

DOCUMENTOS DE TRABAJO

2/2019

A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas

JESÚS RAMOS PRIETO

Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

Universidad Autónoma de Madrid

JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ

Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

JOSÉ MANUEL MACARRO OSUNA

Universidad Pablo de Olavide de Sevilla



ÍNDICE

Resumen-Abstract

Abreviaturas

1. INTRODUCCIÓN

2. ASPECTOS GENERALES DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

- 2.1. ¿Reforma integral del sistema o reforma del sistema vigente?
- 2.2. El cauce de la reforma: la modificación de la LOFCA y de la Ley reguladora del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas
- 2.3. El horizonte temporal de la reforma: un modelo indefinido, sin perjuicio de los ajustes necesarios
- 2.4. El equilibrio financiero vertical Estado/Comunidades Autónomas/Entidades Locales
- 2.5. La combinación entre autonomía financiera, solidaridad y coordinación como clave de bóveda del sistema de financiación
- 2.6. La asimetría entre Haciendas forales y Haciendas autonómicas
- 2.7. La interconexión entre los sistemas de financiación autonómica y local
- 2.8. Recapitulación: algunas directrices de partida para la reforma de la financiación autonómica

3. FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

- 3.1. Aspectos básicos y principales problemas
 - 3.1.1. Financiación autonómica, igualdad de trato y libertades fundamentales de la Unión Europea
 - 3.1.2. Financiación autonómica y prohibición de ayudas de Estado
- 3.2. Conclusiones y posibles líneas de reforma

4. RECURSOS TRIBUTARIOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

- 4.1. Aspectos básicos y principales problemas
- 4.2. Posibles líneas de reforma en el ámbito de los recursos tributarios propios de las Comunidades Autónomas

5. TRIBUTOS CEDIDOS TOTAL O PARCIALMENTE POR EL ESTADO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

- 5.1. Aspectos básicos y principales problemas
 - 5.1.1. Posible modificación de la cesta de tributos cedidos, incluyendo impuestos de reciente creación
 - 5.1.2. Posible modificación de los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos
 - 5.1.3. Posibles cambios en la regulación de los tributos cedidos
- 5.2. Posibles líneas de reforma en el ámbito de los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado a las Comunidades Autónomas

6. LOS FONDOS DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

- 6.1. El Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF)

- 6.1.1. Aspectos básicos y principales problemas
 - 6.1.2. Posibles vías de reforma en el ámbito del FGSPF
- 6.2. El Fondo de Suficiencia Global (FSG)
 - 6.2.1. Aspectos básicos y principales problemas
 - 6.2.2. Posibles vías de reforma en el ámbito del FSG
- 6.3. Los Fondos de Convergencia Autonómica
 - 6.3.1. El Fondo de Competitividad
 - 6.3.2. El Fondo de Cooperación
- 7. LOS FONDOS EXTERNOS AL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA
 - 7.1. Los Fondos de Compensación Interterritorial (FFCI)
 - 7.1.1. Aspectos básicos y principales problemas
 - 7.1.2. Posibles vías de reforma en el ámbito de los FFCI
 - 7.2. El Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas
 - 7.2.1. Aspectos básicos y principales problemas
 - 7.2.2. Posibles vías de reforma en relación con el Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas

Resumen

Este trabajo contiene un análisis general de los principales problemas que presenta el actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general, con especial atención a sus recursos tributarios propios y cedidos y a los fondos de transferencias de ingresos por parte del Estado. Al hilo de esta delimitación de problemas se apuntan algunas posibles líneas de reforma sobre aspectos concretos, con el fin de procurar una mejor garantía de los principios que en esta materia establece nuestro ordenamiento jurídico.

Palabras clave: Comunidades Autónomas, Hacienda autonómica, financiación autonómica.

Abstract

This paper presents a general analysis of the main problems that can be found in the current financing system of the Autonomous Communities of the general regime. It pays particular attention to their tax resources, either created by themselves or assigned by the State, and to the transfers of public income made by the funds created by the State. Once the problems have been pointed out, the paper provides possible guidelines to amend concrete aspects of the system, in order to ensure the compliance of the main principles that the Spanish legal system establishes for this topic.

Key words: Autonomous Communities, Treasury of the Autonomous Communities, Autonomous Government funding.

Abreviaturas

CPFF	Consejo de Política Fiscal y Financiera
FFCI	Fondos de Cooperación Interterritorial
FGSPF	Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales
FLA	Fondo de Liquidez Autonómico
FSG	Fondo de Suficiencia Global
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITE	Ingresos tributarios del Estado
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
PIB	Producto Interior Bruto
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

Los aspectos fundamentales del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general están regulados en la actualidad, dentro del marco general definido por la Constitución de 1978 y los Estatutos de Autonomía, en dos Leyes:

- La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (a la que nos referiremos en adelante como la LOFCA); durante los más de 37 años transcurridos desde su aprobación ha sido objeto de nueve modificaciones de diverso alcance a través de las Leyes Orgánicas 1/1989, de 13 de abril, 3/1996, de 27 de diciembre, 10/1998 de 17 de diciembre, 7/2001, de 27 de diciembre, 3/2009, de 18 de diciembre, 2/2012, de 27 de abril, 8/2013, de 9 de diciembre, 9/2013, de 20 de diciembre y 6/2015, de 12 de junio.
- La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante Ley 22/2009); también ha sido ya modificada en cinco ocasiones durante su período de vigencia a través de la Ley 2/2012, de 29 de junio, el Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, el Real Decreto-ley 17/2014, de 26 de diciembre y la Ley 3/2017, de 27 de junio.

El régimen jurídico de algunas de las fuentes de ingresos de las Haciendas autonómicas es a su vez desarrollado en otros textos legales, entre los que sobresalen los siguientes:

- La Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.
- Las Leyes 16 a 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a cada una de las quince Comunidades Autónomas de régimen común y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

La última revisión general del sistema de financiación autonómica se efectuó a finales del año 2009, a través de la modificación de la LOFCA operada por la Ley Orgánica 3/2009 y de la aprobación de la citada Ley 22/2009. Desde entonces la situación política y económica de nuestro país ha cambiado de forma sustancial, sobre todo como consecuencia de los duros años de crisis económica que hemos atravesado en ese período, que tantas dificultades han provocado en orden a la sostenibilidad y consolidación de la Hacienda Pública en sus tres niveles territoriales (estatal, autonómico y local).

La necesidad de abordar una reforma sustancial del sistema de financiación autonómica es en el momento presente un objetivo ampliamente compartido desde diversos sectores políticos y académicos. Por ello, en la VI Conferencia de Presidentes, celebrada el 17 de enero de 2017, se hizo hincapié en la oportunidad de “dar un fuerte impulso al proceso de actualización del sistema de financiación autonómica para que, con la mayor objetividad, se adopte un acuerdo que garantice una financiación suficiente, de acuerdo con los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia y corresponsabilidad fiscal”¹. Resultado directo de este impulso fue la

¹ Acuerdo de la Conferencia de Presidentes sobre la sostenibilidad del Estado del Bienestar y la reforma de la financiación autonómica: <http://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2017/170117-Acuerdos%20Conferencia%20Presidentes.pdf>.

creación de una Comisión de expertos mediante acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017, Comisión que tras la finalización de sus trabajos rindió a finales de julio su “Informe para la revisión del modelo de financiación autonómica”².

El presente estudio, en cuya redacción se han tenido lógicamente muy presentes el diagnóstico de situación y las propuestas formuladas por la mencionada Comisión de expertos, pretende desarrollar con mayor brevedad las líneas esenciales que, a juicio de sus redactores, convendría tomar en consideración en el curso del inminente debate que se abrirá sobre el tema. Se trata, por tanto, de un documento de contenido estrictamente técnico-académico, redactado con la pretensión de identificar problemas y de plantear posibles alternativas que, a buen seguro, se pondrán sobre la mesa por las fuerzas políticas, tanto en el ámbito estatal como en el de las diferentes Comunidades Autónomas, en las negociaciones previas a la aprobación del nuevo modelo.

Nuestro análisis se estructura por ello en seis bloques, dedicados específicamente al análisis de los siguientes aspectos de la financiación autonómica:

- 1.º Aspectos generales de la financiación de las Haciendas autonómicas.
- 2.º La incidencia del Derecho de la Unión Europea (UE en adelante) en la financiación de las Comunidades Autónomas.
- 3.º Los recursos tributarios propios de las Comunidades Autónomas (impuestos propios y recargos).
- 4.º Los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado a las Comunidades Autónomas.
- 5.º Los fondos de transferencias a las Comunidades Autónomas, tanto los integrados en el sistema de financiación propiamente dicho como los implementados externamente al mismo.
- 6.º Los fondos externos al sistema de financiación.

En cada uno de esos ámbitos temáticos se incluye una delimitación de los problemas más relevantes, junto con un listado de propuestas para su posible remedio.

No obstante, es importante hacer una advertencia metodológica con carácter previo. Este trabajo deriva de un informe técnico elaborado con la pretensión de realizar un análisis sucinto de los problemas existentes y de aportar las soluciones que los autores consideran más atendibles o eficaces para su solución. Así, el lector podrá apreciar que se ha llevado a cabo a partir de una síntesis de la bibliografía más reciente (omitiendo, no obstante, citas o remisiones a estudios concretos) y de la jurisprudencia, adoptando el modelo de un informe ejecutivo enfocado a formular propuestas de mejora.

2. ASPECTOS GENERALES DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Antes de examinar de forma específica algunos problemas y líneas de reforma vamos a realizar una breve exposición de cuestiones generales que conviene tomar como punto de partida.

² El texto completo del Informe se halla disponible en la Web del Ministerio de Hacienda: http://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/InformacionCCAAAs/Reforma_SFA.aspx.

2.1. ¿Reforma integral del sistema o reforma del sistema vigente?

Al formular esta pregunta queremos básicamente delimitar el punto de partida desde el que se ha de afrontar la reforma legislativa de la financiación autonómica.

En nuestra opinión, cuando se insiste en la necesidad de proceder a una modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas no se está pensando, en realidad, en dar un giro copernicano al mismo. Más allá de algunas posiciones extremistas de carácter minoritario (como la de quienes demandan una generalización del modelo especial de que disfrutaban las Haciendas forales de Navarra y el País Vasco, sobre el que después haremos unas breves consideraciones), se reclaman ajustes parciales, más o menos profundos, en algunas de las piezas fundamentales, sobre todo en los mecanismos de nivelación y en algunos de los recursos tributarios con que cuentan las Comunidades Autónomas.

