemos visto, el *Informe* aborda otro tema especialmente complejo, relacionado con el que acabamos de discutir: cómo asegurarse de que los tributos autonómicos respetan el principio de uni-

dad de mercado. El sistema aplicado en la actualidad es el del control por el Tribunal Constitucional. Al tratarse de un juicio que implica complejas evaluaciones económicas, Boadway y Shah (2009: 99) entienden que es probable que los tribunales no sean los más apropiados para hacerlo. No obstante, la propuesta de la Comisión no es mejor, ya que, dada la composición y funcionamiento del Consejo de Política Fiscal y Financiera, entrega todo el control al Gobierno central.

Para terminar, no está clara la propuesta relativa a los copagos. Si la finalidad de este instrumento es, al menos en parte, proporcionar financiación adicional a las comunidades autónomas, no se entiende la recomendación de integrar ese recurso en el sistema de financiación. Parece que la Comisión quiere que los copagos operen como los tributos cedidos, esto es, reduciendo las transferencias del Estado por el importe de su recaudación normativa, y atribuyendo solo a las comunidades como ingreso adicional la recaudación derivada del ejercicio por las mismas de sus competencias normativas.

La conclusión de este repaso a las medidas contenidas en el *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español* es que, de aplicarse, representarían una muy significativa reducción de la autonomía tributaria de las comunidades autónomas, en la dirección opuesta a la seguida desde la primera reforma del sistema de financiación autonómica, preocupada por fortalecer la autonomía y responsabilidad financiera regional. Además, algunas de las propuestas (como la supresión del impuesto sobre el patrimonio o los límites a los tipos marginales del IRPF) tratan de extender al ámbito autonómico, a nuestro juicio, indebidamente, algunas opciones fiscales que se recomiendan a nivel central con una base eminentemente ideológica.

Una última observación. Aunque el *Informe* no se pronuncia expresamente al respecto, su exposición se centra, casi exclusivamente, en las comunidades de régimen común. No obstante, por una obvia razón de coherencia, hay que entender que sus recomendaciones resultan también aplicables a los territorios forales.

IV. UNA REGLA ALTERNATIVA DE EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN NORMATIVA DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS

El sistema de financiación autonómica ha seguido desde sus orígenes un procedimiento muy

discutible para determinar la recaudación normativa de los tributos cedidos «tradicionales» (impuestos sobre el patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y tasas sobre el juego) y de las tasas afectas a los servicios transferidos. Entre 1986 y 2008, la recaudación normativa se obtenía a partir del rendimiento real de los tributos cedidos en un año base, actualizado anualmente a la misma tasa que las transferencias del Estado: inicialmente, la participación en ingresos del Estado y, a partir de 1999, el fondo de suficiencia.

La reforma del modelo de 2009 introduce modificaciones en el cálculo de la recaudación normativa de algunos tributos cedidos tradicionales. En el ITPAJD, la recaudación normativa en el año base del nuevo modelo (el año 2007) se fija en el 85 por 100 del importe efectivamente recaudado en ese ejercicio; en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, en el resultado de duplicar su valor normativo en 1999 y posteriormente actualizarlo hasta 2007 por el incremento de los ITE. En cuanto a las reglas de evolución temporal de estos tributos, en el ITPAJD, la recaudación normativa en 2009 se corresponde con el 85 por 100 de la recaudación real del impuesto en ese ejercicio; para cualquier año posterior a 2009, se aplica la tasa de variación en cada comunidad de los rendimientos por IRPF, IVA e impuestos especiales de fabricación, sin ejercicio de la capacidad normativa (el equivalente regional a los ITE). En los demás tributos cedidos tradicionales (impuesto sobre sucesiones y donaciones, tasas sobre el juego) y en las tasas afectas a los servicios transferidos, la regla de actualización de su recaudación normativa sigue siendo la tasa de variación de los ITE.

Para los restantes tributos cedidos (IRPF e impuestos sobre el consumo), la recaudación normativa se ha identificado siempre, correctamente, con la recaudación efectiva en cada ejercicio, sin tomar en consideración, en su caso, el ejercicio por las comunidades autónomas de sus competencias normativas.

Aunque transcurridos ya casi treinta años desde la adopción de este criterio la labor sea muy ardua, debería intentarse cuantificar con mayor precisión la recaudación normativa, esto es, el rendimiento que puede obtener una comunidad de sus tributos cedidos si impone a sus ciudadanos un determinado esfuerzo fiscal y actúa con un determinado grado de eficiencia en la gestión tributaria.

De la Fuente (2012) desarrolla una propuesta concreta para estimar la recaudación normativa. De forma simplificada, consiste en calcular el tipo de gravamen estándar de cada tributo a partir de la recaudación agregada observada cada año y estimar la recaudación normativa aplicando el tipo estándar a la base imputable de cada comunidad autónoma. Por ejemplo, en las tasas sobre el juego, De la Fuente (2012) calcula en primer lugar el tipo impositivo medio de las tasas en un año determinado dividiendo su recaudación global por la cantidad total jugada en los juegos de gestión privada autorizados por las comunidades autónomas gravados por estos tributos. A continuación, la recaudación normativa se estima aplicando dicho tipo impositivo medio a la cantidad total jugada en cada comunidad.

