

«La fiscalidad autonómica»

El surgimiento del Estado Autonómico ha creado la necesidad de construir un sistema de financiación descentralizado, que entre otros elementos incluye el uso de impuestos por los gobiernos autonómicos. En el desarrollo de su fiscalidad propia, las Comunidades forales han actuado sobre la normativa de los tributos concertados de normativa foral, merced a las amplias facultades impositivas que permite el Concierto Económico. Las acciones han ido en la dirección de reducir la carga fiscal de sus contribuyentes. Las Comunidades de régimen común, con muy escasa autonomía fiscal, han aplicado recargos sobre las tasas del juego (tributo cedido) y creado tributos propios de carácter medioambiental y sobre juego. Por la escasa capacidad recaudatoria de estos nuevos tributos, el incremento de presión fiscal resultante ha sido moderado.

Estatu Autonomikoaren sorrerak finantzazio sistema deszentralizatua eraikitze beharra eragin du. Honen barman eta beste elementu batzuen artean, gobernu autonomikoek zergak erabiltzeko duten aukera dago. Berezko zerga sistemaren garapenean, foru erkidegoek araudia foru erakundeen eskuetan daukaten itunpeko zergen gainean ihardun dute, Ekonomi Itunak ahalbidetzen dituen zerga eskuduntza zabalei esker. Erabakiek zergapekoen zerga karga murrizteko balio izan dute. Erregimen komuneko erkidegoek, zerga autonomia txikia baitute, gehiago zergapetu dituzte jokuen tasak (zerga lagatua baita) eta berezko zergak sortu, ingurugiro eta jokuen alorretan. Zerga berri hauek dirua biltzeko duten ahalmen txikia dela eta, zerga presioaren gehikuntza apala izan da.

The emergence of the Autonomic State has originated the need to establish a decentralized financing system that, among other elements, includes the use of taxation by autonomic governments. In the development of their own tax system, the communities under the so-called "foral" regime have acted on the regulation of some taxes, in application of the wide taxation powers foreseen under the "Concierto Económico" law. Action has been oriented towards addressing a reduction of the taxpayer's burden. However, common regime communities, with a very scarce fiscal autonomy, have applied surcharges on gambling rates (a tax transferred by the state) and have created their own environmentally-related and gambling taxes. Due to the scarce income generated by such new taxes, the increase of resulting tax pressure has turned out to be moderate.

- 1. Introducción**
 - 2. Los condicionantes de la autonomía fiscal de las CC.AA.**
 - 3. El ejercicio de la autonomía fiscal de las CC.AA.**
 - 4. Conclusiones**
- Referencias bibliográficas**

Palabras clave: Fiscalidad autonómica, descentralización, autonomía fiscal.
Nº de clasificación JEL: E62, H24, H71, H77.

1. INTRODUCCIÓN

La aparición de las CC.AA. como nuevo nivel de gobierno, incrustado tras la descentralización del Sector Público español entre la Administración central y las Corporaciones Locales, ha supuesto importantes cambios en materia de fiscalidad.

Por una parte, en paralelo con la descentralización de competencias en favor de las CC.AA., se produjo también una descentralización impositiva, que desplazó un bloque de impuestos de la Hacienda central hacia las Haciendas autonómicas. El modelo de descentralización impositiva no es uniforme, dado que el aplicado en las Haciendas forales, mediante el concierto impositivo, es de mayor amplitud, cuantitativa y cualitativa, que el aplicado para las Haciendas de las CC.AA. de régimen común a través del mecanismo de cesión de tributos.

En segundo lugar, además de los impuestos recibidos de la Hacienda central, las Haciendas autonómicas

tienen potestades para crear sus propios tributos, respetando ciertos requisitos normativos. De nuevo respecto a este bloque de fiscalidad autonómica nos encontramos con importantes diferencias, porque la posición singular de Canarias, donde no se aplican el IVA ni los impuestos especiales armonizados a nivel europeo, permiten a esta Comunidad gozar de un especial régimen fiscal que se traduce en una mayor capacidad de crear tributos propios, especialmente en la vertiente de la imposición indirecta.

El objetivo de este trabajo es el de analizar el modo en que se ha desarrollado la fiscalidad autonómica, en sus distintas vertientes y tanto en las CC.AA. de régimen común como en las forales.

La estructura del trabajo es la siguiente; en el apartado segundo se estudian los condicionantes a que está sujeto el ejercicio de la autonomía fiscal de las CC.AA., condicionantes que difieren de forma apreciable según que nos refiramos al caso común o al foral. En el apartado

tercero se estudia cuál ha sido el ejercicio concreto de las facultades tributarias, desde el inicio del proceso autonómico hasta 1996.

Cierra el trabajo un breve apartado de conclusiones.

2. LOS CONDICIONANTES DE LA AUTONOMÍA FISCAL DE LAS CC.AA.

Ya desde el inicio del proceso de descentralización en España se produjo el traspaso de una serie de tributos en favor de las CC.AA. Estos tributos se desgajaron del cuadro impositivo de la Administración Central y pasaron a manos de los gobiernos autonómicos, en calidad de tasas afectas a los servicios transferidos.