Como cabe suponer, por mucho alcance que tengan estas modificaciones no supondrán una mutación total del sistema de financiación. Ello no sería viable porque, entre otras cosas, el marco establecido por la Constitución de 1978 es flexible y abierto pero no ofrece un cheque en blanco al legislador a la hora de diseñarlo. Es cierto que las genéricas previsiones de los artículos 156 a 158 del texto constitucional se limitan a enunciar las piezas que deben componer la estructura financiera de las Comunidades Autónomas y los criterios para su ensambladura, si bien en unos términos lo suficientemente amplios para permitir variadas composiciones en función de las conveniencias y necesidades de cada momento. La experiencia acumulada ha confirmado que este planteamiento ha dotado al sistema de financiación de un margen de adaptabilidad a las cambiantes circunstancias políticas, sociales y económicas, evitando continuas reformas constitucionales.

Ahora bien, si tal flexibilidad permite amparar modelos de diverso signo, según se otorgue preponderancia a los recursos tributarios o a las transferencias o asignaciones del Estado, no significa que cualquier alternativa deba reputarse conforme con el marco constitucional de la Hacienda autonómica. Como alertó en su momento la mejor doctrina, no debe incurrirse en una interpretación extrema de que la Constitución es en esta materia poco más que un condicionamiento formal que puede rellenarse de cualquier contenido.

En conclusión, la reforma debe arrancar del sistema vigente, conforme a la configuración que del mismo resulta de la LOFCA (tras los cambios introducidos en su articulado por la Ley Orgánica 3/2009) y la Ley 22/2009. Aunque en tal sistema hay diversos aspectos que precisan ajustes y modificaciones, no todo en él es disfuncional, está superado o debe eliminarse. El barco de la Hacienda autonómica quedó bastante razonablemente construido tras las reformas introducidas en 1996, 2001 y 2009, que supusieron un aumento considerable de los recursos tributarios de las Haciendas autonómicas. Ahora se trata simplemente de carenar una embarcación que ha sufrido las duras embestidas de la tormenta provocada por la crisis económica que hemos vivido durante los años pasados, pero que en modo alguno ha agotado su vida útil.

2.2. El cauce de la reforma: la modificación de la LOFCA y de la Ley reguladora del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas

La LOFCA tiene un indudable anclaje en el artículo 157.3 de la Constitución, que autoriza al Estado a regular mediante ley orgánica el ejercicio de las competencias financieras de las Comuni-

dades Autónomas, las normas para la resolución de eventuales conflictos y las posibles formas de colaboración financiera entre las Haciendas autonómicas y la Hacienda estatal. Con base en ese precepto, desde 1980 la LOFCA establece las líneas básicas del sistema de financiación y los rasgos generales de las fuentes de ingresos de las Haciendas autonómicas, actuando como parámetro de constitucionalidad. En palabras del Tribunal Constitucional (STC 68/1996, de 18 de abril), con ella el constituyente pretendió “habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómica, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía”.

Precisamente la delimitación del papel respectivo de la LOFCA y los Estatutos de Autonomía ha sido una cuestión que ha quedado bastante clarificada tras la aprobación entre 2006 y 2011 de los Estatutos de segunda generación de varias Comunidades Autónomas (Comunidad Valenciana, Cataluña, Islas Baleares, Andalucía, Aragón y Extremadura). El TC ha apuntalado el papel preferente y central de la LOFCA frente a los Estatutos en la determinación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. En particular, en la STC 31/2010, de 28 de junio, relativa al vigente Estatuto de Cataluña (Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio) ha afirmado que:

“Los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas sujetas al régimen común de financiación pueden regular legítimamente la Hacienda autonómica «como elemento indispensable para la consecución de la autonomía política» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3) y, por tanto, para el ejercicio de las competencias que asumen, pero han de hacerlo teniendo en cuenta que la Constitución dispone que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas debe ejercerse «con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles» (art. 156.1 CE) y que el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad (art. 138.1 CE). (...). Puesto que la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas se alcanza en importante medida a través de impuestos cedidos por el Estado y otras participaciones en ingresos de este último (art. 157.1 CE), es evidente que las decisiones tendentes a garantizarla «han de adoptarse con carácter general y de forma homogénea para todo el sistema y, en consecuencia, por el Estado y en el ámbito estatal de actuación», no siendo posibles «decisiones unilaterales que (...) tendrían repercusiones en el conjunto (...) y condicionarían las decisiones de otras Administraciones Autonómicas y de la propia Administración del Estado» (STC 104/1988, de 8 de junio, FJ 4; en igual sentido, STC 14/2004, de 12 de febrero, FJ 7). Resulta, por tanto, necesario que este tipo de decisiones, cuya determinación final corresponde a las Cortes Generales, se adopten en el órgano multilateral, en este caso, el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF en adelante) en el que el Estado ejerce funciones de cooperación y coordinación ex art. 149.1.14 CE.”

Sirva esta concisa referencia a la concluyente jurisprudencia del supremo intérprete de nuestra Constitución para poner de relieve que la reforma de la financiación autonómica debe canalizarse a través de una modificación de la LOFCA y, con base en la misma, de una modificación de la Ley reguladora del sistema de financiación (en la actualidad la Ley 22/2009) o de la aprobación de una nueva. El sistema de financiación no es una materia que cada Comunidad Autónoma pueda negociar bilateralmente con el Estado y formalizar en su respectivo Estatuto de Autonomía. Como advierte la STC 31/2010 en la cita que acabamos de efectuar, las decisiones tenden-

tes a garantizar la suficiencia financiera autonómica han de adoptarse con carácter general y de forma homogénea en un órgano multilateral como el CPFF. Así pues, la lógica de la multilateralidad ha acabado imponiéndose a la bilateralidad, como también sucede a escala internacional, con el fin de homogeneizar y eliminar distorsiones y discriminaciones.

2.3. El horizonte temporal de la reforma: un modelo indefinido, sin perjuicio de los ajustes necesarios

Tras la superación del denominado período transitorio del traspaso inicial de competencias desde el Estado a las Comunidades Autónomas, se entró en una primera etapa que abarcó tres quinquenios (1987-1991, 1992-1996 y 1997-2001). En ella los sucesivos modelos quinquenales de financiación autonómica fueron acordados por el Estado y las Comunidades Autónomas en el seno del CPFF, formalizándose los cambios introducidos en cada momento mediante las modificaciones pertinentes del marco legislativo. Esta fórmula de modelos con fecha de terminación era, sin duda, un claro incentivo para que la negociación se reabriera de forma recurrente cada cinco años, impidiendo que el sistema disfrutase de la deseable estabilidad.

El planteamiento cambió sensiblemente a partir de 2002. La Ley 21/2001 aprobó un sistema de financiación que, según su propia exposición de motivos, se inspiraba en el principio de estabilidad y tenía vocación de permanencia. El legislador siguió así la recomendación del Informe elaborado por la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, en el que se concluyó que no existe ningún mandato que obligue a revisar periódicamente el sistema mediante modelos o métodos de financiación, ni tampoco a proponer una vigencia concreta y limitada a cada uno de ellos. Por este motivo la Comisión propuso que el sistema de ingresos de las Haciendas autonómicas debía adquirir una cierta vocación de perdurabilidad, mediante la adopción de un modelo no circunscrito a un quinquenio, sino de aplicación y vigencia indefinida, como de hecho sucedió con la citada Ley 21/2001. Lo anterior no es obstáculo a la posibilidad de efectuar aquellas reformas parciales que requieran las circunstancias que sobrevengan en el futuro o las que vengan inspiradas por decisiones políticas sobre la Hacienda autonómica, canalizadas por la vía de producción normativa propia de un Estado de Derecho³.

La misma concepción se trasladó al sistema de financiación configurado ocho años más tarde por la Ley 22/2009, cuya vigencia se ha prolongado hasta el momento presente. Su exposición de motivos puso de nuevo el acento en la idea de estabilidad, sin perjuicio de prever una valoración quinquenal de los aspectos estructurales del sistema por parte del CPFF para determinar las posibles modificaciones que fueran necesarias.

A nuestro juicio, esta vocación de vigencia indefinida, hasta que un cambio sustancial de las circunstancias reclame una revisión más o menos extensa, debería ser una de las premisas que presidan la negociación del nuevo sistema de financiación.

³ Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pregunta 1.ª, págs. 5-15 [http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/lb/2002_ReformaFA_Preg1.pdf].

2.4. El equilibrio financiero vertical Estado/Comunidades Autónomas/Entidades Locales

Una cuestión que debería resolverse al hilo de la reforma del sistema de financiación autonómica es la clarificación del denominado equilibrio financiero vertical entre los tres niveles de gobierno que contempla el modelo de Estado descentralizado implantado en nuestro país a raíz de la Constitución de 1978.

Aunque no haya adoptado formalmente la configuración de un Estado federal, España ha alcanzado durante las últimas décadas uno de los niveles de descentralización más altos entre los países de nuestro entorno, tanto en la vertiente del gasto público como en la de los ingresos públicos. Sin embargo, desde diversos ámbitos se ha insistido últimamente en que la crisis económica ha provocado una cierta recentralización del gasto, tanto en España como en otros países descentralizados, además de una insuficiencia financiera en las Comunidades Autónomas, que no lo olvidemos tienen asumidas competencias sobre servicios básicos del Estado de bienestar (sanidad, educación, servicios sociales, etc.)

Por ello, como aspecto previo a la negociación del sistema de financiación habría que definir y clarificar en la medida de lo posible el modelo de distribución de competencias y, por tanto, del gasto público entre la Administración general del Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. De esta trascendental cuestión depende el propio sistema de financiación, que no hace sino aportar a las Haciendas territoriales los recursos necesarios para sostener los gastos derivados del ejercicio de las competencias asumidas de conformidad con el ordenamiento jurídico. Y de ella depende también un elemento no menos relevante como la instrumentación del principio de sostenibilidad financiera (incorporado al artículo 135 de la Constitución tras la reforma de 2011), mediante la distribución entre los tres niveles territoriales del límite (60% del PIB nacional) del volumen de la deuda pública que marca el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en adelante TFUE (Protocolo n.º 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo). Recuérdese que, de acuerdo con la vigente Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, ese límite del 60% se distribuye entre un 44% para la Administración central, un 13% para el conjunto de Comunidades Autónomas y un 3% para el conjunto de Corporaciones Locales.

