

*“Condicionantes esenciales de la reforma del Sistema
Tributario Español”*

LA ESTRUCTURA TERRITORIAL DEL ESTADO, LA
FISCALIDAD AUTONÓMICA Y LOCAL

D. Roberto Fernández Llera
Economista y Doctor por la Universidad de Oviedo
Miembro Correspondiente del Real Instituto de Estudios
Asturianos

SUMARIO

I. Cifras y letras de un Estado fiscal federal	3
II. El ámbito autonómico: propuestas abiertas para el debate	6
II.1 Tributos cedidos	6
II.2 Tributos propios	12
III. El ámbito local: propuestas abiertas para el debate	14
IV. Conclusiones y reflexiones finales	18

Escribía Jovellanos en su carta a Godoy de 1796 que “por muchas y muy varias que sean las causas de la prosperidad de una Nación, estoy bien seguro de que se pueden reducir a tres, a saber: buenas leyes, buenas luces y buenos fondos”. Para desgracia de España, a finales de 2013 casi todo el entramado jurídico y constitucional está en entredicho, las luces parecen a veces brillar por su ausencia y los fondos, es obvio, son muy escasos, tras los primeros cinco años de intensa crisis económica. En este contexto se enmarca la anunciada reforma tributaria para 2014, cuya aplicación efectiva tendría lugar a partir de 2015.

La estructura descentralizada del Estado español –dejando de lado otras propuestas más radicales que no vienen ahora al caso- plantea un escenario complejo y condiciona ex ante cualquier propuesta de reparto de competencias entre niveles de gobierno y, para el caso que nos ocupa, de la asignación de tributos y capacidades normativas y de gestión.

Conviene, por tanto, comenzar con un panorama general de la situación, para colocar en su justa medida la ‘cuantía’ de la descentralización en España y la ‘calidad’ de la misma.

El primer dato es elocuente: según las cifras de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), en términos de contabilidad nacional, las administraciones territoriales gestionaban en 2011 prácticamente la mitad del gasto no financiero total de las Administraciones Públicas. En concreto, un 34,3% las comunidades autónomas (CCAA) y un 12,3% las entidades locales (EELL). Estos porcentajes de reparto no son muy diferentes a los registrados en el año 2007, el último antes de la crisis, lo que muestra una fuerte estabilidad del sistema de descentralización del gasto en España, aun cuando la cuantía global del gasto y su reparto por funciones hayan cambiado durante la crisis.

Sin embargo, el reparto ‘vertical’ de los recursos no financieros no va acorde con el del gasto puesto que, según la misma fuente, las CCAA absorbían el 23,4% del total y las EELL el 11%, de nuevo con porcentajes muy similares antes y después del inicio de la actual crisis. Por tanto, como primera conclusión preliminar, hay que constatar un importante **desequilibrio fiscal vertical** que, en la práctica, debilita la corresponsabilidad fiscal de las CCAA y las EELL, ya que siguen siendo muy dependientes de transferencias estatales a través de los sistemas de financiación.

El dato sobre la **distribución institucional de la presión fiscal** confirma la compleja estructura descentralizada del sistema tributario español. En 2011 la presión

fiscal total era del 31,41% del PIB, unos 8 puntos inferior a la media de la UE y de la Eurozona, lo que equivale en términos aproximados a unos 80.000 millones de euros. Internamente, la presión fiscal se repartía casi a partes iguales entre la Administración central (9,18%) y la suma de CCAA (7,27%) y EELL (3%), si bien aquí las variaciones interanuales son más notables, sobre todo con la implementación de diversas –y poco coordinadas- medidas fiscales desde que comenzaron la crisis y la consolidación fiscal¹.

Con todo, a pesar de los significativos datos objetivos de la descentralización fiscal en España, se podría decir que el **desconocimiento ciudadano** sobre la identificación del pago de tributos a las diferentes Administraciones Públicas es aún muy notable. Las causas de este fenómeno son múltiples –quizás sintetizadas en una escasa educación para la ciudadanía democrática y una reducida transparencia general del proceso autonómico- y las cifras así lo avalan. Basten dos ejemplos muy llamativos, aunque habría muchos más²:

- Un 8% de los encuestados cree que el IRPF se paga íntegramente a las CCAA y otro 14,5% cree que paga una parte al Estado y otra a la Comunidad Autónoma. Huelga recordar que estos porcentajes se alejan mucho del actual reparto 50-50 del impuesto entre ambos niveles de gobierno. Cuando la pregunta se hace para indagar sobre la preferencia de pago a una u otra Administración, los datos reflejan que hasta un 24% desearía que el pago fuese en su totalidad a la Comunidad Autónoma, lo que estaría reflejando una cierta demanda de mayor descentralización tributaria.
- Un 44,4% de los encuestados cree que el IBI se paga exclusivamente al respectivo Ayuntamiento. Lo sorprendente es que, tratándose del impuesto municipal por antonomasia y uno de los más visibles, aún haya un 26,3% de los encuestados que creen pagar este tributo íntegramente al Estado y otro 12,9% en su totalidad a la Comunidad Autónoma.

Volviendo a los datos objetivos previos a las propuestas para una reforma tributaria general, no se debe perder de vista el marco general de la economía y, en particular, el brutal **impacto que sobre la recaudación** ha tenido el cambio de ciclo económico a partir de 2008. Hasta ese año las tasas de variación interanual en la recaudación por los diferentes tributos eran de dos dígitos, lo que fue aprovechado por

¹ Todas las cifras presentadas hasta ahora se han obtenido de la publicación de la IGAE *Avance de la actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas 2011* (www.igae.pap.minhap.gob.es).