Cronológicamente, el inicio hay que situarlo con los primeros traspasos, puesto que al computarse el coste efectivo de los servicios transferidos a las CC.AA. como un coste efectivo neto, en el que se resta del coste del servicio el importe de las tasas que recaen sobre los usuarios¹, éstas reciben, junto al servicio transferido, las correspondientes tasas. Dichas tasas, en aplicación del principio del beneficio, pasan a manos de la Hacienda que presta el servicio, que tras la transferencia es la Hacienda autonómica correspondiente. Hay que señalar que las tasas conectadas a servicios transferidos pasan a integrarse en el cuadro fiscal de las Haciendas autonómicas como tributos propios de éstas, lo cual implica que las CC.AA. pueden actuar sobre ellas con capacidad normativa.

Sin embargo, el marco de las tasas transferidas es muy estrecho para que

dentro de él pueda ejercitarse la autonomía fiscal de las CC.AA. de un modo significativo. El principal mecanismo por el cual se llevó a cabo la descentralización fiscal en España fue el de la cesión de tributos (en el caso de las CC.AA. comunes) o el del concierto impositivo (para las CC.AA. forales).

Es muy importante subrayar que el diferente alcance de uno y otro mecanismo es lo que da lugar a que, posteriormente a la descentralización impositiva y precisamente por la amplitud de ésta, las CC.AA. forales efectúen una transferencia a la Hacienda central (el pago del cupo), mientras que las CC.AA. comunes reciben importantes transferencias procedentes de la Administración central (fundamentalmente, el porcentaje de participación en ingresos del Estado).

Siendo la cesión de tributos o el concierto impositivo la palanca fiscal fundamental en manos de las CC.AA., no es sin embargo la única, porque existe además la posibilidad de crear tributos propios por parte de las CC.AA. y también la de establecer recargos.

Como veremos en el apartado siguiente, el ejercicio de la autonomía fiscal se ha orientado por la vía de crear tributos propios y establecer recargos, en el caso de las CC.AA. comunes, mientras que las forales se han movido en el marco de usar su capacidad normativa sobre los tributos concertados, sin recurrir al difícil procedimiento de buscar nuevas materias imponibles, para crear sobre ellas tributos propios.

Tras el Acuerdo alcanzado en el Consejo de Política Fiscal y Financiera sobre el sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001 (CPFF, 1996), se ha producido una importante modificación del esquema de cesión de tributos a las CC.AA. comunes, que seguramente

¹ Sobre este punto, puede verse Monasterio y Suárez (1996), págs.62-67.

conducirá a un cambio en los patrones fiscales de éstas, por las mayores posibilidades de actuación que permite el nuevo marco impositivo.

Veamos a continuación cómo se concreta la descentralización impositiva, tanto para las Comunidades de régimen común como para las forales.

2.1. La descentralización impositiva hacia las CC.AA. comunes

Existe una coincidencia unánime en que la cesión impositiva en favor de las CC.AA. comunes ha sido muy escasa en España, especialmente si la ponemos en relación con el elevado volumen de gastos descentralizado.

En síntesis, la causa de lo anterior se encuentra en que se han cedido a las CC.AA. pocos impuestos, pero sobre todo a que se cedieron los de menor capacidad recaudatoria y también de menor elasticidad del cuadro fiscal anterior. A todo ello se suma que se cedió solamente la gestión, pero sin capacidad normativa (hasta la época más reciente).

Finalmente, si tenemos en cuenta que la descentralización fiscal se lleva a cabo en un momento de fuerte aumento de la presión fiscal en España, que dificulta a unas Administraciones autonómicas recién creadas y en proceso de consolidar su legitimidad el recurrir a la implantación de nuevos impuestos o la aplicación de recargos, la resultante final no puede ser otra que una creciente asimetría entre una importante descentralización del gasto y una tímida descentralización fiscal.

En el diseño inicial de la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y la Ley 30/1983 de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, además de acotar el ámbito de los tributos

*susceptibles de cesión*² en la LOFCA y de especificar en la Ley de Cesión los que están *cedidos de modo efectivo*, se dibuja un marco muy rígido de actuación fiscal, puesto que únicamente se ceden las competencias de gestión (y aun esto, por delegación de la Administración central), pero sin capacidad normativa. No obstante, si se tiene en cuenta que los recargos que pueden establecer las CC.AA. comprenden tanto a los tributos cedidos como al IRPF (que aun no siendo susceptible de cesión, podía ser objeto de recargo), puede afirmarse que la conexión existente en el doble mecanismo cesión + recargo venía a conceder a las CC.AA. comunes la capacidad de gestionar ciertos tributos (los cedidos) y el derecho a la recaudación obtenida, además de la facultad normativa de elevar la carga fiscal de estos mismos tributos, mediante el mecanismo del recargo. Los únicos requisitos establecidos para los recargos son los de no minorar la recaudación estatal (que carece de sentido en el caso de los tributos cedidos y que sólo es aplicable para el IRPF, donde el recargo no puede hacerse deducible, ni de la base imponible ni de la cuota estatal) y de respetar la naturaleza del impuesto (que en el IRPF, dada su naturaleza de impuesto progresivo y personal, lleva a la conclusión de que debe establecerse sobre la cuota líquida).

Este diseño inicial de la "fiscalidad transferida" a las CC.AA. comunes ha sufrido recientemente un profundo cambio, a raíz del nuevo sistema de financiación autonómica, aprobado para el quinquenio 1997-2001. Como es sabido, la esencia de la reforma³ consiste

² La delimitación se hace en el artículo 11 de la LOFCA, tanto en sentido positivo ("pueden ser cedidos...") como en sentido negativo ("No podrán ser objeto de cesión...").