Evaluar con carácter previo el reparto global del gasto entre la Hacienda estatal, las Haciendas autonómicas y las Haciendas locales es, a nuestro juicio, una exigencia ineludible si se quiere alcanzar un reparto equitativo de los recursos económicos.

2.5. La combinación entre autonomía financiera, solidaridad y coordinación como clave de bóveda del sistema de financiación

Autonomía financiera, coordinación y solidaridad son, por mandato expreso del artículo 156.1 de la Constitución de 1978, los tres pilares sobre los que ha de asentarse el edificio de la financiación autonómica. A estos principios la LOFCA y los Estatutos de Autonomía han añadido otros no menos relevantes como la suficiencia financiera, la corresponsabilidad fiscal o la lealtad institucional.

Por lo que respecta a la autonomía financiera atribuida a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, implica una capacidad de decisión que debe trasla-

darse tanto al ámbito de sus gastos como al de sus ingresos, señaladamente a los ingresos de naturaleza tributaria. Y así se ha hecho como consecuencia de la progresiva aceleración del proceso de descentralización fiscal que han propiciado las sucesivas reformas legislativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aprobadas por las Cortes Generales en 1996, 2001 y 2009. Por efecto de las mismas, sus recursos tributarios y, de modo muy destacado, los tributos estatales cedidos total o parcialmente han cobrado un protagonismo cada vez más acentuado dentro del elenco de fuentes de ingresos de las Haciendas autonómicas. El TC se ha hecho eco en varias ocasiones de esta significativa evolución, que aparece sintetizada con claridad en la Sentencia 204/2011, de 15 de diciembre:

“Junto a esta perspectiva, debe además tenerse en cuenta la evolución experimentada por el sistema de financiación autonómica en los últimos años, en relación con los recursos de que disponen las Comunidades Autónomas y las posibilidades de actuar sobre estos mismos recursos. En efecto, si inicialmente el sistema de financiación descansaba, casi en su integridad, en los mecanismos de financiación establecidos por el Estado, y en particular en diferentes tipos de transferencias, en la actualidad los tributos cedidos tienen una importancia central como recurso que, además de garantizar determinados rendimientos a las Comunidades Autónomas, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos. De esta manera, el sistema permite en la actualidad que las Comunidades Autónomas puedan, por sí mismas, incrementar sustancialmente los recursos con los que han de financiarse. En consecuencia, esta evolución del sistema de financiación ha supuesto un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera, de manera que la financiación autonómica no descansa ya, casi en su totalidad, en las transferencias del Estado. Por ello, si bien es cierto que en sus orígenes la autonomía financiera se configuraba más en relación con la vertiente del gasto (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7 y 104/2000, de 13 de abril, FJ 4) «no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los presupuestos generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’ y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público. Basta con acudir al último modelo de financiación, correspondiente al quinquenio 1997-2001..., para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las Comunidades Autónomas ‘corresponsables’ del mismo... Concepto éste el de la ‘corresponsabilidad fiscal’, que no sólo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3).”

Los datos avalan el cambio de rumbo (retroceso de las transferencias del Estado en favor de los ingresos tributarios vinculados al territorio de cada Comunidad Autónoma) que se expone en el párrafo transcrito.

En 2008, ejercicio previo a la entrada en vigor del sistema de financiación aprobado por la Ley 22/2009, la suma de los recursos tributarios de procedencia estatal contemplados en el sistema de financiación (recaudación real de los tributos cedidos no sujetos a liquidación, rendimiento de

los tributos cedidos sujetos a liquidación y recaudación normativa de las tasas afectas a los servicios transferidos por el Estado) y de la tributación propia (impuestos propios y recargos) ascendió a un importe de 71.340.004,48 miles de euros, que representaron el 59,66% del total de ingresos no financieros de las Comunidades Autónomas (119.586.462,45 miles de euros)⁴.

En 2015 (último ejercicio disponible con datos totales), los ingresos tributarios de las Haciendas autonómicas se han incrementado notablemente con respecto a 2008. La ampliación del porcentaje cedido del rendimiento de varios tributos estatales (IRPF, IVA e Impuestos Especiales), junto a un cierto renacer de la tributación propia, se ha traducido en una elevación de tales recursos hasta 90.235.402,31 miles de euros, es decir, un 74,73% del total de sus recursos no financieros (120.743.121,17 miles de euros)⁵. Dicho con otras palabras, en 2015 apenas una cuarta parte de los ingresos de las Comunidades Autónomas tuvieron su origen en las diversas modalidades de fondos, transferencias o subvenciones aportados por el Estado y por la UE.

Frente a la evidente potenciación de la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas que ha propiciado el actual sistema de financiación, no debe olvidarse el papel de los principios de coordinación y de solidaridad como contrapesos. La autonomía financiera no se erige en nuestra ley de leyes como un principio absoluto, sino que está sujeta a ciertos límites materiales que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las haciendas autonómicas, como nos ha recordado el TC.

Un aspecto clave, por tanto, de la reforma del sistema de financiación autonómica será la definición de los mecanismos de nivelación que garanticen la preceptiva observancia del principio de solidaridad, del que cabe extraer varias implicaciones en el plano financiero:

- 1.^a Corresponde al Estado la obligación de llevar a cabo, fundamentalmente por la vía del gasto, actuaciones tendentes a limar los desequilibrios económicos interterritoriales.
- 2.^a La segunda consecuencia del principio de solidaridad afecta de lleno al sistema de financiación autonómica, sustanciándose en la exigencia de una nivelación financiera entre las Haciendas autonómicas. Las disparidades de riqueza entre territorios se traducen, indefectiblemente, en desigualdades de capacidad fiscal. Si la autonomía financiera no tuviese anudado como contrapeso este componente cohesivo, las Comunidades menos desarrolladas se verían condenadas bien a contar con un grado de cobertura de sus gastos inferior a las Comunidades más ricas, bien a exigir un esfuerzo contributivo superior a sus ciudadanos.

La solidaridad requiere, pues, que el sistema de recursos de las Comunidades Autónomas se configure de manera tal que todas ellas, cualquiera que sea su capacidad fiscal, se hallen en condiciones de prestar a un nivel semejante los servicios públicos que tengan atribuidos.

⁴ Datos extraídos de *Las Haciendas Autonómicas en cifras 2008*, Ministerio de Economía y Hacienda: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/LAS%20HACIENDAS%20AUTONOMICAS%20EN%20CIFRAS%202008.pdf>.

⁵ Datos extraídos de *Las Haciendas Autonómicas en cifras 2015*, Ministerio de Hacienda y Función Pública: http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Las_Haciendas_Auton%C3%B3micas_en_cifras_2015.pdf.

Desde la perspectiva individual, se trata de articular un sistema que posibilite que los ciudadanos de las distintas Comunidades reciban un nivel similar de servicios públicos básicos sin tener que realizar un esfuerzo fiscal superior. Todo ello teniendo presente que, como ha remarcado el TC, “ni la solidaridad, rectamente entendida, es exigencia de uniformidad ni como privilegio puede proscribirse toda diferencia o incluso mejora” (STC 64/1990, de 5 de abril).

Con relación a este aspecto hay un tema crucial al que la reforma del sistema de financiación autonómica deberá dar una respuesta clara y transparente. ¿Se garantizará una nivelación total, que abarque la totalidad de los servicios públicos asumidos por las Comunidades? ¿O se pretenderá, alternativamente, una nivelación parcial, limitada solo a los considerados como servicios públicos fundamentales (sanidad, educación y servicios sociales) o sin pretender una igualación plena de los recursos entre todas las Comunidades Autónomas que compense sus evidentes disparidades en términos de capacidad fiscal?

Dar una contestación concluyente a estos interrogantes, que ya han asomado con claridad en debates políticos y técnicos donde se aducen argumentos a favor y en contra de ambas opciones (el informe de la Comisión de expertos de 2017 da buena fe de ello y, en especial, de la dificultad de lograr un acuerdo sobre estas cuestiones) va a ser, sin duda, uno de los puntos candentes de la reforma.

3.^a Como tercer componente, la solidaridad trae consigo para las Comunidades Autónomas la obligación de abstenerse de “adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses” (STC 64/1990, de 5 de abril).

Ese mandato resulta plenamente aplicable al ejercicio de las potestades tributarias autonómicas, campo donde cabe entender la solidaridad como interdicción de competencia fiscal desleal entre Comunidades Autónomas. Si una Comunidad Autónoma abusase de forma injustificada e indiscriminada de su poder tributario en perjuicio de las restantes, con miras a atraer hacia su territorio la localización de determinados hechos imposables, estaría defraudando esa comunidad de intereses.

2.6. La asimetría entre Haciendas forales y Haciendas autonómicas

Como es sabido, los territorios forales de Navarra y el País Vasco presentan la notable peculiaridad de disfrutar de un sistema diferenciado de financiación y de relaciones financieras con el Estado, cuyo basamento se remonta a la disposición adicional primera de la Constitución –que ampara y respeta sus derechos históricos–, a las disposiciones adicionales primera y segunda de la LOFCA, al artículo 45.1 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Mejora del Fuero de Navarra, y al artículo 41.1 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía del País Vasco. Se trata de los regímenes de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra y Concierto Económico con el País Vasco, que se traducen en el reconocimiento de una potestad para mantener, establecer, regular y aplicar su propio régimen tributario mucho más amplia que la atribuida a las demás Comunidades Autónomas.

Esta dualidad o asimetría en los modelos de financiación ha sido fuente de no pocos problemas en forma de disparidades de carga tributaria, diferente aportación a la solidaridad y, sobre todo, disposición por parte de las Haciendas forales navarras y vasca de un volumen de financiación superior al del resto de las Comunidades Autónomas, en razón del controvertido y cuestionable método de cálculo de las transferencias (aportación económica de la Comunidad Foral de Navarra y cupo del País Vasco) que aquellas realizan para financiar las cargas generales del Estado no transferidas.

Aunque las sucesivas reformas del sistema de financiación autonómica aprobadas en 1996, 2001 y 2009 han tratado de limar las diferencias entre ambos modelos, por la vía de potenciar la cesión de tributos estatales a las Haciendas autonómicas, tanto cuantitativamente (con una ampliación sustancial de la cesta de tributos cedidos total o parcialmente) como cualitativamente (con una creciente atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas para graduar al alza o a la baja su cuantía), todavía subsisten notables diferencias.