La principal objeción a esta metodología es que aplica un concepto de recaudación normativa distinto del que se utiliza en el sistema de financiación autonómica. Para este, la recaudación normativa es la que podría obtener una comunidad en un ejercicio determinado si no legislara sobre el tributo cedido por el Estado. En cambio, para De la Fuente (2012), la recaudación normativa es la que podría obtener una comunidad si aplicara a ese tributo el tipo medio exigido efectivamente en ese año por el conjunto de comunidades.

Por ejemplo, en el gravamen por la transmisión de inmuebles en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en 2011 la recaudación normativa debería ser la correspondiente al tipo supletorio estatal del 6 por 100. Puesto que todas las comunidades exigen ese año un tipo más elevado, todas están obteniendo una recaudación real superior a la normativa. Sin embargo, de acuerdo con la metodología de De la Fuente (2012), como el tipo medio realmente aplicado por las comunidades autónomas es, aproximadamente, del 7 por 100, este es el que determinaría el importe de la recaudación normativa, de suerte que solo las comunidades que hubieran establecido un tipo superior al medio estarían obteniendo una recaudación efectiva por encima de la normativa.

La forma más fiable de estimar la recaudación normativa sería calcular directamente para cada tributo la recaudación en ausencia de medidas normativas autonómicas, exactamente igual que ya se hace, por ejemplo, en el IRPF. No obstante, si tenemos en cuenta que las comunidades autónomas gestionan los tributos cedidos desde hace tiempo, este procedimiento puede ser complicado de llevar a la práctica. Por eso, aquí vamos a limitarnos a proponer una regla de actualización de la recaudación

normativa que, según pensamos, está mejor fundamentada que la que se utiliza actualmente, y que puede aplicarse a un importe de la recaudación normativa fijado inicialmente.

Nuestra hipótesis es que el comportamiento de la recaudación normativa de los tributos cedidos tradicionales de una comunidad autónoma estará estrechamente relacionado con la evolución de la actividad económica en esa región y, por lo tanto, con la evolución de la recaudación de los impuestos que gravan la renta y el consumo en ese territorio. Es decir, que la variación en la recaudación de los tributos cedidos tradicionales estará correlacionada con la de los tributos cedidos «nuevos» más importantes: IRPF, IVA e impuestos especiales de fabricación. Pero no con la evolución de estos tributos en el conjunto del Estado, sino en la propia comunidad.

Para contrastar esta hipótesis, exploramos primero las características de esta relación, en el periodo que va de 2002 a 2011, para cada una de las quince comunidades de régimen común; y luego, a la vista de los resultados obtenidos, especificamos una relación media para todas las comunidades en ese mismo periodo.

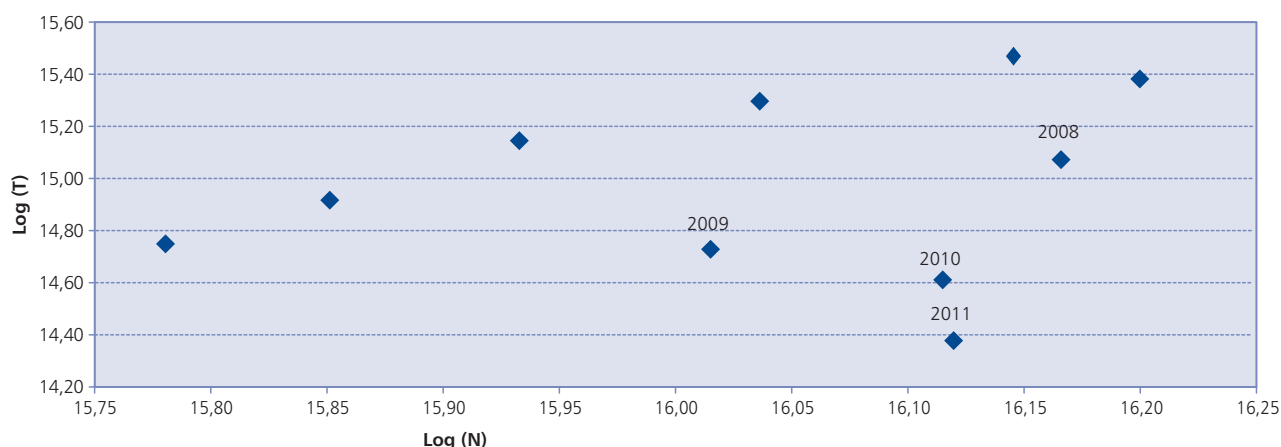
La relación entre el logaritmo natural de la recaudación real de los tributos cedidos tradicionales, $\text{Log}(T)$, y el logaritmo natural de la recaudación normativa de los tributos cedidos nuevos, $\text{Log}(N)$, es claramente creciente y aproximadamente lineal para todas las comunidades entre 2002 y 2007. Los años 2008 a 2011, en cambio, muestran una fractura significativa de esta relación que tiene que ver, por una parte, con la crisis económica y, por otra, con cambios normativos en los tributos tradicionales, así como con la supresión del impuesto sobre el patrimonio a partir de 2008. A título de ejemplo, los gráficos 2 y 3 muestran esta relación para dos comunidades grandes, Cataluña y Andalucía, y dos comunidades pequeñas, La Rioja y Murcia. Como puede comprobarse, las observaciones para los últimos cuatro años de la muestra rompen la tendencia creciente de $\text{Log}(N)$ y, para un determinado nivel de $\text{Log}(N)$, ponen de manifiesto un significativo descenso de $\text{Log}(T)$. Esto es así para las cuatro comunidades consideradas y, con muy pocas variaciones a este patrón, también para el resto de comunidades.

