

RETOS DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

José María UTANDE SAN JUAN*

Resumen

Urge abordar la reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas (CCAA). El nuevo sistema debe ser más simple y transparente, con menos instrumentos y un papel más claro de cada uno. Debe aumentarse la responsabilidad fiscal de las CCAA con incentivos para el ejercicio de competencias normativas. Deben reducirse las diferencias de financiación per capita entre CCAA, con respeto a la ordinalidad. Es urgente reducir la disparidad de financiación entre el régimen común y foral, mejorando los cálculos de este, sin cuestionar el modelo en sí. Conviene eliminar progresivamente la cláusula de statu quo, principal causante de las reordenaciones que genera el actual sistema. Interesa asimismo mejorar los instrumentos de coordinación. Por último, el endeudamiento de las CCAA con el Estado debería ir desapareciendo y sustituido por financiación en los mercados.

Palabras clave

Comunidades Autónomas; sistema de financiación; necesidades de gasto; competencias tributarias; nivelación; responsabilidad fiscal; coordinación; estabilidad presupuestaria; endeudamiento público.

Abstract

Reforming the regional financial arrangement in Spain is urgent. The new arrangement should be more simple and transparent, with less components, each with a clear role. Fiscal accountability should be fostered with more incentives for using their taxing powers and rely less on the Central Government. The gap in per capita resources among Autonomous Communities ought to be reduced, and the ranking prior to equalization should be preserved. Per capita resources in the common and the foral regime are too different, not because of the foral system itself but because of how the calculations are made. The statu quo clause needs to be gradually suppressed. It is also important to improve coordination mechanisms. Finally, AACC debt with the Central Government should progressively disappear and be replaced by bond issuances in the financial markets.

* Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.

Key words

Autonomous communities; financial arrangement; spending needs; taxing powers; equalisation; fiscal accountability; coordination; fiscal rules; public debt.

SUMARIO: I. Introducción. II. Breve diagnóstico del vigente sistema de financiación. III. Necesidades de gasto. IV. Autonomía tributaria ¿armonización? 1. Aumento de la autonomía tributaria. Cesión total del IRPF vs IVA colegiado. Tasas y copagos. 2. Armonización y tributación mínima en algunas figuras. 3. Administración Tributaria. 4. Propuestas técnicas de mejora. V. La nivelación. 1. Simplificación de los fondos de nivelación. 2. Nivelación total o parcial. Ordinalidad. VI. Deuda autonómica y estabilidad presupuestaria. VII. Aspectos institucionales. VIII. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

UNA de las reformas pendientes en España que reviste más urgencia es la del sistema de financiación de las comunidades autónomas (CCAA). Aunque lo mismo cabría decir de la financiación local, cuya última revisión en profundidad data incluso de más antiguo (1), la repercusión del mismo para el equilibrio de las cuentas públicas es más importante, dado el peso (2) del gasto público autonómico (32,11 por 100 del total) en comparación con el local (11,30 por 100).

El sistema de financiación de las CCAA actualmente en vigor se aprobó en 2009. Sus disposiciones reguladoras (3) preveían su revisión una vez transcurri-

(1) El modelo de financiación de las entidades locales proviene, en sus aspectos troncales, de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que modificó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales y cuyo contenido se incorporó al vigente texto refundido de la citada ley aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

(2) *OECD Fiscal Decentralisation Database*, 2016. El 56,59 por 100 restante corresponde al Estado, Seguridad Social incluida http://www.oecd.org/tax/federalism/fiscal-decentralisation-database.htm#C_3.

(3) Apartado 2.1.4.º del Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera y disposición adicional séptima («revisión quinquenal») de la Ley 22/2009, a cuyo tenor: «El Comité Técnico Permanente de Evaluación, creado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, valorará los distintos aspectos estructurales del Sistema de Financiación, *con carácter quinquenal*, para informar sobre las posibles modificaciones que se puedan someter a la consideración del Consejo de Política Fiscal y Financiera, en aras de una mejor coordinación financiera, garantizando la autonomía y suficiencia de las Comunidades y el equilibrio y sostenibilidad del sistema». Por su parte, el artículo 2.1.g) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, Orgánica de Financiación de las comunidades autónomas (LOFCA) incluye entre los principios rectores del sistema de financiación la lealtad institucional, que «determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las comunidades autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las comunidades autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de *valoración quinquenal* en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las comunidades autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del sistema de financiación para el siguiente quinquenio».

do un periodo de cinco años. Como señala la disposición transitoria tercera (4) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema, dicha revisión había de hacerse con referencia al año 2013, y dado que los datos definitivos de la financiación se conocen con dos años de *décalage*, había que esperar a 2015 para una primera valoración.

Sin embargo, según ha señalado la STC 96/2016, de 12 de mayo, FJ 3, al hilo del recurso de inconstitucionalidad presentado por la Comunidad Valenciana contra las cantidades que, en concepto de financiación autonómica, le reconocía la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de presupuestos generales del Estado para 2016, las normas que aluden a una revisión quinquenal del sistema acordado en 2009 no significan que este tenga un plazo de caducidad (5). Por tanto, el modelo aprobado en 2009 sigue indudablemente en vigor mientras no se sustituya por otro.

La mejora de las finanzas públicas a partir de 2013 ha podido encubrir pero, evidentemente, no subsanar las deficiencias del actual sistema. Un primer paso (6) para la revisión fue el Informe (7) que rindió el 26 de julio de 2017 la Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de tal año (8), en cumplimiento del compromiso alcanzado en la Conferencia de Presidentes Autonómicos, celebrada el 17 de enero anterior. Este Informe recoge una serie de propuestas útiles para la reforma, pese a que también pone de manifiesto los diferentes enfoques de cada comunidad autónoma en relación con los aspectos estructurales del sistema. El hecho de que la Comisión estuviera integrada, junto a los representantes designados por el Estado, por un representante a propuesta de cada comunidad autónoma (9) ha hecho que, junto al tronco común de propuestas consensuadas, se hayan emitido nueve votos particulares (muchos de ellos suscritos por varios miembros) que en la práctica vienen a reflejar la perspectiva e intereses de las comunidades que designaron a los expertos.

Así, por ejemplo, las CCAA con más población y mayor concentración de la misma defienden la primacía absoluta del criterio poblacional para calcular las

(4) Según la cual: «[t]eniendo en consideración la aplicación gradual de los cambios introducidos en el nuevo sistema, la primera evaluación de los resultados del mismo se realizará con referencia al año 2013».

(5) La citada sentencia afirma textualmente que: «... la interpretación que sostiene el recurrente, conforme a la cual no habría un sistema pactado que estuviera en vigor, ni “forma de hacer un cálculo razonable y razonado del Fondo de Suficiencia Global, ni de los Ingresos Tributarios del Estado necesarios para el sistema” (sin que se razone cuál habría de ser, entonces, la financiación de la Comunidad Valenciana en el año 2016), resultaría contraria a la necesidad de que, antes de configurar el nuevo sistema de financiación (competencia del Estado *ex arts.* 149.1.14 y 157.3 CE), se busque el acuerdo con las comunidades autónomas, según exige nuestra doctrina (SSTC 181/1988, FJ 4; 68/1996, FJ 10; y 13/2007, FJ 9). Con su interpretación, el *Consell* parece estar proponiendo que se reemplace un sistema acordado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y aceptado por todas las comunidades autónomas, incluida la Comunidad Valenciana, aquí recurrente, por una financiación autonómica regulada únicamente en la Ley de presupuestos.

(6) La designación de una comisión de expertos estuvo precedida de un grupo de trabajo del comité técnico de evaluación permanente (previsto en la disposición adicional séptima de la Ley 22/2009) que elaboró un documento de diagnóstico del modelo en 2014.

(7) http://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3n/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf

(8) <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeminstros/referencias/Paginas/2017/refc20170210.aspx#FINANCIACION>

(9) La Comunidad Autónoma de Cataluña no designó representante.

necesidades de financiación, mientras que a otras les pueden interesar más otros criterios como la superficie, la dispersión poblacional, etc. De igual forma, las comunidades con mayor capacidad fiscal son partidarias de una mayor autonomía tributaria, frente a las que, por tener menor renta, postulan que se priorice la solidaridad interregional.

El propósito de este trabajo es identificar los principales retos que ha de abordar la reforma, señalando sobre qué aspectos fundamentales debe alcanzarse un acuerdo y apuntando en su caso propuestas de cambio.

II. BREVE DIAGNÓSTICO DEL VIGENTE SISTEMA DE FINANCIACIÓN

Toda reforma debe venir precedida de un diagnóstico de los problemas que pretende resolver. Los defectos del actual sistema de financiación de las CCAA sobre los que parece haber acuerdo son, en primer lugar, su excesiva *complejidad*. En concreto, los objetivos y funcionamiento de los distintos fondos (10) que lo integran no resultan claros, lo que compromete la equidad y eficiencia del modelo. La crítica más directa es que tales fondos generan un reparto de la financiación *per capita*, medida en términos de financiación por «habitante ajustado» (11) muy desigual, que no responde a un criterio objetivo acordado, como consecuencia de la superposición de instrumentos que a veces producen efectos de signo contrario, arrojando un resultado en cierto modo arbitrario.

a) Este problema se visualiza en el gráfico que reproducimos más abajo para reflejar el impacto de los diferentes componentes del sistema de financiación sobre los recursos de cada Comunidad. Comparando la línea discontinua con puntos con la línea discontinua, se aprecia que la aplicación del *fondo de garantía de servicios públicos fundamentales*, que es la herramienta principal para nivelar entre comunidades (y que representa en torno a tres cuartas partes de la financiación regional en términos globales), reduce mucho las disparidades de recursos, respetando básicamente la ordenación inicial según capacidad fiscal. Por tanto, cumple correctamente su papel.

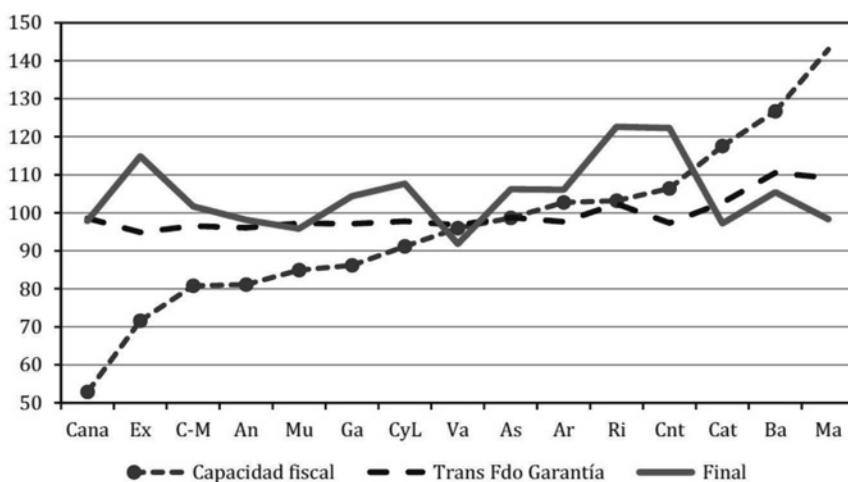
Sin embargo, el efecto de las transferencias verticales que nos llevan de la línea discontinua a la línea continua es muy diferente, pues estas transferencias incrementan la dispersión, deshaciendo parte del efecto nivelador del fondo de garantía. Con ello se altera por completo la ordenación de las comunidades autónomas hasta

(10) Fondo de garantía de servicios públicos fundamentales (art. 9 Ley 22/2009), fondo de suficiencia global (art. 10) y fondos de convergencia, que a su vez se dividen en dos: fondo de competitividad (art. 23) y fondo de cooperación (art. 24).