Por este motivo, el informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica, que en ningún momento pone en entredicho la pervivencia de los sistemas forales de Convenio o Concierto, ha considerado imprescindible una revisión del cálculo del cupo y la aportación, así como de los ajustes a consumo derivados de la exigencia del IVA, con el fin de incorporar una valoración realista de las cargas no asumidas por los territorios forales (que deberían incluir la nivelación interregional) y de adecuarlos a los últimos datos disponibles de consumo regional y otros agregados de interés para dicho cálculo. Con ello se podría lograr una reducción de las llamativas disparidades que se aprecian en la actualidad entre las Haciendas forales y las Haciendas autonómicas en términos de financiación por habitante, situación que muchos consideran contraria al principio de igualdad y a la prohibición de que las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas puedan implicar privilegios económicos o sociales (artículos 14, 31.1, 138.2 y 139.1 de la Constitución).

2.7. La interconexión entre los sistemas de financiación autonómica y local

Numerosas voces han reclamado desde años atrás que la reforma de la financiación autonómica sea abordada de forma simultánea y conjunta a la reforma de la financiación local. No en vano, en paralelo a la designación en febrero de 2017 de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica se constituyó igualmente otra Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local, que presentó también en junio del presente año su informe bajo el título *“Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local”*⁶. Además, desde la Federación Española de Municipios y Provincias se ha reclamado que las negociaciones para la revisión de ambos sistemas de financiación se realicen al mismo tiempo, sin aplazar, como en ocasiones anteriores, la modificación del régimen de las Haciendas locales hasta el cierre del modelo de recursos de las Haciendas autonómicas.

Este tratamiento conjunto debería facilitar una adecuada coordinación entre ambos sistemas de financiación territorial. En particular, brindaría una ocasión propicia para procurar el cumplimien-

⁶ El texto completo del Informe se halla disponible en la Web del Ministerio de Hacienda: http://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/InformacionEELLS/Reforma_SFL.aspx.

to de un mandato constitucional que continúa aún pendiente, cerca ya de cumplirse el 40 aniversario de nuestra Norma Fundamental. Nos referimos al desarrollo integral de lo dispuesto en el artículo 142 de la Constitución, que dispone que la suficiencia financiera de las Haciendas locales “para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas” debe garantizarse a través de tres recursos fundamentales: los tributos propios, la participación en los tributos del Estado y la participación en los tributos de las Comunidades Autónomas.

Los tributos propios y las transferencias que realiza el Estado con cargo a la recaudación de sus tributos sí se han configurado desde la aprobación de la Ley de Haciendas Locales de 1988 como los dos soportes financieros de los municipios y provincias como Entidades Locales básicas.

Sin embargo, con contadas excepciones, la participación en los tributos de las Comunidades Autónomas no ha alcanzado el protagonismo que la Constitución le reservó al incluirla entre las tres fuentes de ingresos primordiales de las Haciendas locales. Solo algunas Comunidades Autónomas (de manera destacada, Andalucía, Castilla y León y Galicia) han creado fondos de colaboración financiera incondicionada con las Entidades Locales cuya evolución se halle directamente conectada al comportamiento de la recaudación fiscal de la respectiva Hacienda autonómica. Las demás Comunidades Autónomas han optado de forma mayoritaria por dotar anualmente en sus respectivos presupuestos fondos de cooperación económica local, que se traducen en transferencias de naturaleza total o parcialmente incondicionada, pero desligadas del comportamiento de la recaudación tributaria autonómica. Y en algunas Comunidades Autónomas no se ha llegado ni siquiera a eso, limitándose la colaboración financiera autonómica con las Haciendas locales a programas presupuestarios de transferencias condicionadas o finalistas.

2.8. Recapitulación: algunas directrices de partida para la reforma de la financiación autonómica

§ 2.1	<p>La reforma del sistema de financiación autonómica no ha de plantearse, a nuestro juicio, como una superación absoluta del modelo introducido en 2009 con la Ley Orgánica 3/2009 (que modificó la LOFCA) y la Ley 22/2009.</p> <p>El sistema regulado en esos textos legales tiene mucho de aprovechable, por lo que se trata, más limitadamente, de introducir ajustes allí donde sea necesario para una mejor garantía de los principios constitucionales que rigen en materia de Hacienda de las Comunidades Autónomas: esencialmente, autonomía financiera, solidaridad, coordinación y, desde la reforma de 2015, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.</p>
§ 2.2	<p>Aun cuando los Estatutos de Autonomía contienen una regulación genérica de la Hacienda de cada Comunidad Autónoma, la concreción del sistema de financiación autonómica aplicable al conjunto de las Comunidades Autónomas es una función que corresponde a la LOFCA (como ley orgánica habilitada para ello por el artículo 157.3 de la Constitución) y a la legislación ordinaria que la desarrolle (en la actualidad la Ley 22/2009).</p> <p>No estamos, por tanto, ante una cuestión que cada Comunidad Autónoma pueda resolver de manera bilateral con el Estado (como sucede con las Haciendas forales) mediante una reforma de sus respectivo Estatuto de Autonomía, sino ante un asunto que requiere una negociación multilateral en los órganos de coordinación previstos para ello en el ordenamiento vigente (básicamente el CPFF).</p>

§ 2.3	El sistema de financiación autonómica que resulte de la reforma debe responder a un elemental objetivo de estabilidad y permanencia, en la línea iniciada en su día por la Ley 21/2001 con el fin de superar los anteriores modelos de vigencia exclusivamente quinquenal. Renunciar a este principio introduciría una indeseable dosis de provisionalidad en el marco regulador de las fuentes de ingresos de las Comunidades Autónomas.
§ 2.4	La clarificación del equilibrio financiero vertical entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, esto es, el modelo de distribución de gastos e ingresos públicos entre los tres niveles de gobierno, aportaría mayor solidez al sistema de financiación autonómica que pretenda fijarse para el futuro.
§ 2.5	No todos los recursos tributarios de las Comunidades Autónomas contribuyen de igual modo al desarrollo de su autonomía financiera. La capacidad de modulación de sus ingresos alcanza su máxima expresión en los tributos propios. Se sitúa en un nivel intermedio en aquellos tributos estatales cedidos en los que la atribución total o parcial del producto recaudatorio lleva aparejado el ejercicio de competencias normativas y/o administrativas. Y es simplemente inexistente en aquellos otros tributos cedidos en los que estos entes territoriales no pueden asumir ningún tipo de competencias normativas ni administrativas, como sucede en el IVA o en varios de los Impuestos Especiales, y que la Administración tributaria del Estado recauda y transfiere mediante entregas a cuenta de la posterior liquidación definitiva que se practique para cada ejercicio. En cualquier caso, en el momento presente no pueden considerarse justificadas las críticas de una falta de conexión de la financiación de las Comunidades Autónomas con la recaudación territorializada de los tributos que conforman la columna vertebral de nuestro sistema fiscal. La evidencia de que más del 75% de los ingresos públicos de las Haciendas autonómicas tienen su origen directo en fuentes tributarias vinculadas a su territorio priva de razones a las propuestas maximalistas que a veces se plantean en la escena política.
§ 2.6	Sin discutir el anclaje constitucional de los sistemas singulares de financiación de las Haciendas forales de Navarra y el País Vasco, desde un punto de vista jurídico y económico no existen argumentos convincentes que justifiquen la asimetría que se aprecia en cuanto a los resultados que esos sistemas especiales ofrecen en comparación con el sistema de financiación de que disfrutaban las Comunidades Autónomas de régimen general. Por ello, compartimos el llamamiento contenido en el informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica, en el sentido de que resulta necesario reducir sensiblemente las disparidades existentes en cuanto al volumen de financiación per cápita que se derivan, respectivamente, del modelo foral y común de financiación.
§ 2.7	La negociación simultánea de la reforma de la financiación autonómica y la financiación local debería conducir a la generalización de la participación de las Haciendas locales en los tributos de las Comunidades Autónomas. Se trata del único de los tres recursos fundamentales contemplados en el artículo 142 de la Constitución que se halla aún pendiente de implementación en un buen número de Comunidades Autónomas, que a día de hoy siguen dilatando la creación de fondos de colaboración financiera incondicionada con las Entidades Locales cuya evolución esté conectada a la del rendimiento de los recursos tributarios autonómicos.

3. FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

3.1. Aspectos básicos y principales problemas

Dentro del esquema de fuentes del Derecho existente en nuestro país, las normas que creen o modifiquen nuevos tributos deben respetar el Derecho de la UE. De acuerdo con el artículo 133.2

de la Constitución, las Comunidades Autónomas tienen un poder tributario de segundo grado, por lo que al ejercer su potestad de establecer y exigir tributos deben respetar tanto la Constitución como las leyes, debiendo sus normas ser conformes con las normas del Derecho de la UE. En este sentido, cabe recordar que la UE, como establece el artículo 113 del TFUE, solo tiene competencias para armonizar la imposición indirecta, fundamentalmente la que afecta al consumo de bienes y servicios. Sin embargo, esto no implica que las normas sobre tributos distintos de los anteriores no deban ser acordes con el resto del Derecho de la UE.

Recientemente tanto las autoridades de la UE, por medio de la Comisión Europea con la apertura de distintos procedimientos de infracción contra España, como el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE), han venido pronunciándose acerca del incumplimiento de varios aspectos de la normativa comunitaria por nuestra legislación tributaria interna, obligando al Estado y a las propias Comunidades Autónomas a reformar las disposiciones declaradas incompatibles con el ordenamiento comunitario. Además, hay que tener en cuenta que muchos de los criterios interpretativos del TJUE han sido incorporados implícitamente en la jurisprudencia del TC. Nuestro intérprete constitucional también ha tenido oportunidad de pronunciarse respecto a distintas normas autonómicas, tanto sobre impuestos propios como sobre tributos estatales cedidos, obligando en muchas ocasiones a rectificar vulneraciones del Derecho interno o de la normativa de la UE.

Existen dos cuestiones fundamentales que deben ser tenidas en cuenta a la hora de acometer un análisis de la normativa de financiación autonómica y, más concretamente, de la utilización que hagan las Comunidades Autónomas del poder tributario que ostentan:

- 1.º El respeto a las libertades fundamentales de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, así como la libertad de establecimiento (artículos 26 y 49 del TFUE).
- 2.º La observancia de la prohibición de ayudas de Estado que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones (artículo 107 del TFUE).