La estimación para cada una de las quince comunidades de la relación temporal

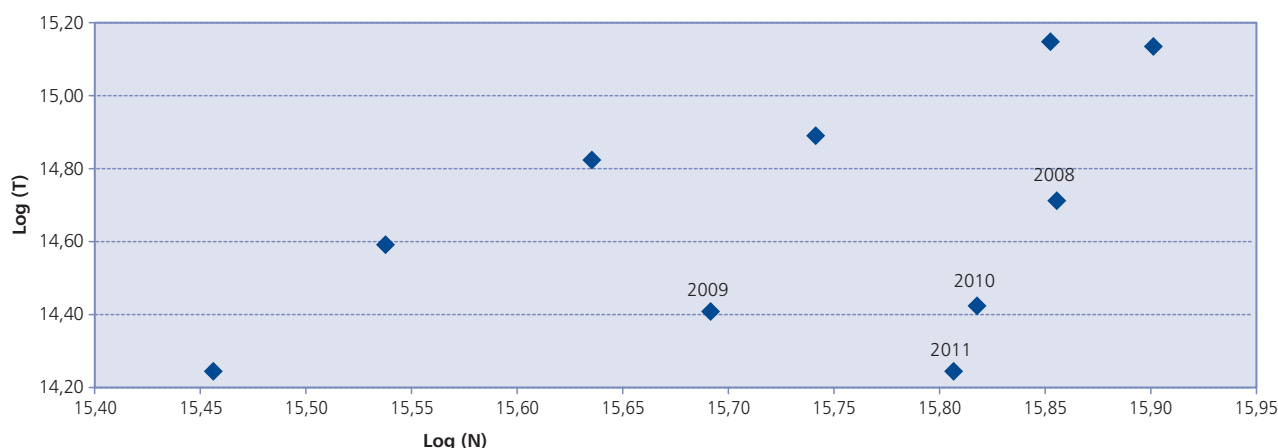
$$\text{Log}(T_i) = C + \alpha \text{Log}(N_i) + \beta_1 T08 + \beta_2 T09 + \beta_3 T10 + \beta_4 T11 + u_i \quad [1]$$

GRÁFICO 2
RELACIÓN TEMPORAL (2002-2011) ENTRE Log (T) Y Log (N) PARA CATALUÑA Y ANDALUCÍA (*)

A) Cataluña



B) Andalucía



Nota: Log (T) = Logaritmo natural de la recaudación real de los tributos cedidos tradicionales; Log (N) = Logaritmo natural de la recaudación normativa de los tributos cedidos nuevos.

Fuente: Elaboración propia.

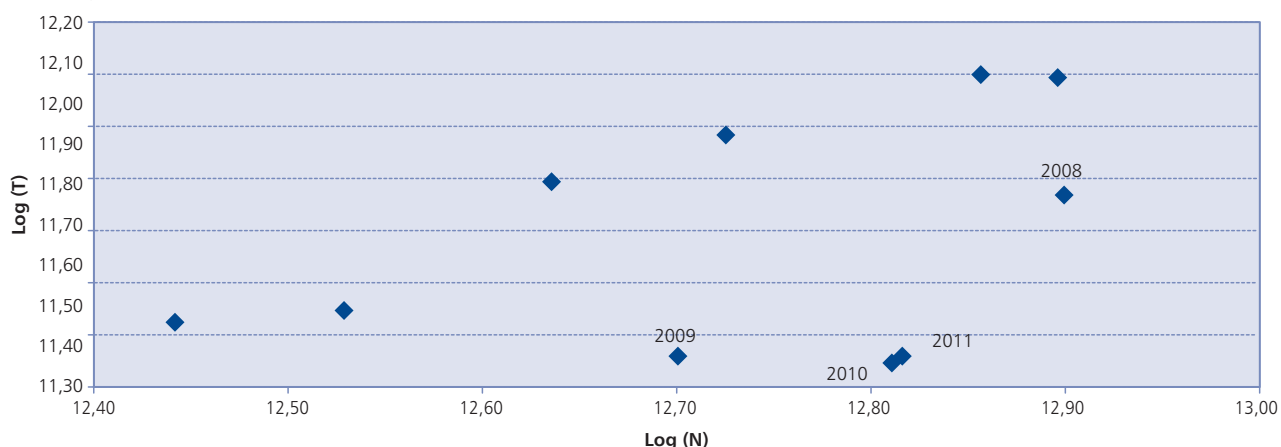
donde C es una constante, $T08$, $T09$, $T10$ y $T11$ son variables categóricas para los años 2008, 2009, 2010 y 2011, α y β_i ($i=1$ a 4) son parámetros y u_i , un error aleatorio, da los siguientes resultados. La constante es negativa y significativa al 5 por 100 o menos en catorce de las quince comunidades; la excepción es Madrid, para la que la constante es negativa pero no significativa; de entre las significativas, los valores estimados van de un mínimo de $-22,4$ para Castilla-La Mancha a un máximo de $-6,8$ para La Rioja. El parámetro α es positivo y significativo para las quince comunidades. El valor mínimo estimado es 1,5 para La Rioja y el máximo