(11) En términos sencillos, el «habitante ajustado» es una forma de distribuir los recursos en función de las necesidades de cada Comunidad, puesto que modula la población con arreglo a los indicadores de necesidad pactados en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y recogidos en el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, que dio origen al vigente modelo de financiación y en el art. 9.b) de la Ley 22/2009. Estos indicadores son los siguientes: población de padrón, superficie, dispersión, insularidad, población protegida por el sistema sanitario estratificada por grupos de edad, población mayor de 65 años y población de 0 a 16 años.

hacer que el reparto final de la financiación no se parezca en nada a la distribución inicial de los ingresos tributarios, lo que no es razonable. Al mismo tiempo, la dispersión final de financiación/habitante ajustado entre territorios es alta, cuantificándose en el Informe en un 30 por 100. Aunque la valoración como «alta» o «baja» de la dispersión de la financiación encierra un juicio de valor (político) sobre el grado de nivelación que se considera adecuado, es decir, sobre el grado de *equidad* que se exige al modelo, todos coinciden en que el mecanismo que se utiliza debe ser más transparente y claro que el actual.

Índice de financiación por habitante ajustado de cada Comunidad antes y después de la aplicación de los fondos (financiación media: 100)



Fuente: Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sist. de financiación autonómica, p. 14.

Frente al reparto horizontal de recursos, y relacionado también con la equidad del modelo, nos enfrentamos a la cuestión del reparto vertical entre los tres niveles territoriales. Algunas CCAA denuncian un desequilibrio vertical, es decir, una insuficiente financiación de las comunidades en relación con el Estado. El Informe de la Comisión de Expertos no es concluyente sobre si tal desequilibrio existe o no. Algunos votos particulares al mismo, en cambio, sí sostienen que se produce y proponen que el Estado añada recursos al sistema. Determinados autores (12) también comparten que este desequilibrio existe e incluso lo cuantifican. La cuestión del reparto vertical (13) de recursos debe ser objeto de un acuerdo político, al igual que la nivelación horizontal, como ha venido haciéndose en todos los modelos vigentes hasta

(12) Vid. MOLLÁ MARTÍNEZ, S.; PÉREZ BALLESTER, J.; PÉREZ GARCÍA, F.; PÉREZ GARCÍA, JOSÉ A. «Suficiencia financiera de las CCAA y Estado del bienestar». *IVIE* (Instituto Valenciano de Investigación Económica). <https://web2011.ivie.es/downloads/docs/mono/mono2017-06.pdf>

(13) Frente al reparto «horizontal» de recursos entre comunidades, se habla de reparto o distribución «vertical» para aludir al que previamente ha de hacerse entre el Estado y las CCAA para decidir

el momento. Acuerdo que debe ser parte de otro, más amplio, sobre el tamaño del sector público deseado a medio plazo y las dimensiones del «Estado de Bienestar» así como de la presión fiscal que se acepta para financiarlo.

Lo que sí cabe exigir al modelo es que su diseño garantice, hasta donde sea posible, que la distribución vertical de recursos durante su aplicación responda al reparto acordado en el origen. Así, más que analizar cuál es el reparto vertical adecuado, lo que se antoja complicado, en el nuevo modelo deberán preverse mecanismos de ajuste que aseguren que la distribución vertical acordada en el año base se mantenga, dentro de un margen, a lo largo de la aplicación del mismo.

b) El otro aspecto que concita consenso es que faltan suficientes *incentivos* para que los gobiernos autonómicos actúen con responsabilidad fiscal, es decir, asumiendo con sus propias decisiones tributarias las opciones de gasto que adopten. Esto se debe a la «restricción presupuestaria blanda», es decir, a la percepción de los responsables autonómicos de que para equilibrar sus presupuestos es preferible luchar por mayores transferencias al Estado que asumir los costes políticos de subir los impuestos o mejorar la eficiencia del gasto. Percepción a la que contribuye la experiencia pasada de que los sucesivos sistemas de financiación han supuesto una mayor o menor inyección adicional de recursos por parte del Estado, reforzado por la cláusula de respeto del *statu quo*, es decir, la garantía a todas las comunidades de que en el primer año de un nuevo modelo mantendrían el volumen de financiación del anterior. Parece que esta cláusula, que se materializa en el cálculo del *fondo de suficiencia global*, es la razón principal de que se «desordene» el efecto nivelador del fondo de garantía de servicios públicos fundamentales, de ahí que se proponga su eliminación aunque, como insiste el Informe de la Comisión de Expertos, de forma gradual.

Desde otro punto de vista, la falta de incentivos del modelo podría achacarse a la insuficiente autonomía tributaria de las CCAA, aunque esta valoración no es unánime. Pero sea cual sea el nivel de autonomía tributaria que se acuerde como conveniente, el diseño del modelo debe incentivar su uso efectivo. Por tanto, aquí el problema es de *eficiencia*. Y no parece razonable ampliar la autonomía tributaria mientras la existente no se aproveche por falta de alicientes.

III. NECESIDADES DE GASTO

El sistema de financiación parte de una ecuación sencilla:

Necesidades de financiación (14) = capacidad tributaria (15) + fondos (transferencias)

La primera magnitud que se debe determinar es cómo se valoran las necesidades de financiación de las CCAA en su conjunto (lo que supone haber decidido sobre el reparto vertical con el resto de niveles territoriales) y de cada una de ellas en particular (reparto horizontal). Esta decisión es previa a la de cómo financiar

el montante global de los recursos tributarios que retiene el gobierno central y los que se asignan al nivel autonómico.

(14) Arts. 2 y 3 Ley 22/2009.

(15) Art. 8 Ley 22/2009

esas necesidades, es decir, cuánto peso otorgar a los tributos (autonomía) y a las transferencias (para nivelar).

Hay países, como Canadá, donde el sistema no calcula tanto unas necesidades de gasto, sino que otorga unos instrumentos tributarios a los territorios y provincias y articula un sistema de nivelación de la base fiscal, para que aquellas con menor base puedan disponer, con un esfuerzo fiscal similar, de un nivel de recursos análogo al de las más ricas. En cambio, otros modelos, como el australiano, sí hacen complejos cálculos para determinar el coste de prestar los servicios en cada territorio.

A diferencia de los dos países citados, el modelo español partió de un Estado fuertemente centralizado, que fue transfiriendo competencias a las CCAA. Y el método que se aplicó para valorar cuántos recursos debía asignar a cada Comunidad para financiar las competencias traspasadas fue el importe que venía gastando el Estado en esa función hasta el traspaso. A dicho importe se le iban aplicando posteriormente los correspondientes índices de actualización. El reflejo en el sistema de financiación de este método, llamado de «coste efectivo» (16), se ha ido difuminando a través de los diversos modelos de financiación, al añadirse a la financiación de origen modulaciones correctoras, fondos adicionales aportados por el Estado (17), etc. Sin embargo, el «coste efectivo» permanece en la base del modelo y, de hecho, sigue siendo el método aplicado cuando alguna nueva competencia o servicio estatal es traspasado a las CCAA. Como señala Alain Cuenca (18), aunque partir de lo que se tiene no sea un método muy científico, la experiencia demuestra que hasta ahora ha sido el único viable.

a) Pese a que el sistema español no ha llevado a cabo nunca un cálculo de necesidades de financiación para cada Comunidad, los costes diferenciales de prestación de los servicios en cada una de ellas sí se tienen en cuenta en el diseño del instrumento de nivelación, a través de la misma. Uno de los retos del nuevo sistema será revisar el cálculo de la «población ajustada» es decir, de cómo debe «ajustarse» la población de cada Comunidad en función de las variables representativas del mayor o menor coste de prestar los servicios públicos en ella. Los indicadores de necesidad pactados en el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) (19) y que han sido aceptados por todas las comunidades en la correspondiente comisión mixta con el Estado, están recogidos en el art. 9 b) de la Ley 22/2009, junto con el peso atribuido a cada uno: población de padrón (30 por 100), superficie (1,8 por 100), dispersión (0,6 por 100), insularidad (0,6 por 100), población protegida por el sistema sanitario estratificada por grupos de edad (38 por 100), población mayor de 65 años (8,5 por 100) y población de 0 a 16 años (20,5 por 100).

La Comisión de Expertos formula en su Informe algunas recomendaciones específicas sobre los indicadores de necesidad para el gasto en sanidad, educación, servicios sociales y protección social y resto de servicios, así como la

(16) Regulado en el acuerdo 1/1982, de 18 de febrero, del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

(17) En el modelo de 2009 dichas aportaciones estatales se recogen en los artículos 4 y 5 de la Ley 22/2009.

(18) CUENCA GARCÍA, A., «Una nueva reforma de la financiación autonómica», *Cuadernos Manuel Giménez Abad*, núm. 13, junio 2017, pp. 69 y 77.

(19) Actualmente, en el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, que dio origen al vigente modelo de financiación.

corrección por factores geográficos y por costes fijos (20) (esta última, que se utilizó en algún sistema anterior, no está prevista en el modelo actual y la Comisión sugiere recuperarla). También se propugna tener en cuenta la población «flotante» y las diferencias de precios entre territorios, por su incidencia en el coste de provisión de los servicios.

Nuevamente, la decisión de cuáles deben ser los indicadores de necesidad y la ponderación que se les asigne para la nivelación es una decisión política, por más que ha de apoyarse en un estudio técnico, para lo que sería adecuado que en el seno del CPFF se creara un grupo técnico para estudiar de forma permanente las variables indicadoras de las necesidades de gasto. La incorporación de estas al modelo debería hacerse, en la medida de lo posible, a través de medias móviles, que suavicen las fluctuaciones.

b) La otra gran cuestión que suscita la determinación de las necesidades de financiación de cada Comunidad es si en el nuevo modelo se debe mantener o no la cláusula de *statu quo*. Como se ha adelantado, en virtud de la misma todas las revisiones del sistema de financiación han asegurado a las CCAA que ninguna de ellas perdería financiación en términos absolutos respecto del modelo previo. La propuesta mayoritaria es eliminarla de forma gradual, ya que es la principal responsable de que la distinción final de recursos *per capita* no responda a un criterio claro ni de necesidades de gasto ni de capacidad fiscal. En función de cómo evolucionen los ingresos tributarios en los años del modelo, la eliminación se podrá hacer antes o después.

IV. AUTONOMÍA TRIBUTARIA. ¿ARMONIZACIÓN FISCAL?

El Tribunal Constitucional ha conectado la autonomía financiera que proclama el artículo 156.1 CE con la corresponsabilidad fiscal, en concreto, con la capacidad para generar un sistema propio de recursos (por todas, la STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8) y las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3.a)]. Esto implica que, en la medida de lo posible, los distintos niveles de gobierno deben tener un grado de autonomía en el ingreso adecuado al nivel de gasto que asumen.

Frente a los sistemas de separación de fuentes tributarias entre niveles territoriales (atribuyendo a cada nivel determinados impuestos en exclusiva) que siguen otros países (p.ej. Estados Unidos), el de *compartición* a que conduce la cesión de impuestos característica del modelo español ha funcionado razonablemente a juicio de la mayoría de los autores y, por ello, no debe abandonarse, sin perjuicio de introducir los ajustes necesarios para evitar las disfunciones apreciadas y fomentar en mayor medida la corresponsabilidad fiscal.