³ Una exposición crítica de la reciente reforma del sistema de financiación puede verse en Monasterio(1997).

precisamente en aumentar el grado de autonomía y corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. comunes, alterando, por una parte, el ámbito y la naturaleza del mecanismo de cesión tributaria y ampliando simultáneamente el marco de los recargos.

Para llevar a cabo esta importante ampliación de la autonomía fiscal de las CC.AA. comunes era preciso alterar el marco normativo previo, donde tales medidas no tenían cabida y para ello la Ley Orgánica 3/1996 modifica parcialmente la LOFCA, fundamentalmente en la regulación de los tributos cedidos y recargos y la Ley 14/1996, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias concreta los puntos de conexión y otros aspectos del nuevo esquema de cesión de tributos.

En esencia, la reforma consiste en ampliar la autonomía fiscal de las CC.AA. en una doble dirección.

Por un lado, se profundiza notablemente en la cesión de tributos, al ceder parcialmente el impuesto sobre la renta personal, creando una tarifa autonómica de renta, que hace derivar, en un primer momento, el 15% de la recaudación del impuesto hacia las CC.AA. comunes, porcentaje que se ampliará hasta el 30% cuando se haya completado el traspaso de las competencias de educación a las diez CC.AA. del 143, que hasta el momento sólo han recibido la educación universitaria. Además, se permite a las CC.AA. actuar con capacidad normativa sobre el IRPF autonómico y también sobre el resto de tributos cedidos, fundamentalmente permitiendo alterar los tipos de gravamen. En el caso del IRPF, las modificaciones en la tarifa están sujetas al límite de no producir una cuota superior o inferior en un 20% a la resultante de la tarifa autonómica inicial.

También pueden crear deducciones propias, siempre que sean por circunstancias personales o inversiones no empresariales. Estas deducciones se restarán totalmente de la cuota íntegra autonómica, a diferencia de las actualmente existentes, que se restan de las cuotas íntegras estatal y autonómica, en las proporciones 85%-15% o 70%-30%, según los casos.

Respecto a las tasas sobre el juego, las competencias normativas son prácticamente plenas, pudiendo regular las exenciones, base imponible, bonificaciones, tipos de gravamen, cuotas fijas y devengo, además de los aspectos de gestión.

Por otro lado, se amplía también el campo de los recargos, que en vez de poder establecerse "sobre los *impuestos estatales cedidos*", así como los no cedidos que graven la renta o el patrimonio⁴ de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio", pasan a poder aplicarse sobre "los *tributos del estado susceptibles de cesión*".

Puede apreciarse que con el cambio normativo se amplía el campo de los recargos de los impuestos cedidos de modo efectivo a todos los impuestos y tasas susceptibles de cesión.

El Cuadro n.º 1 sintetiza los cambios producidos en el mecanismo cesión + recargo.

En síntesis, el nuevo marco para el ejercicio de la autonomía fiscal de las CC.AA. comunes amplía y flexibiliza la situación anterior. La amplía al incluir como tributo cedido parcialmente al IRPF, que es un impuesto de gran potencia recaudatoria, así como al permitir actuar sobre otro tributo de gran capacidad

⁴ Esta mención a los impuestos que graven el patrimonio de las personas físicas es redundante, porque estos se encuentran ya entre los impuestos cedidos.

Cuadro n.º 1. **Cesión de tributos y recargos de las CC.AA. comunes**

PERÍODO	CESIÓN DE TRIBUTOS		RECARGOS
	Ámbito	Competencias	
1980-1996	<i>Patrimonio</i> <i>Sucesiones y Donaciones</i> <i>Transmisiones Patrimoniales</i> <i>Actos Jurídicos Documentados*</i> <i>Tasas sobre el Juego</i>	<i>De gestión, por delegación</i> <i>Sin competencias normativas</i>	<i>Aplicables sobre los impuestos cedidos y el IRPF</i>
A partir de 1997	<i>IRPF, parcialmente (30%)</i> <i>Patrimonio</i> <i>Sucesiones y donaciones</i> <i>Transmisiones Patrimoniales</i> <i>Actos Jurídicos Documentados</i> <i>Tasas sobre el juego</i>	<i>De gestión, por delegación, con la excepción del IRPF**</i> <i>Competencias normativas sobre tipos de gravamen***</i>	<i>Aplicables sobre los tributos susceptibles de cesión</i>

* Cedido desde 1988.

* El IRPF seguirá siendo gestionado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

** Las competencias normativas son prácticamente plenas en las tasas sobre el juego y abarcan también ciertas deducciones propias en el IRPF.

recaudatoria, como es el IVA minorista, por la vía de un posible recargo, al ser este último impuesto susceptible de cesión (aunque no esté cedido de modo efectivo). La flexibiliza al permitir ahora a las CC.AA. comunes tanto aumentar tipos de gravamen y presión fiscal (lo cual ya estaba antes a su alcance, por la vía del recargo) como reducirlos, merced a la capacidad normativa que se ha otorgado sobre los tributos cedidos. De hecho, por tanto, lo que se establece es un umbral mínimo de imposición, para limitar la competencia fiscal a la baja.