² Estas cifras de sociología tributaria se han obtenido de la publicación del Instituto de Estudios Fiscales *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010* (www.ief.es).

casi todos los gobiernos (estatal, autonómicos y locales, de distintos signos políticos) para desfiscalizar de una forma ineficiente bases tributarias en renta, consumo y patrimonio, debilitando así la solidez estructural de los ingresos tributarios. Desde el comienzo de la crisis las tasas de variación de la recaudación han sido mucho más modestas, cuando no preocupantemente negativas, con un particular protagonismo en el IVA y en el Impuesto sobre Sociedades. En el caso de tributos cedidos es evidente que las CCAA también sufren este derrumbe recaudatorio, sin que en algunos casos (IVA e impuestos especiales de fabricación) dispongan de capacidad normativa propia para tratar de ‘compensarlo’. Frente a un techo de recaudación fiscal de 200.000 millones de euros en el año 2007, se pasó a poco más de 144.000 millones de euros sólo dos años después y aún en 2012 sólo se había escalado hasta 168.000 millones de euros³. Las sucesivas medidas de incrementos nominales de ‘emergencia’ en diferentes tributos han frenado la caída, pero no han logrado inyectar recursos suficientes para disponer de un nivel estructuralmente sólido de ingresos fiscales. Y así continuará siendo mientras no se proceda a una reforma tributaria integral que contribuya a retornar a un mayor crecimiento real del PIB que, a su vez, redunde en una reducción del desempleo, situado en un dramático 27% de la población activa.

Ante este panorama, la anunciada reforma tributaria debe guiarse por los siguientes **principios básicos**:

- Imposición óptima: eficiencia, neutralidad, equidad horizontal, equidad vertical, simplicidad y flexibilidad.
- Visibilidad y aceptabilidad, tanto para ciudadanos-contribuyentes como para empresas.
- Adecuación a un Estado descentralizado: autonomía, solidaridad, coordinación, suficiencia y lealtad institucional. En definitiva, mayor corresponsabilidad fiscal.

De nuevo, los estudios de sociología tributaria ofrecen algunas importantes **pistas que pueden orientar al legislador** en su tarea reformista⁴. Así, un 84,9% de los encuestados está muy o bastante de acuerdo en que “el Gobierno debería mantener el mismo nivel de impuestos y de servicios públicos y prestaciones sociales, pero debería emprender una agresiva campaña contra el fraude fiscal y la economía sumergida”. Muy pocos de los encuestados (entre el 11% y el 20%, según la pregunta concreta) se muestran abiertamente favorables a rebajar los impuestos, si ello supone

³ Los datos completos se pueden obtener de los informes mensuales de recaudación tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (www.aeat.es).

⁴ Datos obtenidos de la publicación del Instituto de Estudios Fiscales *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2011* (www.ief.es).

deteriorar los servicios públicos o un mayor pago de tasas por uso. En los aspectos concretos, una gran mayoría de encuestados opina que se debería reinstaurar el Impuesto sobre el Patrimonio (83,6%), subir los impuestos a las personas “con rentas altas” (82,9%) e incrementar el Impuesto sobre Sociedades para las grandes empresas (77,6%). En cambio, las opiniones están muy divididas a la hora de cambiar el modelo tributario hacia una fiscalidad que incidiera más en los impuestos sobre el consumo individual (IVA) que en los impuestos sobre la renta personal (IRPF). También se constata que la posibilidad de crear nuevos impuestos medioambientales o la opción de incrementar los impuestos especiales son las dos hipotéticas reformas que más desacuerdo encuentran entre los entrevistados. Resulta llamativo cómo algunas de estas conclusiones van claramente en contra de algunas tendencias internacionales y de ciertas ‘recomendaciones’ por parte de la UE a España, lo cual puede ser una desventaja a la hora de caminar hacia una reforma tributaria socialmente aceptable y económicamente eficiente.

Para finalizar este apartado introductorio, una última reflexión⁵. Entre quienes pretenden **crear un nuevo negocio en España** y creen que es difícil hacerlo, un 63,8% opina que el primer motivo para esa dificultad es la “falta de financiación”, frente al 2,3% que piensa que es la diversidad normativa entre CCAA y EELL y un 0,7% que contesta refiriéndose a los “altos impuestos”. Son aspectos a no olvidar ni descuidar.

2. El ámbito autonómico: propuestas abiertas para el debate

2.1. Tributos cedidos

El Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF), para la reforma del sistema de financiación de las CCAA de régimen común era muy claro en su planteamiento general: “con la finalidad de profundizar en la autonomía tributaria de las Comunidades, así como en el principio de corresponsabilidad fiscal, se ampliará su espacio fiscal mediante el **incremento de sus competencias normativas hasta donde la normativa comunitaria y el principio de unidad de mercado lo permitan**”.