Según el cálculo de Alain Cuenca (21), el grado de autonomía tributaria, medido por el volumen de recaudación obtenida por las CCAA a partir de tributos en los

(20) Vendría a reflejar que todas las comunidades tienen unos costes fijos de funcionamiento (por ejemplo, la necesidad de contar con una asamblea legislativa) que son independientes de la población y que deberían tener cierto reflejo en el cálculo de las necesidades de financiación.

(21) *Op. cit.* p. 75.

que estas disponen de ciertas competencias normativas, se sitúa en conjunto en torno al 45 por 100. Sin embargo, las diferencias entre CCAA son grandes, de forma que las de menor renta se encuentran muy por debajo de dicho nivel.

La justificación teórica de la autonomía tributaria es que en un marco descentralizado la disciplina presupuestaria y el ejercicio responsable de las competencias de gasto exige que, en el margen, cada euro adicional que decida gastar una Comunidad deba recaudarlo de sus contribuyentes con una subida tributaria. Esto mejora la eficiencia en la asignación del gasto, puesto que promueve que refleje las preferencias de los votantes. Naturalmente, cuanto mayor sea el número de tributos sobre el que se tiene competencia, menor será el porcentaje en que se deben incrementar para financiar un euro adicional de gasto, ya que el incremento se distribuye entre más figuras. También será mayor el abanico de opciones de política tributaria de que se dispondrá (subir la imposición directa o la indirecta, escogiendo el tributo concreto dentro de cada bloque).

Pese a que el grado de autonomía tributaria en España es notable, sigue siendo baja la conexión del gasto público autonómico con las decisiones tributarias de las CCAA, esencial para una adecuada rendición de cuentas. De ahí que, sin necesidad de apostar por cambios drásticos, se deban analizar vías de mejora del actual esquema de competencias tributarias autonómicas.

Los principales retos desde la perspectiva del ingreso son: 1) mantener o modificar el actual esquema de tributos cedidos; y 2) reajustar las competencias normativas otorgadas a las CCAA y, en particular, decidir si se armoniza el resultado de su ejercicio en aquellos casos, señaladamente, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde más dispersión se ha producido. A los anteriores se añade 3) la necesidad de avanzar en la integración de la Administración tributaria; y 4) una serie de propuestas de mejora técnica sobre diversos tributos cedidos.

1. AUMENTO DE LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA. CESIÓN TOTAL DEL IRPF VS. IVA COLEGIADO. TASAS Y COPAGOS

a) Hay un consenso generalizado en que el actual elenco de tributos cedidos es razonable, como también lo son los porcentajes de cesión fijados en el artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas –LOFCA– y en el artículo 8 de la Ley 22/2009.

No obstante, algunos autores (22) han planteado la posibilidad de intercambiar una mayor cesión del IRPF, llegando hasta el 100 por 100 desde el 50 por 100 actual (23), a cambio de que el Estado recupere la cesión del IVA (actualmente el 50 por 100) y los Impuestos Especiales de Fabricación (58 por 100).

(22) CUENCA GARCÍA, A. y GONZÁLEZ, R. «Cesión del 100 por 100 del IRPF a las comunidades autónomas de régimen común: un ejercicio de simulación», *Documentos de trabajo FUNCAS*, núm. 760 octubre 2014, disponible en: <https://www.funcas.es/publicaciones/Sumario.aspx?IdRef=7-05760>.

(23) El reparto al 50 por 100 del IRPF no es exactamente tal, porque depende de las medidas normativas adoptadas por las CCAA en materia de tarifa, deducciones, etc. Por eso la LOFCA debería precisar, al establecer el porcentaje máximo de cesión del IRPF [art. 11.a)], que es antes del uso de competencias normativas por las CCAA.

Esta modificación ampliaría la autonomía tributaria, ya que sustituiría recursos sobre los que las CCAA carecen de capacidad normativa, por otro en el que sí la tienen (24). De acuerdo con las simulaciones realizadas por el citado autor, esta fórmula situaría el grado de autonomía en un promedio del 50,7 por 100 del total de ingresos solo con el IRPF, y en el 60 por 100 si consideramos los restantes tributos con capacidad normativa. Pero, por otro lado, hay que tener presente que la distribución entre CCAA de la renta es más desigual que la del consumo, luego los recursos generados por el IRPF están distribuidos de forma menos homogéneamente que los del IVA y los Impuestos Especiales. Esto podría no ser un problema si el mecanismo de nivelación funcionara correctamente. Más reservas produce la renuncia por parte de la administración central a un instrumento muy importante de política económica y redistribución como es el IRPF. Sin embargo, como indica G. López-Casasnovas en el voto particular el Informe la Comisión de Expertos (25), la cesión del rendimiento del 100 por 100 del IRPF no impediría al Estado fijar unas reglas que las CCAA debieran respetar al aprobar la tarifa, por ejemplo, un determinado grado de progresividad, asegurando así su función redistributiva de este impuesto. Entre los detractores de la medida se alega también que podría poner en riesgo el actual esquema de Administración Tributaria, en el que la AEAT recauda entre el 75 y el 80 por 100 de los ingresos tributarios (aunque luego transfiere una parte importante a las CCAA), puesto que sería más difícil de justificar una gestión del IRPF por el Estado si su recaudación va destinada íntegramente a las CCAA.

b) Una alternativa a la expuesta sería buscar una participación de las CCAA en la regulación de los tributos sobre los que carecen actualmente de competencias, a través del llamado «IVA colegiado», opción que cabría extender también a los Impuestos Especiales. Como es sabido, la Comisión Europea es reacia a que los tipos de gravamen del IVA y de los Impuestos Especiales armonizados se establezcan a niveles distintos dentro de un mismo Estado miembro de la Unión. Para no romper esta regla, se ha planteado la posibilidad de que los tipos del IVA fueran determinados de modo «colegiado», de suerte que, como tributo compartido al 50 por 100 entre el Estado y las CCAA según el artículo 35 de la Ley 22/2009, la decisión sobre los tipos se tomaría por ambos niveles y no solo por el Estado como hasta ahora. Tanto el Informe Lagares de Reforma Fiscal (26) como la doctrina ya habían valorado esta posibilidad, por la que ahora apuesta la Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación, al ser realmente la única vía que permitiría al Estado compartir la responsabilidad de modificar un tributo cuya recaudación comparte a la mitad con los gobiernos autonómicos.

Para implementar esta propuesta, habría que decidir si el órgano donde tomar dicha decisión colegiada debería ser el Senado o el CPFF, opción esta última por la que parece decantarse y que nos parece también más oportuna. Además, habría que definir de quién parte de iniciativa, Estado o comunidades, y qué mayoría se exige,

(24) Las competencias normativas en el IRPF se detallan en el artículo 46 de la Ley 22/2009.

(25) Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema de Financiación de las CCAA, p. 152.

(26) P. 417, donde se objeta que este método no garantiza la responsabilidad individual de cada comunidad y puede dar pie a la existencia de *free-riders*. No obstante, en las conclusiones lo mantiene como una posibilidad (la única factible para atribuir alguna intervención a las CCAA en este terreno). El informe está disponible en: <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

pues parece que debería ser cualificada, cuando no por unanimidad, a fin de evitar comportamientos estratégicos de *free-rider*, es decir, que una comunidad no apoyara la modificación de tipos (al alza, se entiende) pero sí se beneficiara de la recaudación adicional. Asimismo, habría que incluir a las comunidades forales, cuya autonomía no alcanza a fijar tipos de gravamen en estos tributos, en los que deben aplicar la normativa común (27). Como versión «diluida», se apunta a dejarlo en una posible «capacidad de propuesta» de las CCAA a través del CPFF, pero manteniéndose la decisión final, como hasta ahora, en el Estado.

c) Otra línea de mejora de la autonomía en los ingresos es el ámbito de las *tasas y copagos*. Ya el Informe Lagares (28), guiado por la oportunidad de reforzar el principio de beneficio en la cobertura de los gastos públicos, proponía ampliar la capacidad normativa de las CCAA en este campo. Haciéndose eco de esta propuesta, la Comisión de Expertos para la reforma de la financiación también propone que las CCAA tengan libertad para modificar al alza o a la baja las tarifas de copago, dentro de ciertos límites, pero siempre asumiendo íntegramente las consecuencias presupuestarias de tales decisiones.

Aunque la Comisión de Expertos considera en su Informe (29) que habría que dar una nueva redacción de los artículos correspondientes de la LOFCA para que las iniciativas de las CCAA en materia de copago tengan un amparo normativo más claro, entendemos que desde el punto de vista de dicha ley cuentan con cobertura suficiente a tenor del artículo 7. Pero pueden surgir problemas de articulación con la distribución de competencias materiales en Sanidad, Justicia, etc. como ponen de manifiesto los conflictos surgidos sobre los copagos sanitarios, declarados inconstitucionales en ciertos casos por afectar al régimen de financiación de la sanidad, cuya definición es competencia del Estado (30).

Lo que en su caso podría hacerse es impulsar una ley marco de tasas y precios públicos que fije «horquillas» para el establecimiento de copagos en sanidad, educación y servicios sociales. Aunque se trata de una cuestión sensible desde el punto de vista político, la teoría de la hacienda pública aconseja que, al menos en cierta medida, los beneficiarios identificables de servicios divisibles asuman todo o parte del coste, a criterio del gestor del servicio.

(27) Artículo 26 del Concierto Económico (Ley 22/2002, de 23 de mayo) y artículo 32 del Convenio Económico (Ley 28/1990, de 28 de diciembre).

(28) P. 216.

(29) P. 66.

(30) Así, por ejemplo, la STC 136/2012, de 19 de junio, declaró nula la tasa por prestación de asistencia sanitaria y farmacéutica a los afiliados a diferentes mutualidades de funcionarios establecida por la Ley de la Comunidad Valenciana 16/2008, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, al considerar que el Estado es el competente para definir el sistema de financiación de la sanidad, «lo que incluye tanto la garantía general de financiación pública como, dentro de esta garantía, los supuestos en los que algunas prestaciones comunes que no son básicas (las suplementarias y de servicios accesorios) pueden estar sujetas a una financiación adicional con cargo al usuario del servicio (tasa o copago)» (FJ 5); doctrina aplicada también en las SSTC 71/2014, de 6 de mayo, sobre el copago farmacéutico de Cataluña (Ley del Parlamento de Cataluña 5/2012, de 20 de marzo) y 85/2014, de 29 de mayo declarando inconstitucional un copago similar creado por la Ley de la Asamblea de Madrid 8/2012, de 28 de diciembre, de medidas fiscales. Fuera del ámbito sanitario, sin embargo, se ha aceptado la competencia autonómica para definir la financiación a cargo del usuario en materia de atención social (STC 27/2017, de 16 de febrero de 2017, respecto de los copagos previstos en la Ley de las Cortes Valencianas 7/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales).

2. ARMONIZACIÓN Y TRIBUTACIÓN MÍNIMA EN ALGUNAS FIGURAS

El segundo gran debate es el de la limitación de las competencias normativas autonómicas allí donde su uso ha podido generar una competencia fiscal perniciosa. En general, parece razonable aproximar las bases imponibles y liquidables de los tributos cedidos, de modo que la capacidad normativa autonómica quede circunscrita a las escalas o tipos de gravamen y, solo en casos concretos, a las deducciones o bonificaciones en la cuota. De otro modo, se puede generar, como la experiencia demuestra, una dispersión normativa excesiva sin que realmente aporte un ejercicio auténtico de corresponsabilidad fiscal.