Como comentario final sobre este asunto, señalar que en el IRPF los límites del 20% establecidos al impuesto autonómico de renta no son límites operativos al alza, puesto que siempre cabría añadir un recargo sobre el IRPF al

ejercicio de la capacidad normativa sobre este impuesto parcialmente cedido.

Además de la "fiscalidad transferida" que llega a las CC.AA. comunes por la vía del mecanismo cesión + recargo, la LOFCA concede un cierto margen para crear una "fiscalidad propia", puesto que permite a las CC.AA. establecer sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, respetando una serie de requisitos⁵, entre los que destaca el que indica que "Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado" (art. 6.2 de la LOFCA).

Dado que los grandes impuestos directos de renta personal y beneficio de

⁵ Estos requisitos son enumerados en los artículos 6, 7 y 8 de la LOFCA.

las sociedades, junto con el IVA cubren prácticamente todos los huecos tributarios, una interpretación rigurosa de este requisito impide, de hecho, cualquier posibilidad de creación de impuestos propios. Sin embargo, no ha sido ésta la interpretación que ha prevalecido y el Tribunal Constitucional, en sentencia de 26 de mayo de 1987, sobre el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas, interpretó literalmente lo dispuesto en la LOFCA, por lo cual sobre una materia imponible ya gravada puede establecerse un impuesto autonómico, siempre que no se incurra en duplicidad en la definición del hecho imponible. Existe, por tanto, un campo amplio para la creación de tributos propios de las CC.AA., que en el apartado siguiente veremos como ha sido desarrollado.

2.2. La descentralización impositiva hacia las CC.AA. forales

El marco en el que se desarrolla la fiscalidad de las CC.AA. forales es el Concierto impositivo, vigente entre el Estado y cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco⁶ y el Convenio impositivo con Navarra⁷.

Como es sabido, el régimen total estaba vigente en Navarra y Álava, cuando la Constitución de 1978 abre el camino del Estado autonómico descentralizado, restableciéndose con posterioridad en Vizcaya y Guipúzcoa.

En esencia, el concierto impositivo permite a las comunidades forales mantener, establecer y regular un sistema fiscal propio en sus territorios (Lámbarri y Larrea, 1991, págs. 41-57).

Como consecuencia, la Hacienda central "transfiere" a las Haciendas forales la práctica totalidad de los impuestos vigentes (excepto algunos impuestos especiales en el caso de Navarra), que llegan a la Hacienda foral como impuestos concertados. Dentro de los impuestos concertados, unos son de normativa común y sobre ellos sólo existe capacidad de gestión (este es, en general, el caso de la imposición indirecta⁸, debido a las limitaciones de la armonización fiscal en la Unión Europea), mientras que otros son concertados de normativa foral y sobre ellos puede ejercerse la autonomía normativa, respetando unos principios generales de coordinación y armonización tributaria (OCTE, 1996, págs. 20-23) La mayoría de los impuestos directos, especialmente el impuesto de sociedades, para las empresas que tributan exclusivamente en territorio foral, el impuesto de sucesiones y donaciones y buena parte de los elementos del impuesto sobre la renta personal, son materias sobre las que puede incidir la fiscalidad foral. Además del manejo de los impuestos concertados, las CC.AA. forales pueden crear también tributos propios, en las mismas condiciones que las CC.AA. comunes.

Como conclusión de este apartado, podemos señalar que, pese a que el reciente acuerdo sobre el sistema de financiación autonómica para el período 1997-2001 amplía el grado de autonomía y corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. comunes, subsisten aún importantes diferencias entre la fiscalidad de las CC.AA. comunes y forales, tal como muestra el Cuadro n.º 2.

Los tres primeros rasgos diferenciales

⁶ Convenio impositivo, en el caso de Navarra.

⁷ El Convenio con Navarra, tras la modificación de 1990 es básicamente similar al del País Vasco. Véase Muruzábal y Ugalde (1991).

⁸ La única excepción en este sentido es el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, donde existe una apreciable capacidad normativa foral.

Cuadro n.º 2. Principales rasgos diferenciales entre el sistema impositivo foral y el sistema impositivo común

Rasgo distintivo	SISTEMA FORAL	SISTEMA COMÚN
Ámbito de la cesión de tributos / concierto impositivo	<i>IRPF (100%) Sociedades Patrimonio Sucesiones y Donaciones IVA Especiales Transmisiones Patrimoniales y AJD Tasas sobre el juego</i>	<i>IRPF (30%) Patrimonio Sucesiones y Donaciones Transmisiones Patrimoniales y AJD Tasas sobre el juego</i>
Capacidad normativa	<i>Amplia, especialmente en los impuestos concertados de normativa foral, como IRPF(parcial), Sociedades, Sucesiones y Donaciones, TP y AJD (parcial) y Tasas sobre el juego</i>	<i>Limitada a la fijación de los tipos de gravamen (en el IRPF, también algunas deducciones), salvo en las Tasas sobre el juego, donde es amplia</i>
Competencias de gestión	<i>Plenas, al ser titulares las Comunidades forales de las competencias de gestión</i>	<i>Limitadas, al asumirlas por delegación de la Administración central. Nulas, en el caso del IRPF</i>
Procedimiento de negociación	<i>Acuerdo bilateral Adm. Central-C.A. foral y ratificación posterior de las cortes Generales</i>	<i>Discusión multilateral en el seno del CPFF y aprobación posterior de las Cortes Generales, con posibilidad de introducir enmiendas</i>
Financiación de la Sanidad	<i>Integrada en el modelo de financiación general</i>	<i>Funciona como un sistema de financiación separado</i>

del Cuadro n.º 2 ya han sido explicados. Respecto al cuarto, las ventajas de negociar bilateralmente el sistema de Concierto permiten recoger en el sistema de financiación algunas características específicas de la Comunidad o sus preferencias por algún tipo de solución impositiva. Por último, el tener la sanidad integrada en el modelo general de financiación y no depender de transferencias condicionadas para esta competencia, concede más autonomía

en el gasto, además de evitar los retrasos por participación en las desviaciones del gasto sanitario que sufren las CC.AA. comunes (Monasterio y Suárez, 1996, págs. 67-72 y 244-245).