3.1.1. Financiación autonómica, igualdad de trato y libertades fundamentales de la Unión Europea

Las normas tributarias son especialmente susceptibles de afectar a la libre circulación de capitales. Esta se encuentra recogida en los artículos 63 a 66 del TFUE. Si bien el artículo 65 del TFUE establece que esta libertad fundamental se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones de su Derecho fiscal que “distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital”. En todo caso, en el mismo artículo se establece expresamente que las normas tributarias nacionales (y, por ende, las autonómicas), “no deberán constituir medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos”.

Dado que el TFUE no establece una definición de libre circulación de capitales, el TJUE atiende a la Directiva 88/361/CEE y, sobre todo, a sus efectos, afirmando que se considera una violación cuando se desincentiva a los no residentes la inversión en un Estado miembro a través de mayores cargas tributarias. Citando la aplicación de este criterio al Impuesto sobre Sucesiones y Do-

naciones (ISD en adelante), se entiende que hay tal vulneración cuando la norma provoca “una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes”.

De existir una norma contraria a la libre circulación de capitales, dado lo comentado sobre la potestad de los Estados miembros de distinguir en función de la residencia de los contribuyentes, el TJUE entiende que para que exista una discriminación arbitraria deben darse los requisitos siguientes:

- a) Un trato diferenciado;
- b) que no esté justificado por razones de interés general;
- c) que, de estar justificado, genere consecuencias desproporcionadas, vulnerando el principio de proporcionalidad.

En esta línea, la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, *Comisión Europea contra Reino de España*, asunto C-127/14, supuso precisamente la condena de nuestro país por la vulneración de la libre circulación de capitales que realizaba la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre). La normativa puesta en entredicho daba un trato diferente a los sujetos pasivos (herederos y legatarios) en función de su residencia, pese a encontrarse en una situación comparable, y lo hacía de manera injustificada. Concretamente se excluía a los no residentes en España de la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales que introducen algunas Comunidades Autónomas en dicho tributo (en forma de reducciones de la base imponible o de deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra) ya que quedaban fuera de los puntos de conexión (por ejemplo, en la obligación real de contribuir: no residentes que reciben un bien localizado en España).

La normativa que causa la infracción, por tanto, no es la singular de las Comunidades Autónomas que establecen o no los beneficios fiscales, sino la estatal que provocaba dicho trato desigual, “con independencia de si todas las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal discutida”. Esta Sentencia causó la reforma de la LISD introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que corrigió los puntos de conexión con las normativas autonómicas.

El TC también se ha pronunciado acerca de la conformidad de las disposiciones tributarias de las Comunidades Autónomas con el principio de igualdad de trato, realizando un análisis idéntico al que realiza el TJUE con respecto a la existencia o no de vulneración de la libre circulación de capitales (existencia de un trato diferenciado, sin justificación en razones de interés general o desproporcionado). Podemos citar la STC 60/2015, de 18 de marzo de 2015, en la que se enjuició la constitucionalidad de un beneficio fiscal introducido por la Comunidad Valenciana en su normativa autonómica del ISD. La disposición cuestionada establecía una bonificación del 99% de la cuota a las adquisiciones tributarias de parientes de los Grupos I y II “que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto”. En otras palabras, establecía un beneficio fiscal limitado a que tanto el causante (punto de conexión con la normati-

va valenciana) como el causahabiente (establecido como requisito de la bonificación) residieran en dicha Comunidad Autónoma.

La exigencia de la residencia del heredero discriminaba a sujetos residentes en otras Comunidades Autónomas o en otros países de la UE, que no podían acogerse al beneficio fiscal. En este caso no se dieron razones de interés general, por lo que el TC entendió que se trataba de una norma contraria al principio de igualdad de trato. El argumento planteado es idéntico en su desarrollo jurídico al que hubiera realizado el TJUE de haberse planteado su compatibilidad con la libre circulación de capitales. Entendemos que el resultado habría sido el mismo y que, por tanto, la norma valenciana habría sido considerada contraria al Derecho de la UE.

En un sentido similar se ha pronunciado recientemente el TC en su Sentencia 52/2018, de 11 de junio de 2018, en la que enjuició la constitucionalidad de una bonificación en el ISD introducida por la Comunidad de Castilla-La Mancha. Dicha deducción, que ascendía al 95% de la cuota íntegra de las transmisiones lucrativas *inter vivos* de parientes de los Grupos I y II, exigía que el sujeto pasivo –el donatario– tuviera su residencia habitual en dicha Comunidad Autónoma. El argumento jurídico elaborado por la Abogacía del Estado se basaba en el distinto punto de conexión de las donaciones –residencia del donatario– respecto a las sucesiones –residencia del fallecido–, afirmando que dicho requisito, por tanto, solo se aplicaría de manera efectiva en las donaciones de inmuebles, cuyo nexa con la regulación de una Comunidad Autónoma era la ubicación de tales bienes, y que solo debía entenderse inconstitucional respecto de estos. Por su parte, el Letrado de la Junta de Castilla-La Mancha alegaba como justificación de un trato desigual el interés que tendría la Comunidad castellano-manchega en atraer residentes a su territorio. Se afirma que “resulta evidente el paralelismo” con la STC de 2015 sobre la norma valenciana, provocando que el TC considere el “criterio [...] trasladable al presente caso”, dando una respuesta idéntica a aquella. El trato diferenciado a situaciones homogéneas por el único motivo de la residencia impedía a dicho requisito superar el juicio de constitucionalidad –y consideramos que tampoco habría sido conforme con el Derecho de la UE–, provocando su nulidad.

La argumentación del supremo intérprete de nuestra Constitución en estas sentencias es muy útil para extraer conclusiones generalizables a la financiación autonómica en su conjunto. La Comunidad Valenciana afirma que el punto de conexión sobre las herencias, la residencia del causante, limita la capacidad de las Comunidades Autónomas de beneficiar a sus administrados. Este es, precisamente, el razonamiento que desarrolla el TC: si el criterio usado como punto de conexión de un hecho imponible con la normativa de una Comunidad Autónoma concreta conlleva la sujeción a las disposiciones autonómicas tanto de sujetos residentes como no residentes en su territorio, cualquier trato diferenciado a dichos obligados tributarios deberá ser analizado en cuanto a su respeto de la igualdad de trato (y de su cumplimiento con la libre circulación de capitales). Así, solo cuando existan razones de interés general podrá adoptarse una discriminación por motivos de residencia.

En una línea similar en el afán por proteger y fomentar la actividad cultural y científica *ad intra*, las Comunidades Autónomas han podido también aprobar incentivos fiscales contrarios a las libertades fundamentales conforme a la jurisprudencia del TJUE. Dentro de la más que deseable actividad de promoción del mecenazgo, las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus com-

petencias normativas han creado una red adicional de apoyo centrada en la concesión de deducciones a los donantes y determinados beneficios fiscales en materia de ISD o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Hablamos, entre otras, de la Ley 9/2014 de la Comunidad Valenciana o la Ley 3/2015 de las Islas Baleares. En relación a estos incentivos, el TJUE mantiene una clara línea jurisprudencial que considera contrario a la libre circulación de capitales limitar el acceso a los incentivos fiscales únicamente a las donaciones realizadas a favor de entidades residentes, excluyendo las efectuadas con destino a entidades del mismo género de otros Estados miembros (entre otras Sentencia de 27 de enero de 2009, *Persche*, C-318/07 o Sentencia de 16 de junio de 2011, *Comisión/Austria*, C-10/10).

Es cierto que los Estados pueden, legítimamente, limitar la concesión de ventajas fiscales en el ámbito del mecenazgo a aquellos fines que consideren dignos de protección. El problema es que una vez creados estos incentivos no pueden excluir de forma apriorística las donaciones realizadas en favor de sujetos de otros Estados miembros que cumplan con los requisitos establecidos. Sirva de ejemplo que en el asunto *Comisión/Austria*, C-10/10, el Tribunal obvia la referencia a entidades austriacas concretas y considera que todas las entidades comparables de otros Estados miembros con su misma finalidad deben poder acceder a estos mismos incentivos (que las donaciones recibidas estén incentivadas fiscalmente).

Sin afán de ser exhaustivos, por el gran número de ejemplos presentes en los textos autonómicos, podemos destacar dos. En primer lugar el artículo 29.3 de la Ley 9/2014 de la Comunidad Valenciana cuando únicamente permite la deducción del 15% de las donaciones efectuadas “a las universidades públicas y privadas, a los centros de investigación y a los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana”. Un segundo ejemplo es el artículo 2.4 de la Ley balear 3/2015 cuando limita el concepto de empresa cultural (que recibirá donaciones incentivadas fiscalmente) a aquellas personas físicas o jurídicas con domicilio fiscal en el territorio de la propia Comunidad autónoma.

Si bien algunas de estas ayudas autonómicas pueden enmarcarse dentro de las denominadas “excepciones culturales” recogidas en el art. 107.3 d) TFUE como ayudas “destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común”, no es menos cierto que su configuración en muchos casos excede con creces de dicha concepción. En todo caso, no deja de ser paradójico que la tacha a estas medidas no provenga de la discriminación que promueven a nivel interno, entre Comunidades Autónomas; sino en la exclusión de sujetos, entidades y actividades de otros Estados miembros.

3.1.2. *Financiación autonómica y prohibición de ayudas de Estado*

El régimen de control de las ayudas de Estado recogido en los artículos 107 y siguientes del TFUE constituye un instrumento fundamental para garantizar el funcionamiento del mercado único, evitando que los Estados puedan falsear la competencia favoreciendo a determinados sectores o empresas (bien mediante ayudas directas, bien mediante incentivos fiscales) frente a otras en una situación comparable, la denominada *selectividad material*.

Un aspecto fundamental, consolidado en la jurisprudencia del TJUE, es que las entidades subestatales (denominación en la que entrarían las Comunidades Autónomas) pueden otorgar ayudas de Estado contrarias al Derecho de la UE en el marco de acción de su poder tributario si aprueban incentivos fiscales o ayudas que benefician selectivamente a determinadas empresas y producciones. Parece inevitable, conforme a esta definición, que toda medida autonómica incurra en selectividad al quedar limitada, por aplicación del principio de territorialidad, únicamente a las empresas de una Comunidad Autónoma, lo que podemos entender como selectividad regional. Lo cierto es que una medida autonómica, bajo una serie de condiciones (autonomía institucional, económica y de procedimiento), si se aplica de modo uniforme en toda la región, no tendrá necesariamente carácter selectivo por el mero hecho de aplicarse solo en un territorio.