Frente a lo que podría pensarse, ceñir la autonomía a las tarifas y tipos y, en casos justificados, ampliarla a algún otro elemento cuantitativo del tributo, no impide que la corresponsabilidad fiscal opere plenamente. Los postulados comúnmente aceptados en la teoría del federalismo fiscal respaldan que la autonomía de los gobiernos regionales y locales se logra suficientemente con atribuirles potestades en materia de tipos, siendo conveniente preservar la homogeneidad de las bases para reducir los costes de gestión y facilitar la aplicación de los mecanismos de nivelación, entre otras razones (31). Destacamos en particular este último efecto, puesto que el cálculo correcto del esfuerzo fiscal de cada comunidad será más sencillo cuanto más próximas sean las bases sobre las que se aplican sus decisiones normativas.

a) La limitación del ejercicio a la baja de las competencias es particularmente urgente en el caso del *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, que es una de las figuras más controvertidas en todo sistema tributario y el ejemplo más claro de la «carrera a la baja» emprendida por muchas CCAA.

Tal y como recomendaron el Informe Lagares y el Informe para la Reforma del Sistema de Financiación, creemos que hay que apostar por mantener esta figura, en línea con la práctica totalidad de la literatura hacendística que, a diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio, sí encuentra justificado gravar las herencias y donaciones desde una perspectiva de equidad y de reducción de la acumulación intergeneracional de patrimonio.

Al respecto, parece sensato que el Estado fijara un *mínimo* de tributación aplicable en toda España, incluidos los territorios forales. Lo importante es fijar el mínimo, pues los fenómenos de desfiscalización, que inicialmente estaban localizados en el País Vasco y Navarra se fueron extendiendo luego a la Comunidad de Madrid y más tarde al resto de CCAA, haciendo cada vez más difícil mantener una cierta carga fiscal en este tributo. En cambio, no creemos que deba establecerse un tope, para preservar la autonomía de las CCAA.

Respecto a la estructura del tributo, recordamos las recomendaciones del Informe Lagares (32) que son: i) una base liquidable homogénea (sin competencias normativas autonómicas) y en la que se revisarían las reducciones actuales, incluidas las de empresa familiar; ii) un mínimo exento único a nivel nacional (de cuantía suficiente para que, a pesar de aplicar tipos fijos se mantenga la progresi-

(31) BLÖCHLIGER, H. y NETTLEY, M., «Sub-central Tax Autonomy», 2011 UPDATE, OECD Working Papers on Fiscal Federalism No. 20.

(32) *Op. cit.* pp. 252 y 253.

vidad); iii) unos tipos de gravamen moderados que el Informe sitúa entre el 4 por 100 y el 11 por 100 según el grado de parentesco; y iv) la supresión del actual sistema de coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente del heredero. A nuestro entender, los tipos de gravamen deberían fijarse en función de un pacto político sobre el papel que se quiere otorgar a este tributo. Y sobre los denostados coeficientes multiplicadores, no descartamos que, una vez reformulada la estructura del impuesto, puedan cumplir un papel para mejorar el efecto redistributivo del mismo, por lo que no suscribimos la propuesta de eliminarlos.

El replanteamiento de las reducciones actuales por empresa familiar, limitando y racionalizando su aplicación, debería ir acompañada de una mejora en el régimen de aplazamientos para situaciones de iliquidez de los activos recibidos, introduciendo un mayor automatismo que evite situaciones en que el sujeto pasivo se encuentre con problemas para el pago de las cuotas del impuesto por el tipo de bienes recibidos.

La propuesta de una tributación mínima en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en todo el territorio nacional nos parece plausible, como ya tuvimos ocasión de manifestar (33), ya que la excesiva desigualdad territorial en este tributo no hace sino ofrecer argumentos a sus detractores. Por otro lado, tal limitación solo supondría retornar a la restricción que existía ya en el modelo de financiación 1996-2001 (Ley 14/1996, de 30 de diciembre), conforme al cual las CCAA no podían adoptar medidas que significaran una reducción de la carga tributaria global por este tributo (34), restricción que se eliminó en el sistema de financiación vigente a partir de 2002 (Ley 21/2001, de 27 de diciembre), con los resultados conocidos.

Junto a las razones en defensa del papel del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para disminuir la acumulación de riqueza, como tributo más equitativo que otros (que despiertan, sin embargo, menos rechazo como los impuestos indirectos sobre las transacciones inmobiliarias, sin ir más lejos), cabe añadir que, como tributo *estatal* cedido a las CCAA, debería ser el Estado quien decidiera su nivel mínimo, impidiendo la eliminación *de facto* por algunas CCAA.

b) Menos pacífica es la propuesta de la tributación mínima en el *Impuesto sobre el Patrimonio*, cuya evolución ha sido azarosa desde que por la Ley 4/2008, poco antes de que se aprobara el vigente sistema de financiación y cuando todavía no se valoraba en su justa medida el alcance de la crisis económica, se introdujera una bonificación del 100 por 100 para «desfiscalizarlo». La severa caída de los ingresos fiscales, que afectó especialmente a las CCAA, obligó a restablecerlo (35), aunque siempre con una nota de provisionalidad, que aun hoy mantiene. Recientemente se ha prorrogado un año más a través del Real

(33) UTANDE SAN JUAN, J. M., «Imposición sobre la riqueza» en VV. AA. *Opciones para una reforma del sistema tributario español*, Fundación Ramón Areces, septiembre 2014, p. 396.

(34) Artículo 13.Tres de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas y de medidas fiscales complementarias.

(35) Lo que tuvo lugar mediante el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, el cual suprime con carácter temporal, para los ejercicios 2011 y 2012, la bonificación general de la cuota íntegra introducida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, y eleva el mínimo exento hasta los 700.000 euros. Posteriormente, los artículos 10 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, 72 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, 61 de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, 66 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre,

Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (art. 3).

A pesar de que es un impuesto vigente en pocos países (36) y está generalmente cuestionado por la literatura especializada, entre ellos el *Mirrlees Review* (37) y el propio Informe Lagares, que sugieren eliminarlo, suscribimos los dos argumentos que se aducen para mantenerlo: i) puede servir a la redistribución de la riqueza, en un momento en el que diversos organismos internacionales, entre ellos el FMI (38), alertan del riesgo de la creciente desigualdad; ii) en la actual situación presupuestaria de las Administraciones españolas este tributo genera una fuente no desdeñable de ingresos (en torno a 1.250 millones de euros en 2017 (39)), siendo difícil de justificar que se prescindiera de ellos. En vista de estas razones, la Comisión para la Reforma del Sistema de Financiación sugiere mantenerlo.

En cualquier caso, si se decide conservar, cabría también que el Estado regulase una base imponible homogénea y un mínimo exento amplio igual en todo el territorio nacional, es decir, suprimir la actual posibilidad que tienen las CCAA para regular el mínimo exento, de la que varias han hecho uso (40). Así pues, la capacidad normativa de las CCAA afectaría exclusivamente al establecimiento de la tarifa del impuesto y, en su caso, a la aprobación de posibles deducciones o bonificaciones de la cuota vinculadas a circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo.

A nuestro juicio, el establecimiento de un mínimo de tributación por parte del Estado parece conveniente, incluyendo además a los territorios forales, por las mismas razones expuestas en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De todos modos, la fijación de un mínimo para estos tributos en toda España encierra una decisión de marcado carácter político, sobre la función que deben cumplir en un sistema fiscal moderno, frente a otras figuras alternativas (imposición sobre la renta, IVA, copagos, etc.).

c) Por último, la tarea armonizadora del Estado podría y debería alcanzar a ciertas figuras de la *fiscalidad propia* de las CCAA. Ya el Informe Lagares proponía una mayor coordinación entre el Gobierno central y los autonómicos en este campo (41), mediante la comunicación previa de los proyectos de nuevos tributos

y 4 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, han prorrogado durante los ejercicios 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, respectivamente, la vigencia de este impuesto.

(36) Una lista de los países que lo aplican puede consultarse en el Informe Lagares, *op. cit.* pp. 236 y 237.

(37) *Tax by design. The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, 2011, pp. 347-348. Disponible en: <https://www.ifs.org.uk/publications/5353>

(38) *Vid. Redistribution, Inequality, and Growth*, IMF staff discussion note. OSTRY, Jonathan D., BERG, Andrew, y TSANGARIDES, CHARALAMBOS G., febrero 2014, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2014/sdn1402.pdf>

(39) <http://www.hacienda.gob.es/CDI/impuestos/recaudaciondefinitiva2017.pdf>, pp. 1 y 6.

(40) El uso que han hecho las CCAA de esta posibilidad se resume en el *Libro electrónico de tributación autonómica*, *op.cit.* pp. 9 y 10.

(41) El Informe Lagares, p. 419, llegaba a proponer una coordinación *ex ante* para la creación de nuevos tributos propios por las CCAA, lo que, si se articulara como una especie de requisito previo, puede resultar excesivamente limitativo de su autonomía.

propios. El Comité Permanente de Evaluación del CPFF (42), podría ser el foro adecuado para impulsar esta coordinación, que resulta de todo punto oportuna para evitar una excesiva atomización de este tipo de figuras.

También en la línea de impulsar una mayor coordinación, cabría postular la conveniencia de una *ley marco de fiscalidad ambiental* que atribuya las distintas figuras impositivas a los diferentes niveles de gobierno, teniendo en cuenta el alcance espacial de cada actividad contaminante (43). Incluso para tributos que se puedan aplicar a nivel regional (por ejemplo, sobre el agua, los residuos, etc.), cierta coordinación puede ser beneficiosa, de forma que una ley estatal fije los elementos de cada impuesto hasta la base liquidable, su carácter potestativo u obligatorio y un rango para las tarifas y, en su caso, deducciones. El contenido de la ley debería pactarse con las CCAA, previendo la integración de los impuestos propios ya existentes. Una armonización como la expuesta puede ser especialmente conveniente para los impuestos sobre sectores estratégicos y sometidos a intensa regulación como el eléctrico, en el que han proliferado figuras muy dispares que convendría reordenar. Aunque la constitucionalidad de varias de estas figuras ha sido avalada por el Tribunal Constitucional (44) desde el punto de vista de la prohibición de solapamiento prevista en el artículo 6 LOFCA, a la vista de la redacción de su apartado 3, dada por la Ley Orgánica 3/2009, lo cierto es que la creación de tributos autonómicos sobre este sector debería ser coordinado para evitar ineficiencias.

3. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Otro aspecto al que conviene prestar atención especial es el de la Administración tributaria. Nuestro actual modelo es un «híbrido», entre las alternativas de una única Administración tributaria dependiente del gobierno central y aquella en la que la gestión es realizada íntegramente por los gobiernos subcentrales. Este esquema viene marcado, en gran medida, por la opción de descentralización tributaria basada en la compartición de la mayoría de los tributos de titularidad estatal.

Es preciso enfatizar la importancia de que todas las Administraciones afectadas participen en el diseño de la política de gestión de los tributos cedidos, compartiendo recursos materiales, humanos y, sobre todo, información y herramientas informáticas. En este campo, a pesar de los importantes avances logrados desde la segunda mitad de los años noventa con los distintos órganos de coordinación directiva creados en torno a la AEAT, el nivel de coordinación efectiva alcanzado es limitado.