3. EL EJERCICIO DE LA AUTONOMÍA FISCAL DE LAS CC.AA.

En la práctica y durante el tiempo en que se viene desarrollando el Estado

autonómico en España, el ejercicio efectivo de la autonomía fiscal de que disponen las distintas CC.AA. ha estado influenciado en un doble sentido. Por un lado, no debe olvidarse que los recursos fiscales a disposición de las CC.AA. son uno de los ingresos principales a disposición de las Comunidades, pero no el único y su uso más o menos intenso depende del funcionamiento de otras piezas del sistema de financiación. Si el sistema de transferencias es generoso, las necesidades de recursos serán menores y los recursos tributarios propios de las CC.AA. estarán menos desarrollados. El grado relativo de suficiencia, según la relación entre capacidad/necesidad fiscal conducirá a diferentes planteamientos de política fiscal.

Por otra parte, la fiscalidad autonómica de las CC.AA. comunes y forales tampoco se ha desarrollado en la misma dirección, lo cual es lógico, dadas las distintas características de los sistemas común y foral. Como ya hemos visto, al permitir el sistema foral actuar sobre la estructura de los impuestos concertados de normativa autonómica, esto ha hecho posible graduar la carga fiscal en su territorio actuando sobre los impuestos principales del sistema fiscal (que están concertados), sin tener que recurrir a la creación de nuevos impuestos de carácter más o menos exótico.

También se aprecia que, debido seguramente al mayor grado de suficiencia que permite el sistema de Concierto, aplicado en Comunidades de alta renta relativa (Zubiri y Vallejo, pág. 82-88) las CC.AA. forales han utilizado en general su autonomía fiscal para reducir la carga fiscal soportada por sus contribuyentes, mientras que las CC.AA. de régimen común han actuado creando impuestos propios y recargos que,

aunque de modo poco acusado, han actuado en sentido opuesto, de aumentar la carga fiscal.

Debe precisarse, sin embargo, que el marco normativo en que se ha desenvuelto la fiscalidad de las CC.AA. de régimen común hasta la fecha no les ha permitido conceder reducciones impositivas, al no disponer de facultades normativas sobre los tributos cedidos, que sólo gestionan por delegación⁹, con lo cual se abren interrogantes sobre cuál puede ser su actuación futura.

Como precisiones adicionales, hay que señalar que las exigencias del proceso de armonización fiscal en Europa, que se extienden por el lado de la imposición indirecta, son la causa de que las Comunidades forales hayan actuado principalmente sobre la normativa de los impuestos directos, con la única excepción, por el lado de la imposición indirecta, del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Dentro del grupo de CC.AA. comunes, la no aplicación en el archipiélago canario del IVA ni de los impuestos especiales (accisas) armonizados a nivel europeo, ha creado en esa Comunidad un "hueco" tributario que es precisamente el que permite el régimen fiscal propio de Canarias, que se sostiene sobre impuestos indirectos propios, sobre los que dispone de cierta autonomía normativa.

Esto hace que Canarias sea un caso singular, respecto al resto de comunidades, tanto comunes como forales, al disponer de una especie de Concierto impositivo *sui generis* en algunos impuestos indirectos¹⁰.

⁹ Habría que precisar que existe un modo indirecto de reducir la carga fiscal en las CC.AA. de régimen común, que sería practicando una política de gestión e inspección más laxa, con lo cual la carga fiscal se reduciría por la vía de hecho.

¹⁰ Hay que hacer constar que los rasgos de un impuesto propio se dan plenamente en el impuesto

El Cuadro n.º 3 muestra cuáles han sido los tributos de nueva creación por parte de las CC.AA. Este esquema, donde se recogen los resultados de la fiscalidad propia creada por las CC.AA. merece algunos comentarios. Destaca, sobre todo, la ausencia de tributos propios efectivamente aplicados por parte de las CC.AA. forales (el impuesto sobre viviendas desocupadas creado por la Ley de Haciendas Locales de Navarra no ha llegado a tener vigencia), mientras que trece de las quince CC.AA. de régimen común han establecido distintos tributos propios. Salvo en Andalucía, cuyo impuesto sobre tierras infrautilizadas no ha llegado a aplicarse, en todas las demás se ha puesto en vigor alguno de los tributos creados.