De hecho, las conocidas como “vacaciones fiscales vascas” aprobadas por las Haciendas forales vascas en el año 1993 y siguientes, que concedían ventajas fiscales a las grandes empresas que se trasladaran a dichas provincias bajo determinados requisitos, fueron declaradas como ayudas de Estado incompatibles (resolución del Tribunal de Primera Instancia, actual Tribunal General, de 9 de septiembre de 2009, asuntos acumulados T-230/01, T-231/01, T-232/01, T-267/01, T-268/01 y T-269/01) no por su selectividad regional (ya que se aplicaban solo a las empresas que se trasladaran a dichos territorios) sino por su selectividad material, al estar orientadas exclusivamente (de manera selectiva) a empresas con grandes recursos.

Bajo esta premisa, un posible incremento del poder tributario de las Comunidades Autónomas, bien vía imposición propia, bien vía competencias normativas sobre tributos cedidos, en combinación con la atomización normativa que suele llevar aparejada, podría multiplicar las situaciones potenciales de ayudas de Estado incompatibles. Si bien es cierto que el propio artículo 107.3 del TFUE admite que una ayuda regional selectiva pueda ser compatible si su objetivo es compensar las diferencias regionales; el evidente riesgo de credibilidad, seguridad jurídica y recursos (ante la obligación de devolver las ayudas ilegales concedidas) que ocasione la declaración de una medida como ayuda de Estado incompatible sugiere que seamos especialmente cuidadosos en la configuración del creciente espacio tributario autonómico.

Recordemos además la importancia de la recuperación de la ayuda ilegal como medio de restablecer el *statu quo* anterior a su concesión, eliminando así la ventaja que el beneficiario había disfrutado frente a sus competidores. Pues bien, en el caso de España (y de otros Estados) el procedimiento de recuperación de las ayudas se ha mostrado especialmente inefectivo. Un claro ejemplo es la dilación en la recuperación de las citadas ayudas por las “vacaciones fiscales” vascas, reclamadas mediante diferentes decisiones de la Comisión Europea desde el año 2001 y cuya recuperación no se hizo efectiva hasta el año 2013; de hecho, el Reino de España fue sancionado con una multa de 30 millones de euros por dicha dilación. Desde luego no ayuda la compleja división territorial de nuestro país, al convivir diferentes niveles de gobierno que pueden ser los creadores de dicha ayuda incompatible, en ocasiones con intereses contrarios al propio Reino de España, que será quien intervenga ante la Comisión o los Tribunales de la UE.

Por suerte, dos reformas recientes en nuestro país van en la línea de solucionar este problema. La primera, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibili-

dad Financiera, que contempla, a través del principio de responsabilidad por incumplimiento de normas de Derecho de la UE, la repercusión a la Administración incumplidora de las consecuencias de su actuación contraria al mismo. Esta previsión ha sido desarrollada a través del Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y procedimiento general para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la UE. Esta norma ha sido la empleada para repercutir a las Diputaciones Forales vascas la citada multa por incumplimiento de 30 millones de euros.

La segunda reforma es la introducción por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de un nuevo Título VII “Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario”, mediante el cual la Administración contará con un procedimiento claro con el que impulsar la ejecución de las decisiones comunitarias en materia de ayudas de Estado con amplias potestades.

Un riesgo evidente en el campo de las ayudas de Estado es el actual desarrollo de una tributación ambiental a nivel autonómico no coordinada, mediante impuestos propios en lugar de tributos estatales cedidos, hecho que multiplica las posibles violaciones del Derecho de la UE, especialmente si no existe un mínimo control previo sobre su contenido. Conviene recordar que los tribunales comunitarios han entendido que pueden entrar dentro de la categoría de ayudas de Estado aquellas medidas que generen disparidades entre empresas por incrementar la carga tributaria únicamente sobre algunas de ellas (Sentencia del TJUE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline*, asunto C-143/99 ó Sentencia del Tribunal General de 7 de marzo de 2012, *British Aggregates Association*, asunto T-210/02 RENV). El principal argumento es que un impuesto con teórica finalidad medioambiental debe justificar cualquier diferencia de trato en dichos motivos ambientales, pues de excluir a cualquier actividad o empresa sin dicha justificación se estaría produciendo una ayuda de Estado incompatible con los fines de los Tratados.

Un claro ejemplo son los dos recientes pronunciamientos del TJUE (26 de abril de 2018) en relación a la compatibilidad o no con el Derecho de la UE del Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, que grava a los establecimientos de venta minorista en función de su superficie, en Cataluña (Asunto C-233/16) y Asturias (Asuntos acumulados C-234/16 y C-235/16) que tienen origen en varias cuestiones prejudiciales del propio Tribunal Supremo.

En los mismos el TJUE ha avalado finalmente, en contra del criterio de la Comisión Europea, que las exoneraciones contenidas en las disposiciones autonómicas en favor de los pequeños comercios minoristas o de determinados establecimientos especializados que requieren de mayores superficies de venta (jardinería, vehículos, materiales para la construcción, maquinaria o suministros industriales) no constituyen necesariamente una ayuda de Estado al estar justificada su diferencia de trato respecto a otras grandes superficies. Sí se califica como ayuda de Estado, en cambio, la exoneración contenida en la normativa de Cataluña respecto a los grandes establecimientos comerciales colectivos, pues a juicio del TJUE estos establecimientos “colectivos” se encuentran “objetivamente en una situación comparable por lo que respecta a los objetivos de protección medioambiental y de ordenación territorial perseguidos por la normativa controvertida”. Adelantándose a este fallo, el impuesto se ha modificado (derogado y creado de nuevo en

puridad) mediante la Ley 5/2017 del Parlamento de Cataluña, ampliando los supuestos de sujeción a estos grandes establecimientos comerciales colectivos.

Al margen del impacto de estas sentencias, queremos advertir de la necesidad de anticipar el máximo posible el control sobre la normativa autonómica con el fin de evitar la incertidumbre en relación a la compatibilidad de este tipo de medidas con el Derecho de la UE. Pensemos que nuestro propio TC ya se pronunció años atrás a favor de la constitucionalidad del impuesto en tres ocasiones (STC 122/2012, de 5 de junio de 2012 relativa al impuesto catalán; STC 197/2012 de 6 de noviembre de 2012 en relación al impuesto asturiano y STC 208/2012, de 14 de noviembre de 2012 sobre el impuesto navarro) pero obvió plantearse la utilidad de formular una cuestión prejudicial para dilucidar su potencial incompatibilidad con el Derecho de la UE. Si bien es cierto en este caso que ya en el año 2003 la Comisión, tras una solicitud de aclaraciones dirigida a las autoridades españolas, archivó una denuncia por ayudas de Estado respecto a este mismo impuesto.

3.2. Conclusiones y posibles líneas de reforma

§ 3.1	Los análisis de legalidad constitucional y de conformidad con el Derecho de la UE, ya sea de la normativa estatal sobre financiación autonómica o de las disposiciones autonómicas que la desarrollan no implican que se ponga en duda el poder tributario de las Comunidades Autónomas, el reparto de competencias entre las distintas Administraciones o la cesión total o parcial de tributos estatal. Por el contrario, pretenden garantizar el correcto ejercicio de la autonomía financiera que reconoce a las Haciendas autonómicas la Constitución (artículo 156).
§ 3.2	Los puntos de conexión que se utilizan para atribuir a las Comunidades Autónomas competencias normativas para establecer beneficios fiscales y, en general, para regular el cálculo de la cuota tributaria en los tributos estatales cedidos total o parcialmente (IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio o IP, ISD, etc.) no deben conllevar una aplicación de una normativa más desfavorable para los no residentes en España, salvo justificación de interés general proporcionada. Lo contrario supondría una vulneración de la libre circulación de capitales. Los criterios de atribución de poder tributario sobre estos tributos deberán considerar la posibilidad de que personas no residentes puedan ser sujetos pasivos de impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas. Por tanto, cuando las Comunidades Autónomas tengan competencias normativas sobre un tributo de aplicación tanto a residentes como no residentes, los puntos de conexión establecidos por el Estado no podrán limitarse a la residencia habitual del contribuyente, configurándose alternativas que permitan que los ciudadanos de otros Estados puedan disfrutar de los beneficios fiscales creados por las Comunidades.
§ 3.3	La autonomía fiscal que establece la Constitución permite que existan diferencias de tributación en los distintos territorios derivadas de la autonomía financiera que tienen las Comunidades Autónomas. Sin embargo, esta autonomía debe estar ponderada por la igualdad de trato y el respeto a las libertades fundamentales de la UE, cuestión que es especialmente importante en aquellos supuestos en que el punto de conexión de un tributo no sea la residencia del sujeto pasivo, sino de otro elemento relevante de la manifestación de la capacidad económica (residencia del causante, localización de bienes, etc.). En estos casos, la autonomía financiera no implica la posibilidad de privilegiar a los residentes en el propio territorio y discriminar (salvo motivo justificado de interés general) a las personas con residencia en el extranjero o en otras Comunidades Autónomas. El art. 19.2 de la LOFCA establece que las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus competencias normativas en materia tributaria, deberán observar el principio de solidaridad entre españoles y no adoptar medidas que discriminen en función del lugar de ubicación de bienes, ren-

	<p>tas u otros actos. Cabría pensar en completar esta disposición, citando expresamente las libertades fundamentales de la UE. Incluso podría proponerse el establecimiento de una prohibición expresa de limitar los beneficios fiscales a los residentes en el territorio de Comunidad Autónoma que los otorga, ya que la prohibición de no discriminación existente en el citado artículo de la LOFCA hace mayor hincapié en la ubicación de los elementos de la manifestación económica gravada, y no la de los sujetos pasivos.</p>
§ 3.4	<p>La creciente corriente de incentivos fiscales autonómicos a favor del mecenazgo cultural, deportivo o científico, cuando limita su campo de acción exclusivamente a entidades residentes o con vínculos concretos con la Comunidad Autónoma puede violar la libre circulación de capitales tal y como la concibe el TJUE.</p> <p>Al margen de ello, insistimos en el peligro de poblar el ordenamiento tributario de incentivos fiscales de forma arbitraria, sin valorar su efectividad y atendiendo principalmente al rédito político, riesgo que se multiplica con la existencia de un sistema descentralizado y múltiples poderes tributarios. Por ello, consideramos oportuno un mayor control sobre los costes en términos de recaudación de estos incentivos, más allá de su mera mención en el Presupuesto de Beneficios Fiscales, para que la ciudadanía tome conciencia de los efectos económicos de estas medidas.</p>
§ 3.5	<p>El régimen de control de las ayudas de Estado recogido en los artículos 107 y ss. TFUE se aplica también a las medidas autonómicas que benefician selectivamente a determinadas empresas o producciones. La expansión del espacio tributario autonómico por su elevada producción normativa exige un detenido examen de sus disposiciones y recomienda la implantación de mecanismos previos de control que impidan que los asuntos únicamente se solucionen mediante la siempre delicada (y a veces tardía) respuesta del TJUE.</p> <p>Además, el campo de la fiscalidad ambiental, espacio de mayor desarrollo de la imposición propia de las Comunidades Autónomas, es especialmente sensible por cuanto será necesario justificar en los mismos fines medioambientales cualquier exoneración en favor de determinados sujetos o producciones.</p> <p>La homogeneización de la tributación ambiental autonómica mediante figuras impositivas estatales con el rendimiento cedido y con limitadas competencias normativas disminuiría el alcance de los riesgos aquí planteados.</p>

4. RECURSOS TRIBUTARIOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

4.1. Aspectos básicos y principales problemas

La Constitución de 1978 (artículos 133.2, 156 y 157.1), la LOFCA (artículos 4.1, 6 a 9, 19 y 20) y los Estatutos de Autonomía facultan a las Comunidades Autónomas para el establecimiento y exigencia, dentro de ciertos límites, de sus propios tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y de recargos sobre la base o la cuota de tributos del Estado.