(42) Previsto en la disposición adicional 7.^a de la Ley 22/2009 para valorar los aspectos estructurales del Sistema de Financiación, con carácter quinquenal, para informar sobre las posibles modificaciones que se puedan someter a la consideración del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

(43) Conviene tener presente, en este sentido, que según el tipo de tributo medioambiental el nivel territorial más adecuado para implementar el gravamen puede ser el local, regional, nacional o incluso supranacional. Pensemos, sin ir más lejos, en las medidas dirigidas a luchar contra el cambio climático, que no tendría sentido adoptar a un nivel que no sea el supranacional.

(44) AATC 183/2016 y 185/2016, de 15 de noviembre, sobre el canon eólico de Castilla-La Mancha; STC 120/2018, de 31 de octubre, referida al impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de Extremadura; Sentencia de 12 de febrero de 2019 sobre un impuesto análogo de la Región de Murcia.

Coinciden en dicho análisis los informes de algunos organismos internacionales cuando constatan el impacto negativo que tiene la falta de coordinación sobre el cumplimiento tributario en España, destacándose, por un lado, el fraccionamiento de la información entre administraciones y el desaprovechamiento del potencial que proporcionaría el uso compartido de los recursos disponibles, especialmente los relacionados con las tecnologías de la información. Suscribimos en este punto la conclusión del Informe para la reforma del sistema de financiación de que no se trata tanto de que falten los órganos o herramientas de coordinación, como de la ausencia de una «cultura de gestión compartida».

A nuestro juicio, y en la línea común de casi todos los Informes en la materia, habría que avanzar hacia una «Administración Tributaria integrada», que debería incluir, en la medida de lo posible a los territorios forales, sin menoscabo de sus peculiaridades. La clave sería articular la participación efectiva de las CCAA en la AEAT. El consejo directivo de la Agencia Tributaria de Canadá (*Canada Revenue Agency*) podría ser una referencia. Las competencias de un consejo directivo análogo para el caso español deberían ser lo más amplias posibles, con especial énfasis en los protocolos de intercambio de información y en los sistemas informáticos para la aplicación de los tributos, que deberían ser comunes. Resultan de interés, en esta línea, las propuestas de J. Gascón Catalán (45). La integración en un modelo de esta naturaleza debe enfocarse como una cuestión progresiva, en el que se puede ir profundizando en el tiempo, hacia el objetivo último que sería una única Administración tributaria de titularidad mixta del Estado y de las CCAA.

4. PROPUESTAS TÉCNICAS DE MEJORA

Junto a las cuestiones anteriores, de mayor calado político, surgen otras de carácter más técnico:

a) Aun sin modificar la actual *cesta de tributos cedidos* (art. 25 de la Ley 22/2009), a la misma se deben incorporar dos tributos cuya recaudación es, por el momento, modesta, que no estaban vigentes al tiempo de aprobarse el sistema de financiación: i) impuesto sobre actividades de juego, introducido en el artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, con el propósito principal de someter a gravamen el juego *on-line*; y ii) el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, creado por Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

Los anteriores impuestos son recaudados por el Estado, que ya los viene transfiriendo a las CCAA, en los términos pactados en sendos acuerdos del CPFF (46). En

(45) GASCÓN CATALÁN, J. (2014): «La gestión de los impuestos: en busca de una administración tributaria eficiente». *Papeles de Economía Española*, núm. 139, abril 2014, pp. 153-173.

(46) Acuerdo 2/2012, de 17 de enero, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, sobre el reparto transitorio a las comunidades autónomas de la recaudación obtenida por el impuesto sobre el juego regulado en la ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego; y Acuerdo 8/2014, de 23 de diciembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, sobre el reparto a las comunidades autónomas de la recaudación obtenida por el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, de conformidad con lo previsto en el artículo 124 del Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

el nuevo sistema se deberá además ajustar la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio, incluyéndolo para calcular las magnitudes financieras del sistema (47).

b) También se puede valorar –como propone el Informe de la Comisión de Expertos– si atribuir al CPFF, dentro del Comité Permanente de Evaluación previsto en el Acuerdo 6/2009 (48), la función de *coordinación normativa* en materia de tributos cedidos que actualmente se desarrolla a través del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). De esta forma se aglutinaría en un órgano dependiente del CPFF la coordinación normativa (también en materia de tributos propios, en los que la labor de cooperación ha brillado por su ausencia hasta ahora), incluidos los efectos financieros de las modificaciones tributarias, en tanto que en la órbita de la AEAT se mantendrían únicamente las tareas de gestión.

c) Otra línea de mejora atañe al cálculo del *valor normativo* de los tributos cedidos. En esencia, este valor es la recaudación que generarían en ausencia de medidas normativas de las CCAA, es decir, únicamente considerando la normativa supletoria estatal. Se trata de un concepto relevante porque los fondos de nivelación del sistema (prescindiendo ahora de la denominación que reciban) han de calcularse a partir de la recaudación *normativa* de los tributos cedidos. Así, se logra que las decisiones de una comunidad autónoma para subir o bajar los impuestos en su territorio repercutan solo en ella, en consonancia con el principio de «corresponsabilidad fiscal». Cualquiera que sea el grado de nivelación que se acuerde, el cálculo del valor normativo debe afinarse, para lo que la homogeneidad de bases, antes indicada, es de gran ayuda. A este respecto A. de la Fuente ha realizado sugerentes propuestas (49).

d) Cabría también incentivar una mayor «visibilidad» de las competencias autonómicas en materia tributaria. A título de ejemplo, se sugiere separar en impresos tributarios y facturas la parte cedida de los impuestos compartidos, fomentar en la enseñanza secundaria el conocimiento de los contenidos autonómicos y concienciar a los ciudadanos de las amplias competencias de los gobiernos regionales y del gran volumen de recursos que reciben para prestar los servicios que les corresponden (de forma similar a la información sobre composición del gasto público que se incorpora desde fecha reciente en las autoliquidaciones del IRPF). Se debe insistir, una vez más, en que el correcto funcionamiento de la descentralización de competencias de gasto exige una «rendición de cuentas» de los niveles regional y local de

(47) Lo que actualmente no se produce porque cuando se diseñó el sistema de la Ley 22/2009 el Impuesto sobre el Patrimonio estaba totalmente desfiscalizado mediante una bonificación estatal del 100 por 100 en la cuota, de modo que, cuando posteriormente se eliminó esta bonificación, se comenzó a transferir su recaudación a las CCAA (salvo aquellas que, como Madrid, introdujeron una bonificación autonómica del 100 por 100), pero sin incluirlo en el cómputo de los fondos del sistema, en particular, el fondo de garantía de servicios públicos fundamentales.

(48) Apartado 4.2 del Acuerdo 6/2009. Las competencias, composición y régimen de actuación del comité técnico permanente de evaluación se regulan en el Reglamento del CPFF, modificado a tal efecto por el Acuerdo 10/2013, de 18 de diciembre.

(49) DE LA FUENTE, A., «El cálculo de la recaudación homogénea del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una propuesta mejorada», FEDEA, septiembre de 2018: <http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2018-18.pdf>; «El cálculo de la recaudación normativa de los tributos cedidos tradicionales: una propuesta provisional», FEDEA, febrero 2016: <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2016/02/FPP2016-02.pdf>.

gobierno frente a sus ciudadanos, lo que solo es posible situando en el mismo nivel la responsabilidad de exigir los tributos que financian el gasto público.

e) Específicamente referido al IRPF, los ajustes podrían referirse a decidir si mantener o eliminar la capacidad normativa autonómica sobre los *mínimos* personales y familiares, posibilidad que fue introducida de forma novedosa en el sistema de financiación de 2009 y cuya utilización hasta el momento ha sido escasa (50). En contra de suprimir esta competencia juega el hecho de que mediante este mínimo se puede tener en cuenta la distinta capacidad adquisitiva de un mismo salario según las CCAA, debido a los diferentes niveles de precios.

En todo caso, parece prudente reencauzar la multiplicidad de *deducciones* en la cuota que actualmente tienen en vigor las CCAA. Esta propuesta nos parece más importante que la anterior, si tenemos en cuenta que actualmente las deducciones autonómicas ascienden a 224 (51), con una regulación extraordinariamente prolíja de requisitos, límites, condiciones, etc., que hacen que el impacto efectivo de las mismas no se corresponda con el esfuerzo normativo y de control que demandan. Habría que hacer aquí un llamamiento a la racionalidad de las medidas y a una evaluación normativa (52) *ex ante* y *ex post* más rigurosa que prime sobre criterios de *marketing* político.

Otro problema que debe afrontarse, puesto que desincentiva el uso de las competencias en la *tarifa del IRPF*, es el retraso entre el momento en que una Comunidad decide modificarla y cuándo los contribuyentes perciben el efecto del cambio. Esto se debe a que, hasta ahora, el cálculo de las retenciones del IRPF no atiende a la diferente tarifa que pueden aprobar las CCAA, por lo que el impacto de esta (ya sea al alza o a la baja) solo se pone de manifiesto en la cuota diferencial, es decir, al presentar la declaración del impuesto, en torno a dos años después de que se decidiera la modificación normativa.

Dicho problema se podría evitar –apunta la Comisión– adaptando las retenciones a la escala de gravamen aprobada por cada gobierno autonómico, medida que no solo trasladaría a los ciudadanos la nueva tarifa con inmediatez, sino que ajustaría más las entregas a cuenta (53) al rendimiento definitivo del IRPF, al tiempo que mejoraría la visibilidad de la cesión para los contribuyentes (separando la retención

(50) En 2018 solo las Comunidades de Madrid, La Rioja e Illes Balears habían modificado el mínimo personal y familiar, de acuerdo con la publicación de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local «Libro electrónico de tributación autonómica 2018», capítulo I, p. 6, disponible en: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%201%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202018.pdf>

(51) *Op. cit.* p. 6.

(52) Conviene apelar a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable también a las CCAA (disposición final primera), que ha incorporado en su artículo 129 los denominados principios de buena regulación, entre ellos los de necesidad, eficacia y eficiencia. Una buena herramienta para esto son los presupuestos de beneficios fiscales y los datos de la liquidación presupuestaria, lo que podría arrojar resultados llamativos en no pocos casos sobre el impacto real de los beneficios, información que debería servir para decidir sobre el mantenimiento, modificación o supresión.