Si se observa en perspectiva la fiscalidad autonómica (Monasterio y Suárez, 1996, págs. 141-146) la conclusión que se obtiene es que el juego del bingo y los impuestos de tipo medioambiental han sido los dos objetos de gravamen sobre los que se ha apoyado la tributación propia de las CC.AA.¹¹. Tras una primera etapa en la que la imposición sobre el juego estuvo a la cabeza, en términos de rendimiento, el agotamiento recaudatorio de esta figura hizo girar hacia los impuestos de tipo medioambiental la fiscalidad autonómica (Gago y Labandeira, 1996, págs. 165-177).

Entre estos últimos, destacan los cánones de saneamiento de aguas, que ofrecen la importante ventaja de aplicarse sobre la base de las tasas municipales por abastecimiento de aguas, lo cual permite minimizar los costes de recaudación, al aprovechar el aparato de

gestión preexistente. Este importante aspecto de los costes de gestión y administración habían llevado a la inaplicabilidad de los impuestos sobre tierras infrautilizadas y la experiencia en este sentido fue sin duda tenida en cuenta a la hora del diseño de otros tributos autonómicos.

Independientemente de la confusa calificación como cánones de este tipo de tributos, al margen de las categorías contempladas en la Ley General Tributaria, si se reconduce este bloque de fiscalidad autonómica hacia las categorías tributarias generalmente utilizadas, nos encontramos, en unos casos, con figuras semejantes a las tasas y en otros con verdaderos impuestos (Adames, 1996, págs. 138-143 y 295-301).

En cuanto a la recaudación obtenida de los distintos impuestos y recargos de las CC.AA. comunes, el Cuadro n.º 4 nos muestra la importancia relativa de cada bloque de la fiscalidad autonómica, en el período 1991-94.

Hemos mencionado ya, que precisamente este asunto de los elevados costes recaudatorios es lo que hizo inaplicables y determinó la no vigencia efectiva de los impuestos con fines de ordenación sobre fincas y explotaciones agrarias infrautilizadas, que trataban de llevar al mercado estos recursos agrarios abandonados o infrautilizados.

Si dejamos al margen el impuesto canario sobre combustibles derivados del petróleo, se observa desde comienzos de la década de los noventa el agotamiento de la capacidad recaudatoria de los impuestos sobre el juego, mientras que los impuestos medioambientales van cobrando un papel protagonista. Si tenemos en cuenta que en el bloque de la fiscalidad medioambiental están pendientes de aplicar algunos cánones de aguas y que otros impuestos de este

canario sobre combustibles derivados del petróleo, mientras que el IGIC presenta características de los impuestos cedidos tanto como de impuesto propio. Véase Monasterio y Suárez (1996), págs. 146-148.

¹¹ Un análisis de la fiscalidad autonómica, desde una perspectiva jurídica, puede verse en Jiménez Compaired (1984) y Adames (1996).

tipo son de muy reciente creación (como el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica) y no aparecen en las estadísticas recaudatorias, parece claro que en el futuro el papel protagonista de la fiscalidad medioambiental se acrecentará.

Respecto a los recargos, más de la mitad del total proviene de los que han

establecido las CC.AA. uniprovinciales sobre el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) y el resto, de recargos sobre las tasas sobre el juego cedidas a las CC.AA. Aquí parece apreciarse también un agotamiento de la capacidad recaudatoria, en torno a una cifra global de diez mil millones.

Cuadro n.º 3 Fiscalidad propia de las Comunidades Autónomas

Comunidad	FISCALIDAD PROPIA
ANDALUCÍA	Impuesto sobre tierras infrautilizadas*
ASTURIAS	Impuesto sobre el juego del bingo Impuesto sobre tierras infrautilizadas* Canon de saneamiento de aguas*
BALEARES	Impuesto sobre loterías Impuesto sobre el juego del bingo Canon de saneamiento de aguas Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente
CANARIAS	Impuesto General Indirecto Canario Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo
CANTABRIA	Impuesto sobre el juego del bingo
CASTILLA-LA MANCHA	Impuesto sobre el juego del bingo
CATALUÑA	Impuesto sobre el juego del bingo Canon de infraestructura hidráulica Canon de saneamiento de aguas e incremento de la tarifa de saneamiento
EXTREMADURA	Impuesto sobre dehesas en deficiente aprovechamiento* Impuesto sobre regadíos infrautilizados* Impuesto sobre aprovechamiento cinegéticos
GALICIA	Impuesto sobre el juego del bingo Canon de saneamiento de aguas Impuesto sobre la contaminación atmosférica*
MADRID	Canon de saneamiento de aguas*
MURCIA	Impuesto sobre el juego del bingo Cánones por contaminación por residuos sólidos, gases y vertidos al mar*
NAVARRA	Impuesto sobre viviendas desocupadas*
LA RIOJA	Canon de saneamiento de aguas
COMUNIDAD VALENCIANA	Canon de saneamiento de aguas

* Estos impuestos no han llegado a aplicarse de modo efectivo.

Cuadro n.º 4. Recaudación por fiscalidad propia de las CC.AA. de régimen común

(Millones de pesetas)

	1991	1992	1993	1994
Impuestos sobre el juego del bingo	16.605	18.082	17.146	16.191
Impuestos de fincas infrautilizadas	0	0	0	0
Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo	20.307	26.787	26.707	34.292
Impuestos medioambientales	0	21.429	30.657	30.357
Resto de impuestos	8.072	295	263	272
Total impuestos propios	44.714	66.593	74.773	81.112
Recargos	4.671	9.674	10.604	9.955
Total fiscalidad autonómica	49.385	76.267	83.377	91.067

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

Como excepción en este sentido, hay que señalar que la Comunidad foral del País Vasco estableció transitoriamente el ejercicio de 1983 un recargo sobre el IRPF, cuya recaudación estaba afectada a la reparación de los daños de las inundaciones sufridas durante ese año.