A finales de 2013, los objetivos enunciados en 2009 siguen vigentes –con énfasis diferentes entre CCAA- y las dos restricciones continúan estando totalmente operativas. Todo ello en un marco de crisis económica duradera y con una amplia demanda para una mayor coordinación interna de las políticas fiscales y

⁵ Datos del estudio de julio de 2012 del Centro de Investigaciones Sociológicas *Opinión pública y política fiscal (Módulo pymes y emprendedores/as)* (www.cis.es).

presupuestarias. En este trabajo únicamente se plantean propuestas que eventualmente podrían ser implementadas mediante las oportunas modificaciones de la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA (LOFCA), sin entrar a valorar otras hipotéticas reformas de mayor calado y que pudiesen incluso requerir de cambios constitucionales.

En este 'marco LOFCA', refiriéndose en exclusiva a propuestas en materia de tributos cedidos⁶, se debería comenzar por plantear las tres cuestiones relevantes:

- **Porcentaje de cesión a las CCAA.** En algunos tributos no es factible avanzar más, habida cuenta de que ya se ha cedido el 100% del rendimiento (los llamados tributos cedidos "tradicionales"). En cambio, en otros no se debe plantear la hipótesis de la cesión a las CCAA (Impuesto sobre Sociedades o cotizaciones sociales) porque así lo desaconsejan los más elementales principios de solidaridad y eficiencia. El debate parece reducirse entonces a debatir sobre la pertinencia de ampliar el porcentaje de cesión a las CCAA en aquellos tributos estatales cedidos sólo parcialmente.
- **Cesión de capacidad normativa a las CCAA.** Sin perjuicio de la normativa básica estatal y de la armonización europea, se pueden explorar nuevas vías de ampliación de los espacios de decisión propia de las CCAA, con particular énfasis en la imposición indirecta, la más reducida hasta ahora. Si se avanzase por esta vía, el corolario inmediato sería una mayor coordinación entre CCAA y entre éstas y el Estado, en el marco del CPFF.
- **Gestión tributaria.** En función de lo anterior, se debe adecuar el marco gestor a los nuevos porcentajes de cesión y capacidades normativas, optando en cada caso por una gestión estatal, autonómica o consorciada, sin que ello imponga nuevas barreras administrativas o induzca costes adicionales en términos de eficacia recaudatoria.

En el ecosistema político español parece altamente improbable que se vaya a retroceder en el *statu quo*, lo cual significa que en la práctica **no se concibe un porcentaje de cesión menor al del actual sistema**, ni tampoco una pérdida de capacidades normativas o de gestión para las CCAA (salvo mínimos ajustes). Esta ha sido la tónica de las sucesivas reformas del sistema de financiación autonómica desde 1986 y no parece que ahora vaya a cambiar este *modus operandi*, aunque en ocasiones fuese más que razonable este objetivo. En síntesis, esto implica que el

⁶ Y, por tanto, prescindiendo de cuestiones relativas al diseño de los mecanismos de nivelación y solidaridad, a los exclusivos efectos de este trabajo.

debate se orienta hacia una ampliación de los espacios fiscales propios de las CCAA, lo cual debe ir inexorablemente unido a una armonización interna y una mayor coordinación.

A continuación, se presentan algunas propuestas concretas referidas a los principales tributos estatales cedidos a las CCAA.

En el **IRPF**, el actual porcentaje de cesión es el 50%. Las CCAA disponen de capacidad normativa sobre la tarifa general (que debe ser progresiva y aprobada explícitamente todos los años), el mínimo personal y familiar ($\pm 10\%$) y las deducciones en la cuota íntegra. La gestión es estatal. Partiendo de las restricciones ya comentadas, las posibles modificaciones podrían ser las siguientes:

- *Porcentaje de cesión:* además del valor 'simbólico' del 50-50 (visibilidad), es preciso recordar que el vigente porcentaje de cesión es incluso superior al reparto del gasto no financiero entre el Estado y las CCAA (34,3% para estas últimas en 2011). Si se pretende ensanchar el tramo autonómico del IRPF, debe tenerse en cuenta que el límite superior no ha de ser nunca el 100%, al menos, por dos razones. La primera, por el componente de solidaridad nacional inherente a este impuesto de carácter redistributivo; la segunda, por la propia suficiencia del Estado, no ya sólo para financiar sus propias competencias, sino también para contribuir coyunturalmente a cubrir el déficit del sistema de pensiones de la Seguridad Social. En todo caso, se requiere una armonización interna para evitar competencia fiscal desleal y dañina entre CCAA, con letales efectos asignativos y redistributivos.
- *Capacidad normativa:*
 - o Mínimo personal y familiar: la ampliación de la horquilla no provocaría demasiadas distorsiones, siempre y cuando no se desnaturalice por completo la base de un impuesto estatal. En todo caso, esta vía de actuación dependerá del papel y de la cuantía que tenga finalmente el mínimo personal y familiar en el nuevo IRPF.
 - o Tarifa general y deducciones en cuota: dada la enorme casuística desplegada por las CCAA en los últimos años (sobre la base de una definición legal ambigua de esta capacidad normativa), el escaso impacto efectivo de las deducciones creadas (por su restrictiva aplicación) y la elevada litigiosidad que han provocado (con varios recursos de institucionalidad), quizás sería recomendable simplificar el tramo autonómico, en el sentido de diseñar un impuesto lineal,

libre de deducciones, con un mínimo exento a determinar por cada Comunidad Autónoma, dentro de una horquilla. Esa propuesta mantendría el carácter progresivo del impuesto, sería plenamente respetuosa con la autonomía financiera de las CCAA, podría ser viable sin pérdida de recaudación y otorgaría una gran visibilidad al tramo autonómico del IRPF. El Estado ‘recuperaría’ la competencia exclusiva para establecer deducciones en cuota, lo cual sería una excepción razonable al principio político de no retroceso sobre el *statu quo*. Las CCAA podrían entonces articular sus políticas sectoriales a través de políticas de gasto y el IRPF quedaría con un papel esencialmente recaudatorio⁷.