2,5 para Castilla-La Mancha. Los parámetros β son todos ellos negativos y, en diez de las quince comunidades, también significativos. Las excepciones son Madrid, con β_1 significativo solo al 10 por 100; Cantabria y Castilla-La Mancha, con β_2 significativo solo al 10 por 100; Baleares, con β_2 no significativo; y Extremadura, con β_1 significativo solo al 10 por 100 y β_2 no significativo.

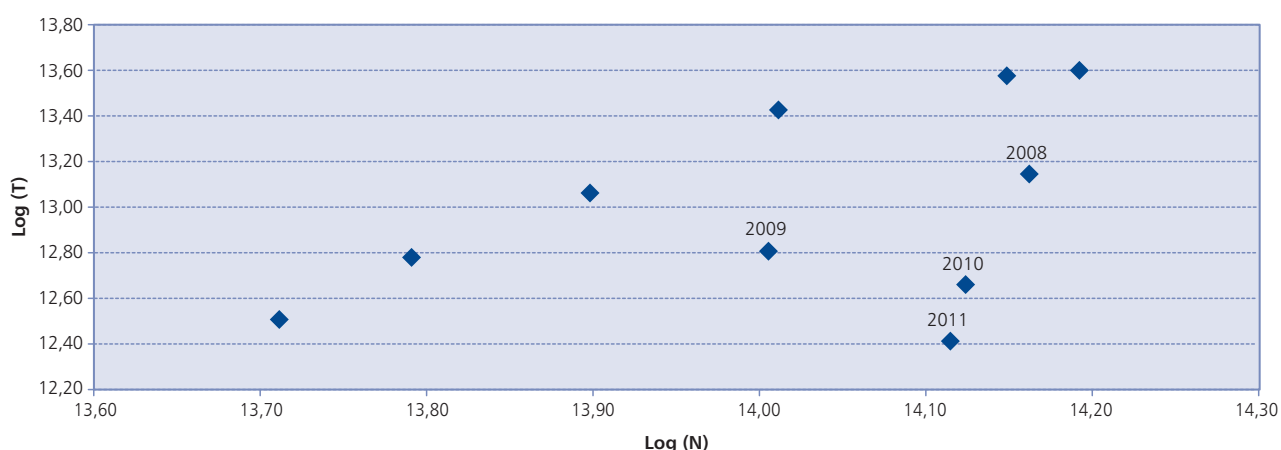
En general, pues, parece existir una fuerte relación estadística entre Log (T) y Log (N), y se detecta una quiebra significativa de esta relación en el periodo 2008-2011. Los resultados ponen también de manifiesto la

GRÁFICO 3
RELACIÓN TEMPORAL (2002-2011) ENTRE Log (T) Y Log (N) PARA LA RIOJA Y MURCIA (*)

A) La Rioja



B) Murcia



Nota: Log (T) = Logaritmo natural de la recaudación real de los tributos cedidos tradicionales; Log (N) = Logaritmo natural de la recaudación normativa de los tributos cedidos nuevos.

Fuente: Elaboración propia.

existencia de una cierta variabilidad en la constante y en los coeficientes α y β_i , que suponemos indicativa del activismo fiscal de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos tradicionales.