En conjunto y para las CC.AA. de régimen común, todo el bloque de la fiscalidad autonómica (tributos propios y recargos) representa poco más del 1 % de sus recursos totales, para los años que aparecen en el Cuadro n.º 4.

De cara al futuro, sin embargo, la situación va a experimentar un vuelco importante, porque la cesión del 30% del IRPF y sobre todo, la posibilidad de actuar con capacidad normativa sobre los tributos cedidos probablemente llevará a manejar la fiscalidad propia con fines más de ordenación (como en el caso de algunos impuestos medioambientales) que recaudatorios, mientras que los tributos cedidos pasen a ocupar un lugar central en la canalización de recursos hacia las CC.AA. comunes.

En cuanto a las Comunidades forales, el ejercicio de su autonomía impositiva se ha traducido en modificaciones de los tributos concertados de normativa foral, especialmente en los de Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto de Sociedades e IRPF. Los cambios en la normativa foral han supuesto nuevas exenciones (especialmente importantes en el Impuesto de Sucesiones), rebaja de tipos de gravamen y otras modificaciones en materia de deducciones e incentivos que han ido en la línea de reducir la carga fiscal individual (Zubiri y Vallejo, 1995, págs. 50-68).

El Cuadro n.º 5 muestra los impuestos sobre los que la normativa foral ha incidido de forma más importante.

Como diferencia más significativa entre las dos comunidades forales, puede apreciarse que en el IRPF la reducción fiscal de Navarra ha sido muy amplia (Domínguez y Laborda, 1994) y, sobre todo, abarca a todos los contribuyentes, mientras que en el País Vasco está más

centrada en los rendimientos empresariales y profesionales.

Aunque es realmente difícil cuantificar los gastos fiscales en que ha incurrido el País Vasco como consecuencia del ejercicio de su autonomía sobre los tributos concertados, porque en los Informes sobre la Hacienda Vasca aparecen agrupados de forma amplia diversos tipos de deducciones y exenciones, lo cual impide aislar las que proceden de la normativa foral, el Cuadro n.º 6 ofrece una aproximación en este sentido. Aparecen en él la evolución de los gastos fiscales estimados para los impuestos en los que la normativa foral ha incidido de modo más destacado, como son los de Sociedades, Sucesiones y TP y AJD.

Aunque en los impuestos de Sociedades y TP y AJD la coyuntura económica y del mercado inmobiliario influyen también de modo importante en la recaudación, además de los cambios normativos, no sucede lo mismo en el impuesto de sucesiones y donaciones, donde la estabilidad del resto de factores destaca la importancia de la normativa aplicable. En este sentido, resulta poco plausible la disminución de los gastos fiscales estimada para 1994 en sucesiones y donaciones.

Como los datos anteriores de la pérdida recaudatoria por gastos fiscales son simples estimaciones, la información del Cuadro n.º 7 complementa la anterior y nos ofrece la recaudación efectiva por los tributos en los que la normativa foral

Cuadro n.º 5. Ejercicio de la capacidad normativa foral

Impuesto	Normativa
IRPF	Amortizaciones más generosas Se permite la actualización de balances Menor tributación por Estimación Objetiva (Vizcaya) Deducción por hijos estudiando (Álava y Guipúzcoa) Deducción del 20% de donativos a instituciones vascas (Vizcaya) Tarifa de gravamen más reducida (Navarra) Mayores deducciones por rendimientos de trabajo y por hijos (Navarra)
SOCIEDADES	Se admite sistema LIFO para valoración de existencias Amortizaciones más generosas Se admite actualización de balances Incentivos a la inversión nueva Crédito fiscal por inversiones en programas de I+D Reducción de la B.I. por reserva para inversiones productivas Exención por 10 años a empresas de nueva creación Reducción del tipo de gravamen
SUCESIONES Y DONACIONES	Exención del impuesto para sucesiones entre parientes de 1.º grado (en Álava, comprende también transmisiones "inter vivos") Reducciones más amplias de la Base Imponible Escala de gravamen más reducida No se tiene en cuenta el patrimonio previo
TP y AJD	Reducción del tipo de gravamen para las transmisiones onerosas de inmuebles Reducción del tipo de gravamen de los documentos notariales

Cuadro n.º 6. **Gastos Fiscales en el País Vasco**

	(Millones de pesetas)			
	1991	1992	1993	1994
Sociedades	24.834	48.480	51.850	45.700
Sucesiones	1.310	1.780	3.600	1.300
Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	3.769	4.020	4.320	7.300

Fuente: Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi. *Informe integrado de la Hacienda Vasca* (años de 1991 a 1994).

más ha incidido en la recaudación. Puede apreciarse que la continuación del descenso recaudatorio en Sucesiones y donaciones parece desmentir en 1994 el reducido gasto fiscal estimado para ese ejercicio.

Aunque las reducciones impositivas resultantes del ejercicio de la autonomía normativa pueden haber sido significativas para algunos contribuyentes, su efecto global sobre los ingresos fiscales de la Comunidad del País Vasco no parecen de gran magnitud (Zubiri y Vallejo, 1995 pág. 62-63).