- Tarifa del ahorro: hasta el momento las CCAA no han dispuesto nunca de capacidad para alterar el gravamen de la base del ahorro. Sin embargo, con el único límite del respeto al principio de unidad de mercado, sería factible habilitar esta nueva capacidad normativa, de nuevo con horquillas máximas y mínimas y, en todo caso, respetando la progresividad de esta tarifa⁸. En cualquier caso, podría aprovecharse la reforma tributaria para configurar un impuesto sintético que gravase con una única tarifa todas las fuentes de renta, con lo cual este debate sobre la hipotética cesión de capacidad normativa a las CCAA en la tarifa del ahorro perdería su sentido.
- Gestión: por razones de solidaridad y eficiencia que no es preciso ahora detallar, es preferible que la gestión del IRPF siga corriendo a cargo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sin perjuicio de las vías de colaboración que se puedan establecer con las CCAA.
- Transparencia: debe hacerse mucho más visible la tributación autonómica para el contribuyente, por ejemplo, mediante una declaración que seguiría haciéndose en un único acto y ante una única instancia, pero con impresos o formularios electrónicos

⁷ Recordemos que la STC 161/2012 ha declarado nulas las deducciones autonómicas en cuota que supongan minoración del gravamen efectivo de alguna categoría de renta (en particular, las deducciones a emprendedores). La actual LOFCA también proscribía las deducciones relativas a subvenciones autonómicas que afecten a actividades económicas o a rentas del ahorro.

⁸ Algunos de los argumentos dados por la STC 210/2012 con relación al impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito son, *mutatis mutandis*, aplicables a este caso.

separados. Por otra parte, se debe seguir mejorando la elaboración y las estadísticas territorializadas del IRPF.

En el **IVA** no se deben perder de vista los importantes incrementos de tipos de gravamen adoptados en 2010 y 2012. No parece viable que esta tendencia pueda ser revertida a corto plazo, por motivos de consolidación fiscal. Por si fuese poco, las autoridades europeas e internacionales siguen ‘recomendando’ a España que amplíe sus bases imponibles y que reasigne productos que ahora están gravados a tipo reducido o superreducido. Para lo que atañe a las CCAA, si se sigue optando por una mera participación territorializada, es preciso avanzar en una mejora técnica de la atribución de rendimientos, con estadísticas más afinadas que las que ofrecen los actuales índices de consumo territorial del INE. Sin embargo, ya en el Acuerdo 6/2009 del CPFF se instaba al Gobierno de España “a buscar fórmulas para que las CCAA puedan asumir competencias respecto a la tributación por este impuesto en la fase minorista con destino exclusivo a consumidores finales”. Tal reflexión traía causa de la anterior reforma del sistema de financiación autonómica, en 2001, aunque entonces fue finalmente abortada por la negativa respuesta de la Comisión Europea, al tratarse de un tributo armonizado⁹. Pero no es menos cierto que en el mismo Acuerdo 6/2009 del CPFF también se afirmaba que “es posible trabajar con las Instituciones de la UE para que las normas comunitarias sean más flexibles”. En este marco, es seguro que en la reforma tributaria y en la reforma de la financiación autonómica que han de venir, volverá a suscitarse la opción de descentralizar el IVA con capacidad normativa. Las opciones que plantean la teoría y la práctica del federalismo fiscal comparado son las siguientes:

- *IVA federal*: estaría basado en una tarifa en dos tramos inicialmente iguales (estatal y autonómico), procedente del desdoblamiento del actual tipo del IVA, operando estos umbrales como mínimos de tributación. En el tramo autonómico se permitiría un recargo, si bien la gestión del impuesto seguiría siendo exclusivamente estatal.
- *IVA autonómico*: se crearía un nuevo impuesto estatal sobre el consumo general en fase minorista, con un tipo de gravamen a determinar, cediendo íntegramente su rendimiento a las CCAA, con posibilidad para éstas de modificar el tipo impositivo, siempre por encima del mínimo inicial. En coherencia, la gestión de este nuevo tributo podría ser autonómica.

⁹ Las cuestiones planteadas por la Comisión de Expertos y las respuestas de la Comisión Europea se pueden encontrar en el *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Madrid, Secretaría de Estado de Hacienda, 2002, disponible en www.ief.es.

Ambas soluciones en el IVA son técnicamente complejas, pero en absoluto irrealizables. En cualquier caso, como ya se comentó para el IRPF, requieren de una amplia coordinación interna en el seno del CPFF.

En los **impuestos especiales de fabricación** (accisas) no caben demasiadas novedades para el futuro, salvo una mayor cesión del rendimiento a las CCAA desde el 58% actual, con la ya consabida restricción de suficiencia para el Estado. Donde sí existe margen de mejora, como en el IVA, es en la mejora técnica de la atribución de rendimientos, con estadísticas más afinadas que las que ofrecen los actuales índices de consumo territorial del INE. En cuanto a posibles cesiones de capacidad normativa, existe poco margen debido a las dificultades técnicas y a la armonización europea (excepto en hidrocarburos, donde ya existe tal capacidad y podría incluso ser ampliada).