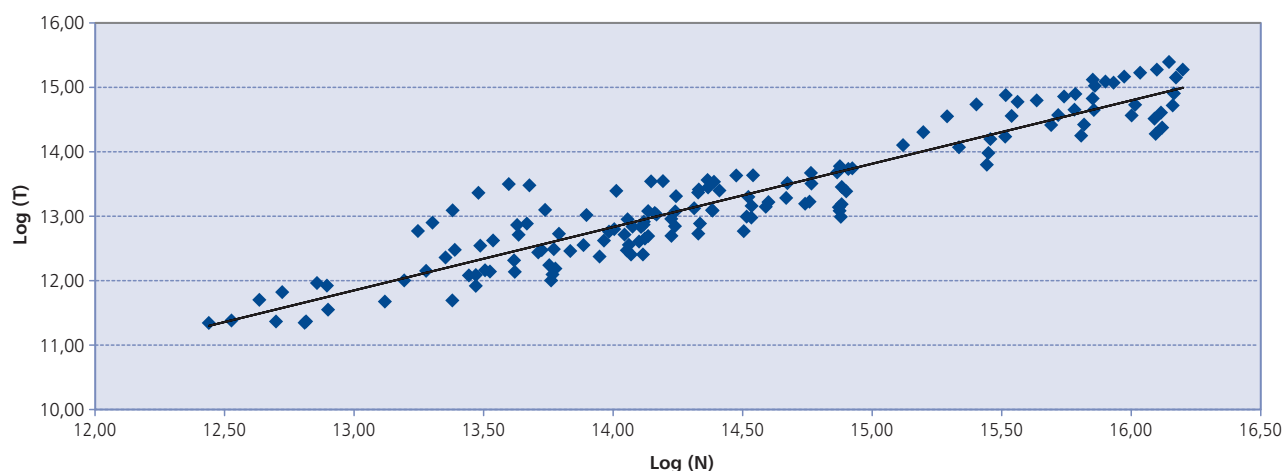
¿Se mantienen estos resultados si consideramos a la vez la información transversal y temporal que suministran las 150 observaciones disponibles? Un primer problema a considerar es el distinto tamaño de las comunidades, que resolvemos estimando la relación [1] por el método de MCO ponderados, en el que la serie de ponderación es Log (N). El segundo problema es la variabilidad detectada en la esti-

mación de las ecuaciones temporales de cada comunidad, que resolvemos investigando qué variables categóricas transversales entran en la versión de panel de la expresión [1]. El supuesto utilizado es que el efecto de las variables categóricas (temporales y transversales) refleja, bien la crisis económica, bien el activismo fiscal de las comunidades, y que, por tanto, para aislar la relación media entre Log (T) y Log (N) para todas las comunidades, estos efectos deben ser ignorados.

El gráfico 4 muestra la relación existente entre la recaudación real de los tributos cedidos tradiciona-

GRÁFICO 4

RELACIÓN TEMPORAL (2002-2011) ENTRE Log (T) Y Log (N) PARA LAS QUINCE COMUNIDADES DE RÉGIMEN COMÚN



Fuente: Elaboración propia.

les y la recaudación normativa de los tributos cedidos nuevos para el periodo 2002-2011, sin incluir el impuesto sobre el patrimonio, y el cuadro n.º 3 estima diversas especificaciones de la siguiente expresión, para todo el periodo 2002-2011 y para las quince comunidades (150 observaciones):

$$\text{Log}(T_{it}) = C + \alpha \text{Log}(N_{it}) + \beta_1 T08 + \beta_2 T09 + \beta_3 T10 + \beta_4 T11 + \gamma_1 \text{CAN} + \gamma_2 \text{GAL} + \gamma_3 \text{EXT} + \gamma_4 \text{CYL} + \gamma_5 \text{AST} + \gamma_6 \text{CLM} + u_{it} \quad [2]$$

Las columnas [1] a [3] del cuadro n.º 3 se refieren a la totalidad de los datos observados sobre la recaudación de los tributos cedidos tradicionales, mientras que las columnas [4] a [6] repiten el ejercicio excluyendo los datos correspondientes al impuesto sobre el patrimonio (2).

Centrándonos en las columnas [1] a [3], el resultado que más resalta es la robustez de la estimación del parámetro α . La elasticidad de la recaudación por tributos cedidos tradicionales respecto a la recaudación por tributos cedidos nuevos se sitúa alrededor de la unidad y es altamente significativa, sea cual sea la especificación. Se confirma, pues, el resultado encontrado más arriba en las estimaciones temporales para cada comunidad y la existencia de una relación que se mantiene a lo largo de un rango más amplio de variación que el considerado en dichas estimaciones. La estimación puntual de la elasticidad es más baja que la obtenida para cada comunidad por separado, pero mucho más signifi-

cativa desde un punto de vista estadístico. También se confirma el efecto negativo de la crisis y de los cambios normativos en los tributos cedidos tradicionales, con un patrón muy parecido al encontrado en las estimaciones por comunidad: el valor absoluto de las β_i y su significatividad estadística crecen a medida que avanza la crisis. Por último, la estimación muestra (columna [3]) que algunas de las diferencias entre comunidades, ya observadas en las estimaciones por comunidad, se mantienen en la estimación con los datos de panel. El método seguido ha consistido en trabajar exclusivamente con variables categóricas que afectan a la constante y restringir la entrada a aquellas cuyo nivel de significatividad fuera superior a un estadístico t superior a 2. Para una recaudación dada por tributos cedidos nuevos, Canarias muestra con respecto a la media una mayor recaudación por tributos cedidos tradicionales, y Galicia, Extremadura, Castilla y León, Asturias y Castilla-La Mancha, una menor recaudación.