4. CONCLUSIONES

Una de las consecuencias de la descentralización del Sector Público en España ha sido el desarrollo de un bloque de fiscalidad autonómica, como consecuencia del ejercicio de la autonomía fiscal de que disponen las CC.AA.

En la práctica, la forma en que las distintas CC.AA. han planteado su propia política impositiva ha dependido sobre todo del tipo de sistema de financiación (común o foral) en que están encuadradas, porque su margen de actuación es muy distinto en los dos casos.

Las CC.AA. de régimen común, hasta el momento presente, han obtenido ingresos fiscales adicionales mediante el recurso a tributos propios y en mucha menor medida, al empleo de recargos. Las materias imponibles utilizadas parecen haber sido seleccionadas en gran medida para minimizar la resistencia fiscal de los contribuyentes. Así, el juego, por el escaso aprecio social que suscita y los impuestos con una finalidad (real o aparente) medioambiental, que enlazan con un asunto que goza de un aprecio creciente, han sido las materias gravadas en la práctica totalidad de los tributos efectivamente aplicados por las CC.AA. de régimen común.

Con motivo de la aprobación de un nuevo sistema de financiación para el próximo quinquenio 1997-2001, se ha reformado el marco de la cesión de tributos a las CC.AA. comunes, incluyendo al impuesto de renta personal como parcialmente cedido, hasta el límite del 30% y concediendo capacidad normativa sobre los tributos cedidos, fundamentalmente sobre los tipos de gravamen, salvo en los tributos sobre el juego, donde es prácticamente plena. Además, se amplía también el ámbito de aplicación de los recargos autonómicos.

De cara al futuro, parece plausible esperar que el ejercicio de la autonomía

Cuadro n.º 7. Recaudación por Sucesiones y Donaciones y TP y AJD en el País Vasco

(Millones de pesetas)

	1991	1992	1993	1994
Sucesiones y Donaciones	4.182	3.921	3.089	2.709
Transmisiones Patrimoniales	11.767	14.666	12.549	14.828
Actos Jurídicos Documentados	11.492	11.466	10.745	10.988

Fuente: Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

fiscal de las CC.AA. comunes se oriente hacia el uso de la capacidad normativa sobre los tributos cedidos, especialmente en el IRPF.

Las CC.AA. forales, merced a la amplia autonomía fiscal que les permite el concierto impositivo y el mayor grado de suficiencia de que disfrutan, como consecuencia de la aplicación del sistema foral en regiones de elevada renta relativa, han ejercido su autonomía normativa sobre los impuestos concertados, en la línea de reducir la carga fiscal de sus contribuyentes. La normativa foral ha incidido principalmente

en el bloque de la imposición directa, que es donde se encuentran la mayoría de los impuestos concertados de normativa autónoma, puesto que los principales impuestos indirectos no pueden alterarse, al estar sujetos a los requisitos de armonización impositiva de la Unión Europea. Las reducciones impositivas han sido apreciables sobre todo en el impuesto de sucesiones y en actos jurídicos documentados, así como en la tributación de las rentas empresariales y profesionales, en el País Vasco y se han traducido en una rebaja general del IRPF en el caso de Navarra.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAME MARTÍNEZ, F. (1996): *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Editorial Comares.
- CONSEJO DE POLÍTICA FISCAL Y FINANCIERA (CPFF) (1996): *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001*.
- DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES (varios años): *Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas* (años de 1990 a 1994).
- DOMÍNGUEZ BARRERO, F. y LÓPEZ LABORDA, J. (1994): "No desearás al vecino del quinto. Análisis comparado del IRPF en la Comunidad foral de Navarra y en territorio común" *Actualidad Tributaria*, n.º 12, págs. 281-314.
- GAGO, A. y LABANDEIRA, X. (1996): "La imposición ambiental en España" *Palau* 14, n.º 26, págs. 149-185.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (1994): *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Editorial BOE, Madrid.
- LÁMBARRI, C. y LARREA, J. (1991): *El Concierto Económico*, Editorial. IVAP, Oñati.
- MINISTERIO DE HACIENDA (1997): *Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 1997*.
- MONASTERIO, C. (1997): "El sistema de financiación autonómica para el período 1997-2001; una reforma incompleta" *Economistas*, n.º 74, págs. 243-250.
- MONASTERIO, C. y SUÁREZ, J. (1996): *Manual de Hacienda Autonómica y Local*. Editorial Ariel, Barcelona.
- MONASTERIO, C. y ZUBIRI, I. (1996): *La financiación de las CC.AA. : Balance y propuestas de reforma* Documento de Trabajo de la Asociación Española de Economía Pública (AEP), n.º 124.
- MURUZABAL, J. y UGALDE, P. (1991): "La armonización tributaria en el Convenio de 1990" *Boletín de Economía de Navarra*, n.º 1, págs. 17-91.
- ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI (OCTE) (1996): *Informe anual integrado de la Hacienda Vasca 1994*.
- SOSÉ VILANOVA, J. (1995): "La imposición propia en la financiación de las Comunidades Autónomas: Presente y Futuro", en Romano Velasco (Compilador) *La financiación de las Comunidades Autónomas*, Editorial. Junta de Castilla y León, págs 199-221.
- ZUBIRI, I. y VALLEJO, M. (1995): *Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo*. Editorial. Fundación BBV, Bilbao.