En el **Impuesto sobre el Patrimonio**, ‘recuperado’ en 2011, es preciso proceder a una nueva configuración integral del tributo, probablemente en la línea de convertirlo en un impuesto “a las grandes fortunas”. Como mínimo, debería aspirarse a recuperar los niveles recaudatorios previos a su ‘supresión’ en 2008 (unos 2.000 millones de euros), con un elevado mínimo exento –acordado en el CPFF- que incluya una cuantía suficiente por vivienda habitual, pero también un gravamen reforzado sobre patrimonios largamente ociosos (entre otros, viviendas vacías y fincas no explotadas durante varios años seguidos). Continuaría cedido en su totalidad a las CCAA, con capacidad normativa para elevar el mínimo exento por encima del umbral armonizado, pero limitando las posibilidades de defiscalizar esta base imponible por vía de tipos impositivos cercanos a cero o mediante deducciones y bonificaciones de la cuota. No se debe olvidar el importante papel de control y complemento al IRPF de este tributo, además de su obvia importancia recaudatoria para las CCAA.

En el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** la reflexión es similar a la comentada para el Impuesto sobre el Patrimonio: recuperación armonizada del impuesto, con una tributación mínima por encima de cero, basada en un acuerdo colegiado en el seno del CPFF. En la práctica esto equivale a detraer de la capacidad decisoria de las CCAA la potestad de reducir la base imponible, establecer tipos de gravamen por debajo del umbral armonizado o aprobar amplísimas bonificaciones de la cuota. Las CCAA podrían así seguir teniendo atribuido el 100% del rendimiento de este tributo, con capacidad normativa sobre la tarifa, los coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones en cuota. El hipotético tratamiento favorable para herencias y donaciones de vivienda habitual y empresas familiares debería ser

abordado también en el acuerdo de armonización en el seno del CPFF, para minimizar las posibilidades de arbitraje fiscal entre CCAA.

En el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** la reforma debe ir unida a una mayor conexión con el IVA (lo que indirectamente supondría una subida generalizada de tipos en el gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas, aunque algunas CCAA ya lo han aplicado). La capacidad normativa de las CCAA en este impuesto no se alteraría en lo sustancial con respecto a la situación actual.

Cabe recordar en este punto que el **artículo 19.2 de la LOFCA** establece una salvaguarda muy lógica, aunque a menudo se menosprecia su importancia: “en el ejercicio de las competencias normativas [en tributos cedidos], las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”.

Por si lo anterior no es suficiente, el mismo **artículo 19.2 de la LOFCA** recoge la eventualidad de que las competencias autonómicas sobre tributos cedidos “pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea”. Más recientemente y, en consonancia con ese mismo precepto legal, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera prevé en su artículo 25.1 que “cuando resulte necesario para dar cumplimiento a los compromisos de consolidación fiscal con la Unión Europea [...] las competencias normativas que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado”.

II.2. Tributos propios

La reforma de 2009 de la LOFCA clarificó el alcance de la tributación propia de las CCAA, particularmente en lo que se refiere a los impuestos. El artículo 6 prohíbe la doble tributación sobre hechos imponible gravados por el Estado y sobre hechos imponible gravados por los tributos locales. En caso de producirse una u otra, obligaría a instrumentar las oportunas medidas de compensación o coordinación entre Administraciones. El artículo 9 no es más que un desarrollo de los principios

constitucionales de territorialidad de los impuestos y de unidad de mercado. Por si todo ello fuese poco, en el aludido Acuerdo 6/2009 del CPFF se precisaba que “es necesario mantener algún parámetro de coordinación general, como limitar los tributos que afecten a la unidad de mercado”.

Tras un largo periodo de cierta atonía en la creación de impuestos propios por parte de las CCAA, se pasó a unos años de **intenso activismo fiscal**, sobre todo tras el impacto de la crisis económica que comenzó en 2008. Hasta ese momento, las tres grandes materias en que se concentraban los impuestos autonómicos eran el abastecimiento y saneamiento de aguas, el juego del bingo y la tributación ambiental. Otras materias imposables más minoritarias entre las CCAA eran las grandes superficies comerciales, las fincas agrarias infrautilizadas (sin aplicación efectiva) y determinadas actividades como el turismo o la caza. El común denominador a todas ellas era su **enfoque extrafiscal** –como desarrollo de competencias sectoriales propias de las CCAA- y, como consecuencia, su **escasa virtualidad recaudatoria** (en promedio, inferior al 2% de sus ingresos fiscales).

En 2013, todas las CCAA de régimen común tienen establecidos impuestos propios (la última en sumarse fue Castilla y León en 2012), lo que en no pocos casos ha sido fuente de una importante litigiosidad entre las CCAA y el Estado, mediante los oportunos recursos cruzados de inconstitucionalidad.