Las columnas [4] a [6] replican el ejercicio excluyendo el Impuesto sobre el Patrimonio y, como puede comprobarse, los resultados son muy similares a los obtenidos con la base completa de datos. En particular, el resultado fundamental del ejercicio —una elasticidad de T con respecto a N aproximadamente igual a la unidad— se sigue manteniendo, como también se mantiene su alta significatividad y robustez ante cambios de especificación. La única diferencia a reseñar es que, excluyendo el impuesto

CUADRO N.º 3

**RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS «TRADICIONALES» EN FUNCIÓN DE LA RECAUDACIÓN
DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS «NUEVOS». AÑOS 2002-2011**

VARIABLES INDEPENDIENTES	VARIABLE DEPENDIENTE: LOG (T)					
	Incluyendo IP			Excluyendo IP		
	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]
C	-0,9367 (-2,10)	-0,9485 (-2,86)	-1,1683 (-5,54)	-0,9753 (-2,16)	-1,0055 (-2,79)	-1,3664 (-5,51)
Log (N)	0,9874 (32,30)	1,0007 (44,04)	1,0191 (71,69)	0,9857 (31,93)	0,9997 (40,54)	1,0273 (61,18)
T08		-0,2173 (-2,90)	-0,2214 (-5,25)		-0,3457 (-4,25)	-0,3515 (-7,00)
T09		-0,3639 (-4,82)	-0,3655 (-8,60)		-0,2954 (-3,61)	-0,2973 (-5,88)
T10		-0,5239 (-6,98)	-0,5264 (-12,46)		-0,4602 (-5,65)	-0,4640 (-9,23)
T11		-0,6898 (-9,19)	-0,6923 (-16,38)		-0,6223 (-7,64)	-0,6261 (-12,45)
CAN			0,6733 (11,86)			0,7078 (10,55)
GAL			-0,3173 (-6,38)			-0,3241 (-5,50)
EXT			-0,3427 (-6,12)			-0,2916 (-4,41)
CYL			-0,2670 (-5,37)			-0,3519 (-5,98)
AST			-0,2741 (-5,11)			-0,2648 (-4,18)
CLM			-0,1484 (-2,89)			
R ² Ajustado	0,8749	0,9313	0,9782	0,8724	0,9189	0,9691
Estadístico F	1.043,0	404,7	608,7	1.019,9	338,9	468,5
N.º de observaciones	150	150	150	150	150	150

Nota: Log (T) = Logaritmo natural de la recaudación real de los tributos cedidos tradicionales. Log (N) = Logaritmo natural de la recaudación normativa de los tributos cedidos nuevos. IP = Impuesto sobre el Patrimonio. T08, T09, T10 y T11 = variables categóricas para los años 2008, 2009, 2010 y 2011. CAN, GAL, EXT, CYL, AST y CLM = variables categóricas para Canarias, Galicia, Extremadura, Castilla y León, Asturias y Castilla-La Mancha. Método de estimación: MCO ponderados; variable de ponderación: Log (N). Las cifras entre paréntesis corresponden al estadístico t.

sobre el patrimonio, la variable categórica correspondiente a Castilla-La Mancha desaparece de la ecuación por quedar su estadístico *t* por debajo de 2.

En consecuencia, la propuesta que aquí se formula consiste en sustituir las vigentes reglas de actualización de la recaudación normativa de los tributos cedidos tradicionales por una regla según la cual dicha recaudación evolucione a la misma tasa a la que lo haga la recaudación normativa de los tributos cedidos nuevos (IRPF, IVA e impuestos especiales de fabricación) en cada comunidad autónoma.

Bajo el supuesto de que la recaudación normativa por tributos cedidos tradicionales del año 2009

está correctamente calculada, el cuadro n.º 4 presenta algunos resultados derivados de la aplicación de esta nueva regla de evolución de los tributos cedidos. Las columnas [1] y [2] reflejan, bajo las vigentes reglas de actualización, la recaudación normativa en 2009 y 2011, y la columna [3], la recaudación real en 2011. Como puede apreciarse en la columna [4], la recaudación normativa en 2011 es un 38 por 100 superior a la real, lo que quiere decir que, según el modelo de financiación, las comunidades autónomas han renunciado a recaudar casi 3.500 millones de euros.

La columna [5] contiene la recaudación normativa calculada según la propuesta formulada en esta sección. Como también muestran las columnas [6] y [7], esta recaudación es un 89 por 100 de la esti-

CUADRO N.º 4

PROPUESTA DE CÁLCULO DE LA RECAUDACIÓN NORMATIVA POR TRIBUTOS CEDIDOS TRADICIONALES EN 2011 (MILES DE EUROS)