(53) El IRPF, como la mayoría de los tributos que gestiona la AEAT y que están parcialmente cedidos a las CCAA, se hace llegar a estas en dos fases: durante el ejercicio presupuestario reciben unas «entregas a cuenta» calculadas de forma estimativa, siguiendo la metodología de la Ley 22/2009 para cada impuesto; y una «liquidación» que se lleva a cabo con un *décalage* de dos años, una vez conocido el rendimiento definitivo que les corresponde.

estatal y la autonómica). Una segunda alternativa, menos precisa, sería mejorar el coeficiente que actualmente prevé la normativa de cesión (54) para acomodar el cálculo de las entregas a cuenta a las medidas normativas de la Comunidad para el año correspondiente.

f) En cuanto al papel del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tanto el Informe Lagares como el Informe de la Comisión de Expertos han hecho una valoración negativa. En particular, este último afirma que «es una figura peculiar de nuestro sistema tributario, con escaso parangón en los sistemas comparados» (55). Sin embargo, hay que tener en cuenta que, con diversas denominaciones, en casi todos los países de la UE (56), se aplican *transfer taxes* a la transmisión de la propiedad inmueble (57), con tipos análogos a los españoles (caso de Alemania, Francia, Italia, con tipos de entre el 5 y el 9 por 100) o incluso superiores (Bélgica, por encima del 10 por 100). Incluso allí donde, como sucede en las repúblicas bálticas (Letonia, Estonia y Lituania), en Eslovaquia y en Eslovenia no hay formalmente *transfer tax*, se exigen *registration fees* en forma de porcentaje sobre el valor de la propiedad registrada y que pueden alcanzar un importe considerable, similar a los *transfer taxes* de otros países. En todo caso, a pesar de la posible valoración negativa de este impuesto desde el plano teórico de la eficiencia impositiva, dada su recaudación, cercana a los 8.500 millones de euros en 2017 (58) (en el punto álgido de la burbuja inmobiliaria, en 2006, la recaudación se acercó a los 20.000 millones de euros), parece difícil prescindir de él a medio plazo.

g) Tanto para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, debería revisarse el concepto de *valor real* que sirve para determinar la base imponible, acercándolo en la medida de lo posible al valor de mercado. En este sentido, una posible línea de mejora son los trabajos que desde hace algún tiempo desarrolla la Dirección General del Catastro para implantar una metodología de cálculo de valores mediante «redes neuronales». Estos trabajos han tenido reconocimiento normativo expreso mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, que ha introducido esta magnitud en la normativa catastral (59). El primer

(54) Vid. artículo 12 de la Ley 22/2009, que recoge un índice de actualización de las entregas a cuenta que pretende recoger el impacto de las medidas normativas de la Comunidad para el año correspondiente.

(55) P. 64.

(56) Vid. *Taxation Trends in the European Union. 2017*, pp. 48 y ss. Disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union_en

(57) *Cross Border Acquisitions of Residential Property in the EU: Problems Encountered by Citizens*, 2016, p. 135.

(58) <http://www.hacienda.gob.es/esES/CDI/Paginas/Impuestos/RecaudacionDefinitivaTributosCedidos.aspx>

(59) En concreto, en el artículo 3 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en el que dentro de descripción catastral de los bienes inmuebles pasa a incluirse junto a otras características físicas, económicas y jurídicas (como la localización, la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, etc.) pasa a incluirse el valor de referencia de mercado. Además, la disposición final 3.ª encomienda a la Dirección General del Catastro determinar «en la forma en la que reglamentariamente se determine» de forma objetiva, para cada bien inmueble y a partir de los datos obrantes en el Catastro, su valor de referencia de mercado. Este valor se define como el resultante del análisis de los precios comuni-

paso para este cambio, de gran trascendencia, es el Anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal sometido a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018 y disponible en la página *web* del Ministerio de Hacienda. En el mismo se sustituye el tradicional concepto de valor real por el de valor de mercado (aunque la jurisprudencia ya venía interpretando que el valor real debía asimilarse al de mercado) como base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, salvo que el declarado por los interesados sea superior. Y para inmuebles se establece que, salvo prueba en contrario, se presumirá que el valor de mercado es el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Aunque se trate de un anteproyecto normativo sin visos de aprobarse en el corto plazo, la introducción de este nuevo concepto podría contribuir a reducir la alta litigiosidad (60) en la aplicación de estos impuestos de gestión autonómica, aunque naturalmente dependerá de su desarrollo y de la interpretación que hagan los Tribunales.

h) En cuanto a la fiscalidad de los *hidrocarburos*, tras la supresión del conocido como «céntimo sanitario» (impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos), por ser contrario al Derecho de la UE (Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014), se integró como un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos. Con la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (art. 82), se ha fusionado el tipo autonómico con el tipo estatal, homogeneizándose al alza la tributación en las distintas CCAA, para evitar los posibles problemas de compatibilidad con la Directiva 2003/96/CE.

i) Por último en lo que atañe a la *fiscalidad de los vehículos*, actualmente repartida entre el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (cuya recaudación se ha visto muy mermada desde que los tipos de gravamen se fijan en función del nivel de emisiones de CO₂) y el impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica, desde hace tiempo se vienen barajando propuestas de integración de ambos (61), creando un tributo periódico similar al actual tributo local, que se cuantificaría atendiendo al valor económico del vehículo y a su capacidad contaminante, con dos tipos, uno autonómico y otro municipal. La gestión del nuevo tributo podría corresponder a los Ayuntamientos, que transferirían la recaudación del tipo autonómico a la Comunidad competente, todo ello con independencia de las fórmulas de colaboración o gestión integrada que se puedan articular.

cados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que disponga. Añade en su apartado 2 que dicho Centro elaborará un mapa de valores con la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor de los productos inmobiliarios representativos en dichos ámbitos, y que se publicará con periodicidad mínima anual, previa resolución, en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro. Por su parte, la disposición transitoria 9.^a prevé un régimen transitorio mientras se aprueba el reglamento sobre la metodología para hallar el valor de referencia al mercado de cada inmueble.

(60) Al respecto, expresa cierto escepticismo José Javier PÉREZ-FADÓN en «Análisis del concepto de valor de referencia de mercado», *BIT plus, Boletín Informativo Tributario del Colegio de Registradores*, núm. 226, diciembre 2018, 2018, pp. 11-17.

(61) *Vid. Informe Lagares*, p. 333.

V. LA NIVELACIÓN

La nivelación es necesaria en todo sistema de financiación territorial debido, fundamentalmente, a que la capacidad fiscal no está homogéneamente distribuida y a que pueden existir costes diferenciales entre territorios a la hora de prestar un determinado servicio. Así, una misma tarifa del IRPF recauda mucho menos en las CCAA con baja renta media, como Extremadura o Andalucía, que en otras con renta media alta, como Madrid o Cataluña. Y tampoco el coste de prestar el servicio educativo a una población dispersa será igual que si está concentrada en grandes núcleos urbanos, aunque no sea fácil medir a cuánto asciende la diferencia.

Además, dado que el Estado se reserva la gestión de ingresos tributarios que deben ir destinados a financiar gasto asumido por las CCAA, son precisas transferencias que, sin ser propiamente niveladoras, completen los fondos que recaudan las Administraciones autonómicas mediante los tributos que gestionan directamente ellas. Las CCAA asumen un 32,11 por 100 del gasto público total, mientras que solo recaudan un 14,61 por 100 de los ingresos tributarios (62). Por tanto, incluso sin considerar la necesidad de nivelar las diferentes capacidades fiscales de cada Comunidad, el Estado debe transferir parte de los recursos que recauda a las Administraciones gestoras de los principales gastos del Estado del Bienestar. Esta ha venido siendo la misión del fondo de suficiencia global.

Los retos en el campo de la nivelación serían, por un lado, simplificar los mecanismos de transferencias y, por otro, decidir el grado de nivelación que se quiere alcanzar, con especial atención al problema de la llamada «ordinalidad». Así como la primera cuestión es fundamentalmente técnica, la segunda es de carácter político, ya que afecta al grado de solidaridad (63) de los ciudadanos de unos territorios con los de otros.

1. SIMPLIFICACIÓN DE LOS FONDOS DE NIVELACIÓN

En el aspecto técnico, las propuestas giran en torno a fusionar los actuales cuatro fondos (suficiencia global, garantía de servicios públicos fundamentales, competitividad y cooperación) en dos (64), que la Comisión de Expertos llama fondo básico de financiación y fondo de nivelación vertical.

a) El fondo básico de financiación se integraría con la recaudación total de los recursos cedidos del IVA y los Impuestos Especiales y con un porcentaje

(62) *OECD Fiscal Decentralisation Database*, 2016. El 56,59 por 100 restante corresponde al Estado, Seguridad Social incluida http://www.oecd.org/tax/federalism/fiscal-decentralisation-database.htm#C_3.

(63) El Tribunal Constitucional lo ha calificado como «deber de auxilio recíproco» o de «recíproco apoyo y mutua lealtad», por ejemplo en las SSTC 18/1982, de 4 de mayo, 96/1986, de 10 de julio y 247/2007, de 12 de diciembre.

(64) Un tercer Fondo Complementario de Financiación aportaría recursos para la financiación de las competencias singulares que hayan sido asumidas solo por algunas Comunidades, por ejemplo, la policía autonómica.

(a decidir según el grado de nivelación que se pacte) de los ingresos «normativos» (es decir, antes del ejercicio de competencias) generados por los demás tributos cedidos.

Una cuestión clave sería que en este fondo se incluyera una aportación de los *regímenes forales* que actualmente no contribuyen a la nivelación entre territorios, pese a tener una base fiscal superior a la media. Se impone revisar el cálculo de las magnitudes financieras de dichos territorios, particularmente el cálculo del cupo vasco y la aportación navarra y de los ajustes a consumo del IVA (65). El inadecuado cálculo de estos componentes es la razón por la que, según todos los estudios económicos disponibles (66), la financiación por habitante con que cuentan los territorios forales para financiar las mismas competencias es entre un 40 y un 60 por 100 que en el régimen común, cantidad que oscila de año en año, como indica Ignacio Zubiri (67).

Es importante aclarar que el problema no es el sistema en sí del Concerto y Convenio, consistente en recaudar la mayor parte de los ingresos tributarios y aportar al Estado una cantidad por los servicios que este presta en su favor, sino el cálculo concreto de sus magnitudes, que no cuantifican como deberían el pago por las competencias ejercidas por el Estado en favor de dichos territorios, ni ajusta correctamente la recaudación por impuestos sobre el consumo, ni, pese a tener los territorios forales una capacidad fiscal superior a la media, contribuyen a la nivelación con otras CCAA.

El fondo básico de financiación se distribuiría en proporción a la «población ajustada» regional, calculada con los indicadores de necesidad actuales. Según se ha señalado antes, estos indicadores modulan el parámetro «población» en atención a factores específicos de coste, medidos para cada territorio.

b) Por su parte, el fondo de nivelación vertical se nutriría con recursos aportados por el Estado y se repartiría entre las CCAA con el objetivo de *reducir la desigualdad en financiación* por habitante ajustado a competencias homogéneas que pudiera persistir tras la aplicación del fondo básico de financiación como resultado de las diferencias existentes entre CCAA causada por los recursos tributarios normativos que no se aporten a dicho fondo. Teniendo esto en cuenta, la distribución del fondo de nivelación vertical podría hacerse, o bien reduciendo un porcentaje del diferencial de financiación por habitante ajustado igual para toda las CCAA, o bien comenzando por corregir más las desventajas de las peores financiadas (68), entre otras alternativas.

(65) Estos ajustes se prevén en el artículo 14 de la Ley 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021 y son necesarios como consecuencia de que las Administraciones forales recaudan este impuesto en su territorio, pero solo deben retener el monto de recaudación que corresponda al consumo producido en el mismo. Lo mismo sucede con los Impuestos Especiales de Fabricación, para los que se prevé también un ajuste en el artículo 15 de la misma ley. Tales ajustes se recogen igualmente en el artículo 65 del Convenio Económico con Navarra.

(66) *Id.*, entre otros, DE LA FUENTE, A., «¿Está bien calculado el cupo?», *Moneda y crédito*, núm. 231, 2011, pp. 93-167; y MONASTERIO ESCUDERO, C., «Federalismo fiscal y sistema foral: ¿Un concierto desafinado?», *Hacienda pública española*, núm. 192, 2010, pp. 59-104.

(67) ZUBIRI ORIA, I., «Una evaluación de la metodología, aplicación y justificación de los sistemas forales», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Madrid, 2013, pp. 205-223.

(68) En tal caso se aplicaría primero a corregir la diferencia entre los recursos por habitante ajustado de la Comunidad peor financiada con la penúltima, de ambas con la antepenúltima y así sucesivamente.