El caso más paradigmático y el más reciente ha sido el del impuesto extremeño sobre **depósitos de las entidades de crédito**, aprobado en 2001, recurrido por el Gobierno de España ante el Tribunal Constitucional y finalmente validado mediante la STC 210/2012. Ya son cinco las CCAA que han aprobado impuestos homólogos (Extremadura, Andalucía, Canarias, Principado de Asturias y Cataluña) y la Comunidad Valenciana lo ha anunciado recientemente¹⁰. Entre tanto se resuelven los recursos de inconstitucionalidad contra algunos de estos tributos y contra el impuesto estatal, hay tiempo para solventar ‘políticamente’ un problema de delimitación de espacios fiscales. Sin plantear nada original, la solución bien podría pasar por un impuesto estatal único, cedido totalmente a las CCAA, con cierta capacidad normativa sobre establecimiento de recargos. Se garantizaría así una tributación armonizada mínima y común a todo el territorio nacional, el máximo respeto a la unidad de mercado y la salvaguarda de la autonomía financiera de las CCAA que aspirasen a incrementar la recaudación por este tributo.

En el resto de impuestos propios de las CCAA –especialmente en materia medioambiental, dado que el daño o la contaminación muchas veces exceden el

¹⁰ “El Consell implanta la tasa bancaria”, *El País*, 30 de octubre de 2013.

territorio de una Comunidad Autónoma- debería seguirse también la recomendación del Acuerdo 6/2009 del CPFF y **avanzar hacia algún parámetro explícito de coordinación general en el seno del CPFF**. En este sentido, la jurisprudencia constitucional es clara y reiterada cuando establece que “la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado” (por todas, la STC 192/2000).

El Tribunal Constitucional también ha dicho que “unidad no significa uniformidad”, admitiendo “una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles” (STC 88/1986).

La **compatibilidad entre la unidad de mercado y la autonomía de las CCAA**, con el mandato inalienable de la coordinación multilateral, es aplicable de inmediato al ámbito de los tributos propios, así como al de tributos cedidos, en el marco de la LOFCA y de las respectivas leyes de cesión. Sin embargo, el proyecto de Ley de garantía de la unidad de mercado, dictado en desarrollo del artículo 139 CE, no contempla medidas específicas en el ámbito de la fiscalidad¹¹.

III. El ámbito local: propuestas abiertas para el debate

Cualquier análisis del mundo local tiene que partir necesariamente de una mirada previa al atomizado mapa municipal que todo lo condiciona. De un total de 8.116 municipios, un 84% tiene menos de 5.000 habitantes y el municipio mediano apenas tiene 574 residentes empadronados¹². La convivencia de grandes urbes con municipios ínfimos y una enorme amalgama intermedia dificulta hasta el extremo

¹¹ Al menos en la versión inicial del proyecto de ley, publicada en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales / Congreso de los Diputados* del 16 de julio de 2013 (www.congreso.es).

¹² Datos del padrón municipal a 1 de enero de 2012 (www.ine.es).

cualquier enfoque global mínimamente riguroso. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales señalaba ya entonces en su exposición de motivos la necesidad “incuestionable y unánimemente admitida” de acometer una reforma de la Hacienda Local Española, para dejar atrás “la crónica de una institución afectada por una insuficiencia financiera endémica”.

En lo que atañe específicamente a la fiscalidad local, el sistema que creó la Ley de 1988 sigue básicamente vigente en sus grandes términos, con una figura claramente hegemónica (IBI), una decadente tras una reforma poco acertada (IAE), otra en transición hacia un formato ambiental (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), otra seriamente cuestionada por múltiple imposición (Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) y otra en franco retroceso recaudatorio tras años de gran bonanza (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras).

En lo que respecta al **IBI**, las mejoras han de ir encaminadas en la dirección de afinar la definición de los valores catastrales (minimizando la discrecionalidad política) y reducir la dependencia excesiva de este tributo (reforzada tras la práctica eliminación del IAE en muchos municipios y el derrumbe de los ingresos por actividad urbanística). Para ello, se requiere en primer lugar una reorganización y modernización del Catastro (urbano y rústico), resolviendo la participación de las CCAA en este ámbito administrativo, tal y como recogen expresamente algunos Estatutos de Autonomía¹³. En segundo lugar, sería preciso ampliar los márgenes de actuación de los municipios en los tipos de gravamen, revisando las actuales horquillas mínimas y máximas según población, pudiendo incorporar otros criterios que recojan la realidad socioeconómica (grado de urbanización, dispersión, superficie total o densidad de población, entre otras).

El IBI es un impuesto muy visible, pero con un peso reducido sobre el PIB y cuyo potencial recaudatorio aún es amplio, si se compara con sus equivalentes en otros países de nuestro entorno. En el plazo inmediato, debe procederse a ‘internalizar’ o eliminar, según proceda, la subida “temporal” aprobada por el Gobierno de España para el periodo 2012-2015, ya que este mecanismo, aunque extraordinario y de urgencia, debilita enormemente la corresponsabilidad fiscal de las Haciendas Locales, al desplazar la decisión impopular al ámbito de otro nivel de gobierno. Todo ello debe ser completado con medidas coordinadas de bonificación a la vivienda habitual (y sólo a esta), así como de recargo a inmuebles carentes de ocupación

¹³ Artículo 221 del Estatuto de Autonomía de Cataluña o artículo 193 del Estatuto de Autonomía de Andalucía.

residencial o afectación económica. Por el contrario, en coherencia con lo anterior, sería conveniente eliminar o minimizar los beneficios fiscales personales y familiares, dadas las características del IBI como tributo de naturaleza real y objetiva.