Comunidad autónoma	Recaudación normativa 2009 [1]	Recaudación normativa 2011 [2]	Recaudación real 2011 [3]	[2]/[3] [4]	Nueva recaudación normativa 2011 [5]	[5]/[2] [6]	[5]/[3] [7]	Recaudación normativa De la Fuente (2013) [8]
Cataluña.....	1.931.236,31	2.433.831,16	1.755.472,00	1,39	2.134.715,78	0,88	1,22	1.719.831,16
Galicia.....	469.062,53	604.755,36	484.211,00	1,25	533.503,78	0,88	1,10	436.755,36
Andalucía.....	1.587.249,18	1.959.231,40	1.550.014,00	1,26	1.774.427,00	0,91	1,14	1.482.231,40
Asturias.....	222.954,99	292.950,11	245.991,00	1,19	250.661,19	0,86	1,02	190.950,11
Cantabria.....	204.578,74	249.035,52	151.331,00	1,65	228.923,09	0,92	1,51	131.035,52
La Rioja.....	76.938,11	96.234,69	87.255,00	1,10	86.026,52	0,89	0,99	82.234,69
Murcia.....	304.906,86	363.958,21	246.145,00	1,48	339.218,19	0,93	1,38	263.958,21
C. Valenciana ..	1.357.743,17	1.710.402,38	988.500,00	1,73	1.505.493,13	0,88	1,52	1.019.402,38
Aragón.....	377.870,27	482.333,03	340.016,00	1,42	417.524,76	0,87	1,23	295.333,03
C.-La Mancha ..	412.313,43	505.118,79	353.113,00	1,43	463.840,28	0,92	1,31	356.118,79
Canarias.....	385.375,64	459.750,44	333.994,00	1,38	373.301,54	0,81	1,12	352.750,44
Extremadura....	163.831,00	208.849,93	164.570,00	1,27	187.606,19	0,90	1,14	151.849,93
Baleares.....	318.522,92	388.219,49	328.329,00	1,18	356.767,15	0,92	1,09	322.219,49
Madrid.....	1.759.301,78	2.147.573,93	1.593.575,00	1,35	1.923.762,46	0,90	1,21	1.676.573,93
Castilla y León...	499.793,60	640.492,23	441.112,00	1,45	561.765,24	0,88	1,27	496.492,23
Total.....	10.071.678,54	12.542.736,67	9.063.628,00	1,38	11.137.536,29	0,89	1,23	8.977.736,67

Fuente: Elaboración propia.

mada con las reglas del modelo, y representa un 23 por 100 más que la recaudación efectiva del año 2011: por encima de los 2.000 millones de euros. La columna [8] recoge la recaudación normativa («homogénea», en terminología del autor) calculada por De la Fuente (2013) siguiendo su propia metodología.

V. CONSIDERACIONES FINALES

El presente trabajo se ha propuesto tres objetivos: revisar algunas de las cuestiones relacionadas con la descentralización tributaria sobre las que se discute habitualmente en nuestro país, presentar y discutir las propuestas del *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español* directamente vinculadas con la tributación autonómica, y proponer una regla de evolución de la recaudación normativa de los tributos cedidos tradicionales alternativa a la vigente. En las líneas siguientes se sintetizan las principales conclusiones alcanzadas.

En primer lugar, en el trabajo se sostiene que los tributos cedidos son una buena fórmula de descentralización tributaria; que no debería aumentarse la cesión del IRPF; que la regulación y la cesión del impuesto sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones requieren de una urgente y profunda revisión; que no se debe condicionar más de lo ne-

cesario la imposición propia autonómica; que puede estudiarse la atribución de competencias normativas colegiadas en el IVA; y que debe favorecerse la visibilidad para los ciudadanos de la tributación regional y la participación de las comunidades autónomas en la administración tributaria.

Con respecto al *Informe* de los expertos sobre reforma fiscal, la principal conclusión es que sus recomendaciones representan una muy significativa reducción de la autonomía tributaria de las comunidades autónomas, en la dirección opuesta a la seguida desde la primera reforma del sistema de financiación autonómica, preocupada por fortalecer la autonomía y responsabilidad financiera regional.

Por último, en el trabajo se muestra que la elasticidad de la recaudación real de los tributos cedidos tradicionales (impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, ITPAJD y tasas sobre el juego) respecto a la recaudación normativa de los tributos cedidos nuevos (IRPF, IVA e impuestos especiales de fabricación) en cada comunidad se sitúa, en el periodo 2002-2011, alrededor de la unidad, por lo que se propone sustituir las vigentes reglas de actualización de la recaudación normativa de los tributos cedidos tradicionales por una regla según la cual dicha recaudación evolucione a la misma tasa a la que lo haga la recaudación normativa de los tributos cedidos nuevos en cada comunidad autónoma.

NOTAS

(*) Los autores agradecen los comentarios de los participantes en la Conferencia sobre «La nueva reforma de la financiación autonómica: análisis y propuestas» (RIFDE-Funcas, Santiago de Compostela, 22 y 23 de mayo de 2014) y, en especial, de Fidel Picos, así como las detalladas observaciones y sugerencias de Santiago Lago y Jorge Martínez-Vázquez. Julio López Laborda agradece la financiación recibida del Ministerio de Economía y Competitividad (Proyecto ECO2012-37572) y del Gobierno de Aragón y el Fondo Social Europeo (Grupo de investigación de Economía Pública).