En razón de la extensión limitada de este trabajo vamos a centrar nuestro comentario en los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. El papel de las contribuciones especiales en el ámbito de las Haciendas autonómicas es absolutamente residual, a pesar del amplio margen que el artículo 8 de la LOFCA les otorga para su creación. En cuanto a las tasas, es evidente que todas las Comunidades Autónomas se valen de ellas para sufragar los costes generados por los servicios o actividades públicas de su competencia. Desde la perspectiva de una reforma del sistema de financiación autonómica las dos cuestiones básicas que se plantean con relación a la utilización de esta figura tributaria son las siguientes:

- 1.º En la línea propuesta por el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica de 2017, cabría plantear la conveniencia de atribuir a las Comunidades Autónomas competencias normativas para modificar al alza o a la baja las tasas como instrumento de copago en servicios de su competencia (especialmente la sanidad, la educación y los servicios sociales), dado que además de ser una fuente de ingresos significativa podrían colaborar a disciplinar la demanda de tales servicios.
- 2.º Como consecuencia de las modificaciones introducidas recientemente por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, han quedado fuera del concepto de tasa las prestaciones satisfechas por servicios que la Administración gestione de forma directa mediante personificación privada o de forma indirecta mediante el contrato de concesión de servicios, las cuales son reenviadas al concepto más general de prestaciones patrimoniales de carácter público coactivas pero no tributarias. Será preciso, por tanto, ajustar a este cambio la definición de tasa como recurso tributario de las Comunidades Autónomas que aparece en la LOFCA.

Por lo que respecta a los recargos, desde un primer momento abrieron teóricamente una vía interesante para el desarrollo de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de las Haciendas autonómicas, permitiéndoles la obtención de ingresos adicionales. Sin embargo, nunca han tenido éxito a causa de la mala imagen que les ha acompañado como prestaciones tributarias adicionales, giradas sobre la base o la cuota de otro tributo estatal. Además, en la actualidad la asunción de competencias normativas sobre los tributos estatales cedidos (que son precisamente los que pueden servirles de soporte, conforme al artículo 12 de la LOFCA) han relegado casi al olvido este recurso, pues las Comunidades Autónomas optan por ejercer directamente tales competencias para subir o bajar la cuantía de esos tributos cedidos. De hecho, en la actualidad no existen recargos sobre tributos estatales en ninguna de ellas. El único recargo existente es el que las Comunidades uniprovinciales pueden establecer sobre las cuotas municipales del Impuesto sobre Actividades Económicas, previsto como recurso de las provincias con un tipo máximo del 40%, en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). En 2018 solo mantienen un gravamen efectivo por este recargo Asturias (33%), Murcia (15%) y La Rioja (12%), mientras que en Cantabria y la Comunidad de Madrid se aplica un tipo cero.

En general, la capacidad recaudatoria de los recursos tributarios propios de las Comunidades Autónomas (computando los impuestos propios y el citado recargo de las Comunidades uniprovinciales sobre la cuota del Impuesto municipal sobre Actividades Económicas) es muy limitada. En 2015, según datos del Ministerio de Hacienda⁷, proporcionaron ingresos públicos por un montante total de 1.935.826,26 miles de euros, que supusieron solo un 1,60% del conjunto de los ingresos no financieros de las Haciendas autonómicas (120.743.121,17 miles de euros).

Aunque sigue siendo muy pequeño, el peso de los recursos tributarios propios ha experimentado una ligera alza durante los últimos años, en razón de la proliferación de nuevas figuras impositi-

⁷ Datos extraídos del documento *Haciendas autonómicas en cifras 2015*, Ministerio de Hacienda y Función Pública: http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCAA/Las_Haciendas_Auton%C3%B3micas_en_cifras_2015.pdf.

vas autonómicas. En 2008, último ejercicio previo a la aprobación del vigente sistema de financiación, su rendimiento total fue de 1.184.663,82 miles de euros, que representaron apenas un 0,99% del conjunto de los recursos no financieros de las Comunidades Autónomas (119.586.462,45 miles de euros). Se ha producido así un pequeño avance en su aportación a las Haciendas autonómicas (1,60% en el ejercicio 2015), aunque en algún ejercicio previo estuvo incluso algo por encima (por ejemplo en el ejercicio 2013 llegó a ser de 1.805.917,74 miles de euros, un 1,62% de un total de recursos no financieros igual a 111.147.314,99 miles de euros).

Este repunte se ha debido a un tímido renacer de la imposición propia mediante la creación de figuras que inciden sobre manifestaciones de capacidad económica o materias imposables que se supone que no están sujetas a los impuestos estatales o locales. El mejor exponente de esta tendencia es, sin duda, la proliferación de impuestos ecológicos en sus diversas modalidades, gravando en general el ejercicio de determinadas actividades (producción, transporte y suministro de energía) o ciertas instalaciones en razón de su incidencia negativa sobre el medio ambiente o acciones concretas como la producción, abandono, depósito o almacenamiento de diversos tipos de residuos en instalaciones controladas, la emisión de gases a la atmósfera, los vertidos a las aguas litorales, la instalación de transportes por cable, la utilización de bolsas de plástico o las estancias en alojamientos turísticos. También deben mencionarse los impuestos sobre depósitos en entidades de créditos (operativos hasta que esta materia imponible fue reclamada por el Estado) y sobre grandes establecimientos comerciales o áreas de venta establecidos por varias Comunidades Autónomas. Aunque los resultados recaudatorios de estas novedosas figuras impositivas autonómicas no son, en general, demasiado significativos, su implementación ha propiciado un ligero cambio de tendencia.

Dada la ocupación de las manifestaciones de riqueza más destacadas (renta, consumo, titularidad de elementos patrimoniales y tráfico de bienes y servicios) por parte de la imposición estatal y local, las Comunidades Autónomas se han visto obligadas a explorar la senda de la extrafiscalidad, con tributos concebidos primordialmente al servicio de objetivos de política social y económica que van más allá de la finalidad estrictamente contributiva. Por ello, un número muy elevado de los impuestos propios existentes hoy en día responden, con mayor o menor acierto en su configuración técnico-jurídica, a la idea de tributos extrafiscales. Y de ahí, justamente, que muchos de ellos generen una recaudación bastante exigua, lo cual podría tomarse paradójicamente como un indicio de un cierto éxito desde la perspectiva del logro de su pretendida finalidad extrafiscal.

La fiscalidad medioambiental ocupa, sin duda, el puesto preeminente dentro de la imposición autonómica, tras la paulatina pérdida de importancia de los tributos sobre el juego y la neutralización de figuras que habían abierto nuevos horizontes, como los impuestos sobre depósitos en entidades financieras. Pero dentro de los tributos ecológicos son, con gran diferencia, los impuestos sobre el uso, consumo, tratamiento, saneamiento, depuración o vertido de agua (denominados en no pocas legislaciones autonómicas como cánones, pero de naturaleza sustancialmente impositiva) los más representativos.

A larga distancia encontramos los demás gravámenes medioambientales en sus diversas variantes: emisiones de gases y partículas, depósito, almacenamiento o eliminación de residuos, instalaciones y actividades con incidencia sobre el medio ambiente (aprovechamiento de agua

procedente de embalses, parques eólicos, elementos de transporte o suministro de energía eléctrica, etc.) o grandes superficies comerciales o áreas de venta.

A la vista de los datos anteriores, es evidente la asimetría existente entre la importancia cualitativa de los tributos propios, que sin duda representan la máxima expresión de la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos y de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, de una parte, y su escasa relevancia cuantitativa en términos de recaudación, de otra.

Esta asimetría obedece fundamentalmente al reducido espacio fiscal disponible para la imposición propia, que tropieza para su desarrollo con las limitaciones que impone la LOFCA: artículo 6.2 y 3 (prohibición de duplicidad con hechos imponible gravados por tributos estatales o por tributos locales) y artículo 9 (principios de territorialidad, neutralidad, libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales y libertad de establecimiento).

Por otro lado, pese a su reducida importancia recaudatoria la imposición propia de las Comunidades Autónomas ha dado muestras de una elevada litigiosidad. Muchos impuestos autonómicos son objeto de procesos ante el TC, con la consiguiente merma de seguridad jurídica que ello supone para los obligados tributarios, que satisfacen cuotas tributarias correspondientes a tributos sobre los que recae la amenaza de una declaración de inconstitucionalidad. De manera señalada, varios impuestos propios han sido declarados inconstitucionales en los últimos años por estimarse que vulneran la prohibición de coincidencia de su hecho imponible con el de impuestos estatales (artículo 6.2 de la LOFCA)⁸. Además, en los últimos tiempos varios impuestos autonómicos han dado lugar a recursos o cuestiones prejudiciales ante el TJUE.