En el **IAE** se debe partir de la realidad impuesta tras la amplia desfiscalización llevada cabo mediante la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Esta normativa dejó exentos de tributación al 90% de los contribuyentes por este tributo hasta ese momento, con la consecuente pérdida general de ingresos para los municipios¹⁴, salvo en aquellos que concentraban la sede de grandes empresas, lo cual añadió a su vez una nueva fuente de desigualdad interterritorial. La compensación financiera estatal que la misma Ley 51/2002 estableció, si bien pudo coadyuvar a preservar el principio de suficiencia de las EELL, supuso un nuevo debilitamiento de la autonomía financiera municipal por la sustitución de un tributo propio por una transferencia. Llegados a este punto y en un contexto general de recursos escasos, se debería volver sobre esta reforma, no para retomar la regulación anterior a 2002, pero sí para devolver vigor a un impuesto fundamental para las Haciendas Locales. Se podría definir como un gravamen por el mero ejercicio de la actividad económica o como un impuesto sobre los resultados de dicha actividad, si bien en el segundo caso se conectaría más estrechamente al principio de capacidad de pago. En todo caso, se deberían establecer ciertos mecanismos de crédito fiscal para evitar la doble imposición con el IRPF¹⁵.

En el **Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica** se debe culminar su tránsito, ya iniciado, hacia un impuesto con objetivos claramente ambientales. Esto significa reforzar el gravamen de los vehículos más contaminantes y, por el contrario, bonificar la titularidad de vehículos 'limpios'. Las actuaciones en este impuesto municipal debe también coordinarse con las que el Estado y las CCAA hayan de llevar a cabo en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (matriculación) y en el Impuesto sobre Hidrocarburos, tratando de evitar una carga fiscal excesiva sobre los vehículos de motor, sobre todo cuando estén afectos a actividades económicas.

En el **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana** los problemas principales vienen dados por la multiplicidad de

¹⁴ Y también para Diputaciones y CCAA uniprovinciales, por el recargo provincial sobre cuotas municipales del IAE.

¹⁵ Un buen punto de partida siguen siendo algunas de las propuestas formuladas en aquel momento por la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales (el informe completo se encuentra en www.ief.es).

gravámenes acumulados sobre una misma base fiscal, las plusvalías inmobiliarias urbanas, ya que su hecho imponible concurre con el del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En consecuencia, la principal vía de actuación debería tratar de corregir esta ineficiencia, comenzando por definir una base imponible común para todos esos tributos (y, si es el caso, también algún otro impuesto propio de las CCAA) y, a continuación, habilitando sistemas de crédito fiscal para evitar o, al menos reducir, la múltiple imposición.

El **Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras** ha visto caer su recaudación hasta niveles preocupantemente bajos, debido a la profunda crisis del sector inmobiliario. Por otra parte, es un impuesto ampliamente cuestionado, ya que implica doble imposición con la tasa municipal por licencia de obras. De otro lado, la Directiva de Servicios¹⁶ ha puesto parcialmente en entredicho el objeto de este impuesto municipal, toda vez que con la regulación actual es exigido por la realización de obras que requieren de licencia municipal. Con la incorporación al Derecho interno de la citada Directiva es posible que algunos de los supuestos en los que ahora la normativa urbanística exige licencia pasen a régimen de comunicación previa o declaración responsable, quedando entonces fuera del ámbito de sujeción del impuesto. Asumiendo que la total eliminación de este tributo parece altamente improbable, sería entonces preciso adaptar la Ley de Haciendas Locales en este punto, así como las ordenanzas fiscales municipales, sometiendo a gravamen la realización de obras para las que se exija obtención de licencia, así como las que precisen comunicación previa o declaración responsable.

Existen otras opciones fiscales locales que podrían orientar la futura reforma tributaria. La de mayor calado político y financiero pasaría por una mayor **participación municipal en los grandes tributos estatales (IRPF, IVA e impuestos especiales) y autonómicos**, con capacidad normativa sobre tipos de gravamen, dentro de horquillas generales establecidas en la Ley de Haciendas Locales. Excusa decir que esto sólo es posible si se instrumenta a través de ayuntamientos de cierto tamaño y con una capacidad de gestión mínima, siendo absolutamente inviable para municipios muy pequeños. El corolario de esta afirmación es que existe un prerequisite a esta hipotética reforma, el cual no es otro que la reordenación de la planta municipal, incentivando o forzando la fusión de municipios, hasta alcanzar

¹⁶ Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior. Su transposición al Derecho interno se hizo mediante la llamada "ley paraguas" (Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio) y la "ley ómnibus" (Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio).

ayuntamientos con una 'masa crítica' suficiente. Siendo difícil esta cuestión, sería muy saludable si se quiere desarrollar el principio constitucional de autonomía financiera, hacer partícipes a los municipios de la evolución económica y avanzar en la corresponsabilidad fiscal inherente a un sistema descentralizado, pero muy basado hasta ahora en transferencias estatales y en impuesto muy rígido como el IBI. Todo ello debe hacerse en un marco de lealtad institucional, sin perder de vista tampoco los mecanismos de nivelación y solidaridad que habría que desplegar.

Finalmente, otras opciones fiscales en el ámbito municipal habrían de pasar necesariamente por una completa redefinición de **tasas, contribuciones especiales y precios públicos**, basando su cuantía en costes reales de prestación y vinculando estos recursos al principio del beneficio. Las ayudas a determinados colectivos, personas y empresas se canalizarían a través de las políticas de gasto público, pero no mediante bonificaciones fiscales universales que contravienen la eficiencia y la equidad.