(1) Esta sección está basada en LÓPEZ LABORDA (2014).

(2) La incidencia de la heterocedasticidad es muy pequeña, como lo indica el hecho de que la estimación de las ecuaciones por MCO sin ponderar da prácticamente los mismos resultados que las mostradas en el cuadro n.º 3 utilizando MCO ponderados. Optamos por mostrar los resultados de las estimaciones ponderadas por su marginalmente mayor precisión. Tampoco parece haber un problema significativo de autocorrelación serial. El estadístico Durbin Watson (DW) es bajo en las ecuaciones [1] y [4], en las que (además de la constante) únicamente consideramos un regresor, pero crece de forma acusada a medida que más variables van siendo añadidas en las ecuaciones [2] y [3] y [5] y [6], de tal suerte que, en la especificación más completa, el DW supera en ambos casos (con y sin IP) la unidad. Incluyendo el IP y siguiendo el orden [1] a [3], los respectivos coeficientes DW son 0,4439, 0,4915 y 1,0371; excluyendo el IP y siguiendo el orden [4] a [6], los coeficientes DW son 0,5598, 0,5907 y 1,2258. Esto indica que, en su mayor parte, la autocorrelación serial es síntoma de un problema de variables omitidas más que de errores autorregresivos. En todo caso, la reestimación de las ecuaciones [3] y [6], suponiendo que el error sigue un esquema autorregresivo de primer orden, da prácticamente los mismos resultados que los del cuadro n.º 3 para la elasticidad de los tributos cedidos tradicionales respecto de los tributos nuevos.

BIBLIOGRAFÍA

- BARBERÁN, M.Á.; LÓPEZ LABORDA, J., y MELGUIZO, M. (2010), «Una propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Cuadernos de Información Económica*, 217: 37-45.
- BOADWAY, R., y SHAH, A. (2009), *Fiscal Federalism. Principles and Practice of Multiorder Governance*, Cambridge University Press, Nueva York.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL (2014), *Informe*, Madrid. Disponible en: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>.
- DE LA FUENTE, Á. (2012), «El nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común: un análisis crítico y datos homogéneos para 2009 y 2010». Mimeo, Instituto de Análisis Eco-

nómico (CSIC). Disponible en: <http://ideas.repec.org/p/aub/autbar/917.12.html>.

- (2013), *La financiación de las comunidades autónomas de régimen común en 2011*, Fundación SEPI, Madrid. Disponible en: <https://www.fundacionsepi.es/ciea/Financiacion%20CCAA%20en%202011%20%28Angel%20de%20la%20Fuente%29.pdf>.

DOMÍNGUEZ BARRERO, F., y LÓPEZ LABORDA, J. (1998), «Incentivos fiscales a la inversión y coste del capital de las empresas de reducida dimensión en Aragón, Navarra y País Vasco», *Situación. Serie Estudios Regionales: Aragón*, pp. 509-534.

DURÁN, J.M. (2008), «La descentralització de l'IVA en fase minorista», *Monografies*, 4, Departament d'Economia i Finances, Generalitat de Catalunya. Disponible en: <http://www20.gencat.cat/docs/economia/Documents/Articles/Arxius/ladescentralitzaciodel%27ivaenfaseminorista.pdf>.

LAGO, S., y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2010), «La descentralización tributaria en las comunidades autónomas de régimen común: un proceso inacabado», *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, 192: 129-151.

LÓPEZ LABORDA, J. (2009), «La descentralización de competencias en el IVA: problemas y soluciones», en S. LAGO PEÑAS y J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (Drs), *La reforma de la asignación de impuestos a las Comunidades Autónomas: desafíos y oportunidades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 189-206.

- (2014), «Tres reflexiones sobre la reforma fiscal: fraude, desigualdad y descentralización», *Cuadernos*, 12, Círculo Cívico de Opinión, pp. 25-36. Disponible en: <http://www.circulocivicodeopinion.es/download/pdf/CUADERNOS%2012%20pdf%20para%20web.pdf>.

LÓPEZ LABORDA, J., y RODRIGO, F. (2014), «Los ciudadanos ante las haciendas regionales: quién es y quién debería ser responsable de servicios e impuestos», *Revista de Economía Aplicada*, 66: 5-33.

MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2013), *Tax Assignments at the Regional and Local Levels*, en E. AHMAD y G. BROSIO (Eds.), *Handbook in Fiscal Federalism*, Edgar Elwar, Chetelham, U.K., en prensa. Disponible en: http://www.itdweb.org/Documents/Conferences/Conference2013/Related/JMartinez_Vazquez_TAX_ASSIGNMENTS.pdf.

ONRUBIA, J. (2015), «La gestión de los impuestos en un país descentralizado: Diagnóstico y líneas de reforma para España», *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, 143: 110-130.

SHAH, A. (Ed.) (2007), *The practice of fiscal federalism: comparative perspectives*, McGill-Queen's University Press, Montreal y Kingston.