Las funciones que para el Informe de la Comisión de Expertos cumplirían los mecanismos resultantes de la reforma en relación con los del modelo actual serían:

Principio	Ley 22/2009	Nuevo sistema	
Autonomía tributaria.	Tributos cedidos.	Tributos cedidos.	Sin cambios sustanciales (las CCAA retienen el % que no aportan al FBF).
Nivelación horizontal.	F. de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.	Fondo Básico de Financiación redistribuye según necesidades (población ajustada) la parte que se acuerde de los tributos cedidos a valor normativo.	Cesión % IVA e IIEE.
			Un % del resto de tributos cedidos.
			Aportación foral.
Nivelación vertical.	F. Suficiencia Global 1 (69). F. Competitividad. F. Cooperación.	Fondo de Nivelación Vertical (reduce la desigualdad de financiación <i>per capita</i> que quede tras el reparto del FBF).	Aportación del Estado.

Habría que abordar dos cuestiones adicionales, de índole fundamentalmente técnica: por una parte, el criterio de *evolución* de la aportación del Estado al fondo de nivelación vertical, que actualmente es el índice ITE (ingresos tributarios del Estado), pero sobre el que se pueden hacer propuestas de mejora, particularmente la conveniencia de calcularlo según el criterio de devengo y no el actual, de caja. También caben otras alternativas de evolución, como escoger un promedio de los índices de evolución del ITE y del PIB nominal o bien acudir a un índice de evolución de las necesidades de gasto, que atienda a cómo han evolucionado las variables poblacionales que representan los servicios públicos fundamentales en el cálculo de la población «ajustada».

Por otro lado, hay consenso en mejorar el sistema mediante el que se hacen llegar a las CCAA los recursos del sistema. Actualmente, los tributos cedidos que gestiona la AEAT (y que constituyen el grueso) se pagan durante el ejercicio mediante unas *entregas a cuenta*, abonándose una liquidación posterior cuando se conoce el rendimiento definitivo. Pero en ocasiones, las desviaciones han sido importantes. Esto es particularmente problemático cuando el rendimiento definitivo queda por debajo de lo entregado a cuenta, generando liquidaciones negativas, como sucedió, por ejemplo, con el IRPF en los años 2008 a 2012 (70). Para evitar

(69) Las competencias singulares o no homogéneas que actualmente se canalizan a través del Fondo de Suficiencia Global pasarían a un fondo específico, el Fondo Complementario de Financiación.

(70) CUENCA GARCÍA, A., «Las entregas a cuenta en la financiación de las comunidades autónomas algunas opciones de mejora», *Mediterráneo económico*, núm. 30, 2016, p. 193.

esto, cabría ir adaptando el porcentaje de entrega a cuenta a la evolución de la recaudación o realizar un cálculo mensual conforme progrese la misma. También convendría adelantar la liquidación del IRPF, que es la que más retraso tiene (dos años).

2. NIVELACIÓN TOTAL O PARCIAL. ORDINALIDAD.

La cuestión más decisiva sobre la nivelación es definir su alcance, ya que puede ser total o parcial, en dos sentidos: i) igualar totalmente la financiación por unidad de necesidad (habitante ajustado) o solo aproximar a la media la de aquellas CCAA que estén por debajo; ii) aplicar la nivelación a todas las competencias o solo a las referidas a los servicios públicos fundamentales (sanidad, educación y servicios sociales).

Se trata, naturalmente, de cuestiones que deben ser acordadas políticamente, ya que reflejan un compromiso sobre el grado de solidaridad del sistema y sobre si los ciudadanos de los territorios de mayor capacidad fiscal están dispuestos a ceder parte de los recursos que dicha mayor capacidad les genera a quienes viven en CCAA con menor base fiscal, a fin de que puedan disfrutar de servicios públicos de similar calidad.

Aunque la nivelación, en el primer sentido apuntado, fuera total, siempre debería tomar como base el valor normativo de los tributos cedidos, para salvaguardar el incentivo al uso de la autonomía tributaria por las CCAA. Es decir, que el efecto del ejercicio al alza o a la baja de las competencias normativas de las CCAA se refleje en la financiación por habitante, pues es la única forma de que la ciudadanía de cada territorio escoja el nivel de servicios que desea y decida al mismo tiempo el correlativo esfuerzo fiscal para financiarlos.

En el caso de que la financiación por habitante no se llegue a igualar, sino que solo se reduzcan las diferencias, parece natural preservar el *principio de ordinalidad*, es decir, que los recursos aportados por el fondo de nivelación vertical no alteren el orden que ocupan las CCAA en financiación por habitante ajustado antes del reparto. Sobre esta cuestión se pronunció el Tribunal Constitucional en la STC 31/2010, de 28 de junio, FJ 134, al hilo del *Estatut de Catalunya*, en cuyo art. 206.5 se incluía una previsión en este sentido, que el Tribunal consideró conforme a la Constitución siempre que no se interpretara como una condición impuesta al Estado por el Estatuto de Autonomía de Catalunya. Más allá de que esta regla debe establecerse por el Estado previo análisis en un órgano multilateral como el CPFF y no en un concreto Estatuto de Autonomía, la *ratio* a que responde parece difícilmente objetable, ya que, computando la capacidad tributaria según valores normativos (es decir, considerando un mismo esfuerzo fiscal) la nivelación debe, como mucho, igualar, pero no hacer que una comunidad con financiación inferior a la media pase a tenerla superior.

A este principio de ordinalidad ya aludió el Tribunal Constitucional Federal alemán en su Sentencia de 11 de noviembre de 1999 sobre la Ley de Compensa-

ción Financiera (71). Dejando ahora a un lado las precisiones técnicas sobre cómo instrumentarlo, la esencia del mismo nos parece razonable, por lo que discrepamos de las reservas que al respecto formulan algunos autores como C. Checa (72).

Cuestión diferente es que, preservando el indicado principio de ordinalidad, se arbitren mecanismos para subsanar los posibles déficits históricos de inversión en alguna Comunidad mediante una política de reequilibrio territorial. Para ello, el mejor instrumento son los *Fondos de Compensación Interterritorial* a que se refiere el artículo 158.2 CE y actualmente regulados en la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, que desdobló en dos el único Fondo existente hasta ese momento. Para cumplir esta misión, los fondos requieren una profunda reforma, sobre todo, aumentar su dotación, que ha ido menguando progresivamente (73).

Junto a estos fondos, el Estado lleva a cabo una activa política de inversiones mediante convenios y otros instrumentos similares, aunque entendemos que, por ser más sistemático y menos condicionado para las CCAA, sería preferible priorizar los fondos de compensación interterritorial frente a las financiaciones *ad hoc*. Pero el reequilibrio territorial, ya sea mediante los fondos de compensación interterritorial, ya sea por convenios, responde a una lógica distinta de la financiación ordinaria de los servicios públicos. De hecho, los fondos de compensación interterritorial no se incluyen dentro de los instrumentos del sistema de financiación.

Como se ha apuntado anteriormente, una de las cuestiones más urgentes es la incorporación de las comunidades forales al sistema de nivelación. Habida cuenta la actual diferencia de financiación por habitante, la convergencia entre régimen común y foral solo será posible a medio o largo plazo, pero para lograrlo deben darse los primeros pasos. De otro modo, se mantendrá en el sistema un foco de inestabilidad institucional (74) derivado de la desigualdad de recursos y gastos en servicios públicos fundamentales entre CCAA de régimen común y forales. Se debe enfatizar que las diferencias de financiación disponible para el gasto en servicios públicos fundamentales no se deben al sistema foral, amparado en la disposición adicional primera de la Constitución, sino en su aplicación práctica. El principal escollo para el cambio es que la modificación ha de canalizarse a través de las relaciones financieras del Estado con dichos territorios, presididas por el principio de bilateralidad (75).

(71) Incluso dicho Tribunal tiene precedentes más antiguos, como su Sentencia de 20 de febrero de 1952, 24 de junio de 1986 y 27 de mayo de 1992.

(72) CHECA GONZÁLEZ, C., «Algunas cuestiones sobre la futura reforma del sistema de financiación autonómica», en *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera* Cizur Menor, Aranzadi: Thomson Reuters, 2017, p. 726.

(73) Para información sobre su cuantía actual por CCAA, *vid.* <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/InformacionPresupuestaria/InformacionCCAAAs/GestionFCI.aspx>.

(74) Pensemos en la demanda del «Pacto fiscal» que plantea la Comunidad Autónoma de Cataluña, a la vista de los favorables resultados del régimen foral. Acerca de la posible generalización de este sistema a las CCAA de régimen común, *Vid.* DE LA FUENTE, A., «Sobre la generalización del sistema de concierto», FEDEA, 2018: <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2018/01/FPP2018-02.pdf>.

(75) Conforme al cual el cupo vasco y de la aportación navarra se cuantifican mediante un pacto quinquenal entre los representantes del Estado y de los territorios forales, sin que, a falta de

Respecto a la nivelación de todas o solo parte de las competencias, se trata nuevamente de una opción política sobre las prioridades del sistema y las renuncias que implica para las CCAA con mayor capacidad fiscal que se nivelen también las competencias distintas de los servicios públicos fundamentales. Si se optara por incluir el gasto de esas otras competencias dentro del instrumento de nivelación, habría que definir un indicador para el mismo, en el que, según A. Cuenca (76), haría que dar más peso a factores no poblacionales, como la superficie, la dispersión, los desequilibrios territoriales, etc.

VI. DEUDA AUTONÓMICA Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

A pesar de que las reglas sobre endeudamiento autonómico contenidas en la LOFCA y en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, no forman parte del sistema de financiación en sentido estricto, es evidente la estrecha conexión con guardan con él: si una Comunidad gasta por encima de los recursos que le proporciona el sistema necesariamente deberá acudir al endeudamiento, que dará lugar, a su vez, a mayores gastos futuros en forma de intereses.

Conviene en todo caso recordar, con A. Cuenca (77), que el endeudamiento no es negativo *per se*, siempre que se utilice para financiar gastos de inversión que, por su larga vida útil, no tienen por qué asumir solo los contribuyentes actuales. Pero es necesario que el volumen de endeudamiento global se mantenga dentro de niveles sostenibles, ya que de otro modo se va recortando el margen de los gobiernos siguientes para afrontar a los compromisos de gasto.

La pasada crisis económica y las dificultades que trajo para las CCAA dio lugar a un crecimiento muy importante de su endeudamiento, con la particularidad de que una parte importante del mismo, en ciertas comunidades, se contrajo con el Estado, debido a la puesta en marcha a partir de 2014 de mecanismos como el fondo de pago a proveedores y el fondo de liquidez autonómica, posteriormente reformulados mediante el Real Decreto-ley 17/2014, por el que se creó el fondo de financiación a CCAA (78). Estos mecanismos han supuesto que el acreedor de una parte importante de la deuda autonómica sea el Estado, como refleja el siguiente gráfico, correspondiente a datos de 2016 (79), expresado en porcentaje sobre el PIB de cada Comunidad.