IV. Conclusiones y reflexiones finales

Ante la próxima reforma tributaria, es evidente que uno de los principales condicionantes que se presentan es el modelo territorial español. El amplio grado de descentralización del gasto público y de los tributos, sobre todo en el ámbito autonómico, prejuzga cualquier análisis a realizar.

El punto de origen y la reciente historia nunca son inocentes. En este caso, se debe partir de un contexto que antes de la crisis había estado basado en ineficientes rebajas fiscales que debilitaron estructuralmente los ingresos de las Administraciones Públicas. El cambio de ciclo económico y las posteriores exigencias de reducción del déficit público indujeron el efecto contrario, con subidas fiscales muy notables, acumuladas y repentinas, anunciadas algunas de ellas como "temporales", pero con visos innegables de perdurabilidad.

La reforma tributaria que se anuncia debe contribuir a la recuperación económica y del empleo, al tiempo que **vigoriza estructuralmente los ingresos públicos**, alejando cualquier tentación de debilitamiento excesivo. Existe un amplio consenso político sobre la necesidad de la reforma, pero escaso acuerdo básico en la orientación concreta a desplegar. A ello se añaden las exigencias derivadas del marco internacional, del marco armonizado europeo, de la consolidación fiscal que aún se prevé duradera y de las 'sugerencias' de organismos internacionales y

supranacionales que no se deben obviar. En el marco estrictamente territorial interno, tampoco se pueden dejar de lado algunas demandas de mayor autonomía –por no comentar otros procesos políticos de mayor calado- provenientes de algunas CCAA. Con este panorama general, la reforma tributaria debería ser:

- **Integral**, afectando a todas las figuras del sistema, puesto que el modelo fiscal diseñado en los años de la Transición ya no responde bien a las nuevas funciones y a la estructura descentralizada del Estado.
- **Paralela** a la reforma de la financiación autonómica y la financiación local. De otro modo, sería una reforma parcial e incompleta y, probablemente, insuficiente e ineficaz.
- **Transparente** y, por tanto, ampliamente debatida y estudiada con rigurosas simulaciones numéricas.
- **Equilibrada**, es decir, planteando subidas y bajadas selectivas de impuestos, implantando nuevas figuras tributarias o suprimiendo otras ya existentes, pero no optando por ineficaces soluciones generalistas.

La reforma tributaria debe partir del análisis previo de los **servicios públicos fundamentales** que se pretende financiar, algo para lo que se necesita un acuerdo político básico que ha de incluir a CCAA y EELL. Determinado el nivel de gasto y, dada la restricción constitucional y del “Pacto Fiscal” de la Unión Europea sobre el déficit estructural, se deben explorar todas la figuras tributarias del sistema para escalar hacia una presión fiscal razonable y estructuralmente sólida. Partiendo de la recaudación del año 2012, para volver a los niveles de 2007, justo en el momento álgido de la expansión económica, se precisarían al menos 30.000 millones de euros anuales adicionales. La educación, la prevención y la lucha contra la **economía sumergida y el fraude fiscal** son clamores populares y debe seguir insistiéndose en estas líneas de trabajo que han mostrado sus frutos más valiosos en los últimos años.

El sistema tributario español no puede tener agravios comparativos ni ‘paraísos fiscales’ interiores, ya sea en el ámbito de algunas CCAA o de las EELL con mayor capacidad fiscal. Se precisa de una importante **armonización tributaria interna** y de una mayor lealtad institucional, coordinando actuaciones en la Conferencia de Presidentes, el CPFF y la Comisión Nacional de Administración Local, en sus respectivos ámbitos de actuación (el papel activo del Senado en esta materia parece hoy por hoy una quimera). Planteamientos interesados, como el de las **balanzas fiscales**, deben ser separados del debate público sobre la reforma tributaria y/o de la financiación autonómica y local, toda vez que sólo introducen distorsiones y complican la negociación.

El sistema tributario, muy complejo ya en este momento, debería ser **simplificado**, al menos en dos vertientes. Una, la ya repetida idea de la armonización interna y la coordinación, por ejemplo, con medidas como la definición común de bases imponibles, la clarificación de espacios fiscales separados (capacidades normativas y gravámenes), la fijación de tipos mínimos por encima de cero (para frenar la “carrera hacia el fondo”) o el establecimiento de recargos autonómicos y locales sobre tributos estatales. Dos, eliminando de los grandes impuestos todas las deducciones y bonificaciones de dudosa eficacia, de elevado coste o de ineficiencia demostrada. Tres, diseñando y aplicando impuestos que permitan reducir los costes de cumplimiento para el contribuyente y los costes de gestión para la administración tributaria (menor presión fiscal indirecta).

El sistema descentralizado español debe premiar la corresponsabilidad fiscal y castigar la deslealtad y la ineficacia, con adecuados incentivos y sanciones disuasorias.

No se puede terminar un documento de propuestas en el ámbito territorial sin plantear, una vez más, la revisión de los **regímenes forales** de Navarra y el País Vasco. Respetando su singularidad constitucional, es preciso que sus resultados financieros se reconduzcan a medio plazo a los resultados del sistema común, mejorando el cálculo de la aportación (Navarra) y del cupo (País Vasco), elevando sustancialmente sus respectivas contribuciones a la solidaridad con el resto del Estado.