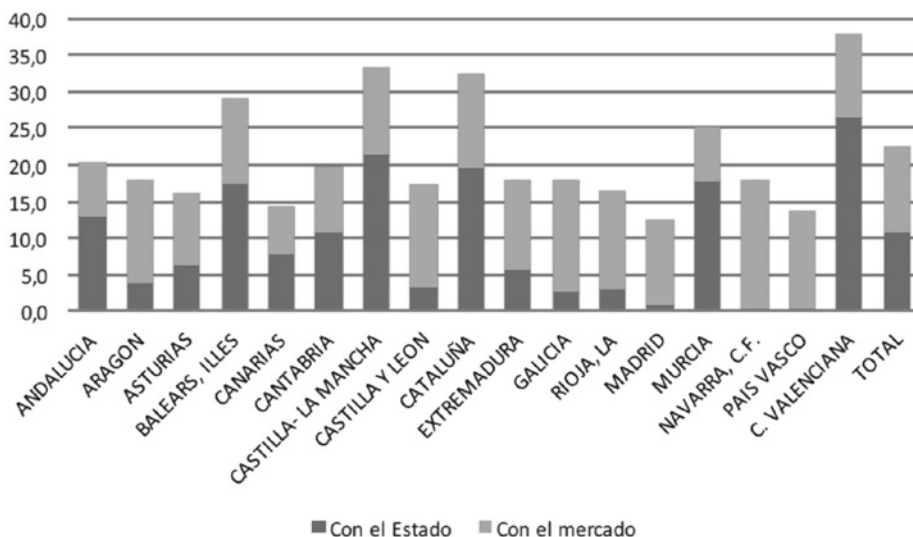
acuerdo, parezca posible que el Estado incremente unilateralmente los importes acordados en el quinquenio anterior.

(76) «Una nueva reforma...», *op. cit.* p. 77.

(77) «Una nueva reforma...», *op. cit.* p. 79.

(78) Que cuenta con dos compartimentos: facilidad financiera, destinado a extender los beneficios asociados a los mecanismos a aquellas comunidades autónomas que cumplen los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública; fondo de liquidez autonómico (heredero del implantado en 2012); y fondo social como un mecanismo de apoyo a la liquidez de las comunidades autónomas para el pago de las obligaciones pendientes con las Entidades Locales que deriven de convenios suscritos en materia de gasto social y de otras transferencias en dicha materia.

(79) Tomado de CUENCA, A., «Una nueva reforma...», *op. cit.* p. 79.



En materia de endeudamiento hay varios retos que deben afrontarse: i) alcanzar, desde una perspectiva institucional, un pacto interno de estabilidad que facilite la fijación de objetivos de déficit justos y factibles. La tradicional fijación de objetivos iguales para todas las CCAA no es razonable, cuando sus situaciones de partida (como demuestra el gráfico) y su desempeño fiscal no es el mismo; ii) automatizar las medidas preventivas, correctivas y coercitivas previstas en la Ley de Estabilidad Presupuestaria (arts. 18, 20 y 25, respectivamente) para los casos de incumplimiento, evitando que, por motivos de oportunidad, no se apliquen; iii) retirar gradualmente los mecanismos adicionales de financiación, obligando a las CCAA a acudir al mercado a financiar sus déficits, conforme les sea posible, como una regla esencial de disciplina presupuestaria.

Junto a los anteriores, la principal duda es la de una posible reestructuración o condonación de la deuda autonómica con el Estado. Siguiendo en este punto las recomendaciones de la mayoría de expertos de la Comisión para la Reforma del Sistema, debería excluirse una condonación, por el riesgo moral que supone para el futuro, pero sí podrían valorarse medidas como la ampliación de plazo u otras similares. No obstante, hay voces que reclaman que se estudie una posible quita, para facilitar la vuelta de las Administraciones autonómicas a los mercados financieros. En lo que hay acuerdo es en que en el nuevo modelo se debe prever un mecanismo de financiación extraordinaria (*rainy day fund*) para situaciones financieras muy graves, individualizables y debidamente motivadas, sometido a estrictas condiciones.

VII. ASPECTOS INSTITUCIONALES

Junto a los instrumentos financieros del modelo, no se deben perder de vista los aspectos institucionales. A este respecto, se debe enfatizar la importancia que

tiene el principio de *coordinación* en un marco descentralizado como el español. Por ello, se deberían estudiar mejoras en el funcionamiento del CPFF, especialmente en el sistema de votación para establecer reglas que fomenten un consenso suficiente, considerando la posibilidad de que para determinados asuntos se exijan mayorías cualificadas, voto ponderado por población o dobles mayorías. Parece oportuno también revitalizar otros órganos de coordinación, como la Comisión General de las CCAA regulada en los artículos 55 a 56 bis.9.º del Reglamento del Senado y la Conferencia de Presidentes.

A nuestro juicio, no se trata tanto de crear nuevos órganos de coordinación como de mejorar su funcionamiento, para lo que se debe auspiciar también una «cultura de federalismo fiscal» en la que, sin renunciar a la legítima defensa de los intereses de cada territorio, se tenga presente el interés general común a todos y el principio de solidaridad.

El principio de *lealtad institucional* [art. 2.1.g) LOFCA] también conecta con lo anterior. Con la aprobación del nuevo sistema se deberían «saldar las cuentas» de los anteriores modelos. Asimismo, se debería reinterpretar como un principio orientador que exige, en la medida de lo posible, delimitar con más claridad las competencias de cada nivel de administración y reducir su capacidad para imponer unilateralmente costes a las demás, estableciendo, allí donde sea posible, mecanismos conjuntos de decisión, especialmente en materias tan relevantes como la sanidad.

Un último aspecto que deberíamos destacar, desde el punto de vista de facilitar la reforma, es si, en lugar de negociaciones del Estado con cada una de las CCAA para lograr su asentimiento, no sería preferible un pacto entre partidos en el ámbito de las Cortes Generales. Esto, sin perjuicio, naturalmente, de mantener los imprescindibles contactos con los distintos gobiernos autonómicos. Reduciendo el número de agentes a los que poner de acuerdo sería quizá más sencillo lograr el acuerdo sin las concesiones bilaterales a que conduce en ocasiones la búsqueda de la unanimidad.

VIII. CONCLUSIÓN

A nivel técnico, tanto el Informe de la Comisión de Expertos como otros estudios realizados recientemente ponen de manifiesto un alto consenso sobre los aspectos esenciales por los que debe transitar la reforma del sistema de financiación autonómica.

Estas líneas, muy sintéticamente expuestas, serían las siguientes (80): i) mejora de la claridad y transparencia del sistema; ii) fusión de los fondos en, por ejemplo, dos, que reflejen la nivelación horizontal y vertical, respectivamente; iii) aumento de la responsabilidad fiscal de las CCAA con más incenti-

(80) Básicamente coinciden con las contenidas en el «Decálogo de S'Agaró para la reforma del sistema de financiación autonómica»: transparencia; criterios claros de reparto; responsabilidad fiscal; equilibrio vertical; mejorar la medición de las necesidades; gradualidad; revisión del cálculo de cupo; gestión tributaria compartida; fondo de estabilización y desaparición del fondo de liquidez. <https://www.fedea.net/decalogo-de-sagaró-para-la-reforma-del-sistema-de-financiacion-autonomica/>

vos para el ejercicio de competencias normativas; iv) aproximación de las diferencias de financiación *per capita* entre CCAA pero con respeto a la ordinalidad; v) reducción gradual de las diferencias de financiación entre el régimen común y foral; vi) eliminación progresiva de la cláusula de *statu quo*, principal causante de las reordenaciones de *ranking* que genera el sistema de transferencias actual.

Finalizamos insistiendo en que el sistema de financiación territorial constituye un pilar fundamental de un Estado con una notable descentralización del gasto como el español, prueba de lo cual es que la financiación está en el origen de muchas de las tensiones a que está sometido el Estado autonómico. El diseño del modelo es clave para el Estado de las Autonomías y, con él, del Estado del Bienestar, que son dos elementos esenciales de la Constitución de 1978 cuyo 40.º aniversario acabamos de celebrar.

BIBLIOGRAFÍA:

- BLÖCHLIGER, H., y NETTLEY, M. (2015), «Sub-central Tax Autonomy: 2011 Update», *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No. 20, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5js4t79sbsd-en>
- CUENCA GARCÍA, A., «Las entregas a cuenta en la financiación de las comunidades autónomas algunas opciones de mejora», *Mediterráneo económico*, núm. 30, 2016.
- «Una nueva reforma de la financiación autonómica», *Cuadernos Manuel Giménez Abad*, núm. 13, junio 2017.
- CUENCA GARCÍA, A., y GONZÁLEZ, R., «Cesión del 100 por 100 del IRPF a las comunidades autónomas de régimen común: un ejercicio de simulación», *Documentos de Trabajo FUNCAS*, núm. 760, octubre 2014.
- CHECA GONZÁLEZ, C., «Algunas cuestiones sobre la futura reforma del sistema de financiación autonómica», en *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Cizur Menor, Aranzadi-Thomson Reuters, 2017.
- DE LA FUENTE MORENO, A., «¿Está bien calculado el cupo?» *Moneda y crédito*, núm. 231, 2011.
- «El cálculo de la recaudación normativa de los tributos cedidos tradicionales: una propuesta provisional», *FEDEA*, febrero 2016: <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2016/02/FPP2016-02.pdf>.
- «El cálculo de la recaudación homogénea del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una propuesta mejorada», *FEDEA*, septiembre 2018: <http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2018-18.pdf>;
- FEDEA Y FUNDACIÓN INTERNACIONAL OLOF PALME, Decálogo de S'Agaró para la reforma del sistema de financiación autonómica, diciembre 2016. <https://www.fedea.net/decalogo-de-sagaro-para-la-reforma-del-sistema-de-financiacion-autonomica/>
- GASCÓN CATALÁN, J., «La gestión de los impuestos: en busca de una administración tributaria eficiente». *Papeles de Economía Española*, núm. 139, abril 2014.
- IMF STAFF DISCUSSION NOTE, *Redistribution, Inequality, and Growth*, febrero 2014.
- INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, *Tax by design. The Mirrlees Review*, 2011.

- MINISTERIO DE HACIENDA, Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, Informe «Lagares», marzo 2014. http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx
- Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema de financiación autonómica, julio 2017, http://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3n/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf
- Libro electrónico de tributación autonómica 2018, <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20I%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202018.pdf>
- MOLLÁ MARTÍNEZ, S.; PÉREZ BALLESTER, J.; PÉREZ GARCÍA, F.; PÉREZ GARCÍA, J. A., *Suficiencia financiera de las CCAA y Estado del bienestar*, IVIE (Instituto Valenciano de Investigación Económica), 2017.
- MONASTERIO ESCUDERO, C. «Federalismo fiscal y sistema foral: ¿Un concierto desafinado?», *Hacienda pública española*, núm. 192, 2010.
- OECD *Fiscal Decentralisation Database*, 2016.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., «Análisis del concepto de valor de referencia de mercado», *BIT plus, Boletín Informativo Tributario del Colegio de Registradores*, núm. 226, diciembre 2018, 2018.
- UNIÓN EUROPEA, *Taxation Trends in the European Union. 2017*: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union_en
- *Cross Border Acquisitions of Residential Property in the EU: Problems Encountered by Citizens*, 2016.
- UTANDE SAN JUAN, J. M., «Imposición sobre la riqueza», en VV. AA.
- *Opciones para una reforma del sistema tributario español*, Fundación Ramón Areces, septiembre 2014.
- «Principales aportaciones del Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica», *BIT plus, Boletín Informativo Tributario del Colegio de Registradores* núm. 212, octubre 2017.
- ZUBIRI ORIA, I., «Una evaluación de la metodología, aplicación y justificación de los sistemas forales», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Madrid, 2013.