4.2. Posibles líneas de reforma en el ámbito de los recursos tributarios propios de las Comunidades Autónomas

§ 4.1	<p>Resultaría deseable el establecimiento de un sistema de “alerta temprana” para la resolución previa y extrajudicial de las posibles controversias que se susciten entre el Estado y las Comunidades Autónomas con respecto a la conformidad de los impuestos autonómicos con el bloque de constitucionalidad (Constitución y LOFCA) y con el Derecho de la UE.</p> <p>Cuando una Comunidad Autónoma anunciase su intención de establecer alguna nueva figura impositiva cabría dirimir las posibles controversias a través de órganos multilaterales (CPFF) o bilaterales (Comisión Mixta Estado-Comunidad Autónoma prevista en el Estatuto de Autonomía; o Junta Arbitral de resolución de conflictos regulada en la LOFCA), evitando así recursos ante el TC o el TJUE.</p>
§ 4.2	<p>Planteamos, además, la conveniencia de concretar en la LOFCA las características que han de reunir los impuestos autonómicos para poder ser considerados auténticos tributos extrafiscales, configurándose como instrumentos de la política económica general y orientados a la realización de principios y fines contenidos en la Constitución (protección del medio ambiente, protección de la salud, etc.)</p>

⁸ Un ejemplo reciente lo encontramos en la STC 94/2017, de 6 de julio, en la que se declara inconstitucional el impuesto de Cataluña sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas, establecido por la Ley 15/2014, de 2 de diciembre, al estimarse que existe una coincidencia con el hecho imponible del IVA desde el momento en que se gravan ciertas prestaciones de servicios.

	<p>En los numerosos pronunciamientos emitidos en los últimos años, el TC ha fijado esas características, considerando que no existe vulneración del artículo 6, apartados 2 y 3 de la LOFCA, cuando un impuesto autonómico es auténticamente extrafiscal y, por tanto, no colisiona con otro tributo estatal o local preexistente. Por ello, se ganaría en seguridad jurídica si se fijaran con claridad esas características en la citada Ley Orgánica.</p>
§ 4.3	<p>Cabría asimismo la opción de reservar para el Estado, mediante la inclusión de un precepto expreso en la LOFCA y tras acordar previamente con las Comunidades Autónomas un reparto de espacios fiscales, la imposición sobre determinadas materias imponibles, con el fin de evitar conflictos como el acontecido con el impuesto sobre los depósitos en entidades de crédito (el Estado lo estableció inicialmente en 2013 con un tipo de gravamen del 0% con el único objetivo de desactivar los impuestos que ya existían en varias Comunidades Autónomas, quedando fijado desde 1 de enero de 2014 su tipo en un 0,03%).</p> <p>Esta reserva de materias imponibles al Estado podría fundamentarse tanto en la potestad tributaria originaria que le otorga el artículo 133.1 de la Constitución como en la competencia exclusiva en materia de Hacienda general que le atribuye el artículo 149.1.14.^a del propio texto constitucional.</p> <p>A la hora de realizar este reparto de espacios fiscales (que entendemos debería comprender también a las Haciendas locales) debería buscarse un punto de equilibrio entre una delimitación excesivamente detallada (que no resultaría aconsejable porque la evolución constante del sistema tributario habría previsible que fuese necesaria una actualización frecuente) y otra excesivamente genérica (que probablemente no ayudaría a reducir la litigiosidad).</p>
§ 4.4	<p>Por último, podría estudiarse una posible conversión en impuestos propios de alguno de los tributos cedidos totalmente a las Comunidades Autónomas, con el fin de aumentar el espacio fiscal disponible para la imposición autonómica.</p> <p>Los tributos sobre el juego (las denominadas tasas estatales sobre los juegos de suerte, envite o azar y sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias) podrían ser un ejemplo, pues en la actualidad las Comunidades Autónomas han asumido amplias competencias normativas sobre la regulación de sus elementos esenciales (de hecho, el Estado solo se reserva la definición del hecho imponible y los obligados tributarios).</p> <p>Esta conversión en impuestos propios de los tributos sobre el juego incrementaría cualitativamente la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, que adquirirían así plena disponibilidad sobre estas figuras. No obstante, dado que se trataría de impuestos autonómicos de origen estatal cabría estudiar la posibilidad de que siguieran computándose como recursos del sistema de financiación (a diferencia de los impuestos propios creados <i>ex novo</i> por las Comunidades Autónomas) conforme a su recaudación normativa, al igual que sucede con las tasas afectas a los servicios transferidos. Ello supondría una excepción a la regla general, según la cual los impuestos propios no se tienen en cuenta a efectos del Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales, como veremos en un apartado posterior.</p>

5. TRIBUTOS CEDIDOS TOTAL O PARCIALMENTE POR EL ESTADO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

5.1. Aspectos básicos y principales problemas

El artículo 157.1.a) de la Constitución Española, la LOFCA (artículos 4, 10 y 11) y los Estatutos de Autonomía disponen que uno de los recursos presupuestarios con que cuentan las Comunidades Autónomas son los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado. A raíz de las sucesivas reformas del sistema de financiación autonómica y del incremento de la cesta de tributos cedi-

dos y del porcentaje de cesión, estos se han convertido en la principal fuente de ingresos de las Comunidades Autónomas. De acuerdo con los Informes del Ministerio de Hacienda, si atendemos exclusivamente a las Haciendas autonómicas de régimen común los tributos cedidos, estén sujetos a liquidación o no, supusieron en el año 2015 (último año publicado) el 74,76% del total de sus recursos no financieros.

El actual régimen de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas se regula en la LOFCA, con las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, así como en la Ley 22/2009, de idéntica fecha. A estas normas hay que añadir las Leyes 16 a 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a las quince Comunidades Autónomas de régimen común. Dentro del sistema encontramos un elenco de tributos cuya recaudación se cede totalmente y otros cuyo rendimiento se cede solo parcialmente.

Los tributos cedidos totalmente son los tributos sobre el juego, ISD, IP, ITPAJD, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) y sobre la Electricidad (este último sin que haya atribución de competencias normativas). Por último, y tras la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora SL contra Generalitat de Catalunya*, asunto C-82/12, que condenó a España por vulneración de las normas europeas de armonización de la imposición indirecta a causa del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, se ha atribuido a las Comunidades Autónomas competencia normativa para fijar un tipo de gravamen autonómico para determinados productos en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, considerándose también este gravamen autonómico cedido al 100% (junto con el tipo estatal especial).

Respecto a los tributos cuyo rendimiento está cedido parcialmente, en algunos se ha permitido a las Comunidades Autónomas la asunción de competencias normativas, como ocurre en el IRPF, mientras que otros han supuesto exclusivamente una cesión de recaudación, como el IVA y la mayor parte de los Impuestos Especiales. Concretamente el Estado ha cedido el 50% del IRPF (a través de la creación de un gravamen autonómico), el 50% del IVA y el 58% de los Impuestos Especiales de Fabricación, incluyendo el tipo estatal general del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Son muchas las cuestiones relevantes a la hora de analizar esta vía de financiación. Por un lado, existe un conjunto de tributos que el sistema de cesión aprobado en 2009 dejó en manos del Estado de manera completa. Por otro lado, en los últimos años se han venido creando nuevas figuras impositivas que serían susceptibles de ser cedidas, más aun considerando la importancia recaudatoria de alguna de ellas. Junto con esto, es necesario mencionar la problemática que ha surgido con el ejercicio dispar de las competencias normativas que han realizado algunas Comunidades Autónomas respecto de tributos cedidos totalmente, como el ISD, que ha causado un importante debate social, o el IP, cuya derogación definitiva parece haberse suspendido *sine die*.

5.1.1. *Posible modificación de la cesta de tributos cedidos, incluyendo impuestos de reciente creación*

Cualquier reflexión sobre la ampliación del número de tributos cuya recaudación se cede a las Comunidades Autónomas debe partir de cuatro ideas:

- 1.º La necesidad de hacer un análisis político y económico sobre la (in)conveniencia de vaciar de recursos económicos al Estado central;
- 2.º Las dificultades que se pueden presentar a la hora de plantear la cesión de determinadas figuras impositivas;
- 3.º La potencial incompatibilidad con el Derecho de la UE de algunas de las normas dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de las competencias normativas asumidas sobre estos tributos estatales;
- 4.º Los potenciales efectos de competencia fiscal que podrían darse en algunos impuestos de gran impacto en el funcionamiento del mercado nacional, en la medida en que la cesión total o parcial de su rendimiento fuese acompañada de la atribución de competencias normativas para graduar al alza o a la baja la cuota tributaria.

Los impuestos tradicionales que no han sido cedidos son el Impuesto de Sociedades (IS), el Impuesto de Renta de no Residentes (IRNR), el Impuesto sobre las Primas de Seguros y los aranceles aduaneros.

Respecto a la imposición aduanera, es necesario mencionar que su régimen está establecido por la UE, y son una fuente de recursos propios del Presupuesto de la Unión Europea, que es la que establece el arancel aduanero común que deben aplicar todos los Estados Miembros, por lo que su cesión no sería jurídicamente viable.

La potencial cesión del IS, pese a que incrementaría en gran medida los recursos de las Haciendas autonómicas por su notable capacidad recaudatoria, sería susceptible de generar numerosos problemas. Por un lado, no debemos olvidar su carácter de herramienta fundamental de política económica, que se perdería o devaluaría en caso de atribución a las Comunidades Autónomas de competencias normativas sobre su regulación (por ejemplo, en materia de tipos de gravamen o de deducciones de la cuota para incentivar la realización de determinadas actividades). Por otro lado, se tropezaría con dificultades para establecer criterios de reparto sencillos, objetivos, que no generasen distorsiones y, sobre todo, que no provocaran una competencia fiscal para atraer empresas que causase, a su vez, una deslocalización masiva desde unas Comunidades Autónomas hacia otras. Una cesión utilizando el domicilio fiscal como único punto de conexión, sin tener en cuenta el lugar de obtención de los beneficios empresariales, podría dar lugar a todos esos inconvenientes. Pese a todo lo anterior, debemos recordar que las Haciendas forales de Navarra y el País Vasco tienen incluido el IS en su régimen especial, lo que conlleva que su cesión a las Comunidades Autónomas de régimen general sea una posibilidad no del todo inviable políticamente, pero desde luego muy poco recomendable como ha señalado la doctrina jurídica y económica más solvente con plausibles argumentos y razonamientos técnicos.

En lo que respecta al IRNR, la ausencia de una vinculación física de los contribuyentes con el territorio español, elemento sustantivo del hecho imponible de este impuesto, dificulta en gran medida la cesión de la recaudación en función de criterios sencillos, pues para ello sería necesario crear reglas distintas para las diversas categorías de rentas (rendimientos del trabajo, del capital inmobiliario, del capital mobiliario, de actividades económicas, etc.). Además, también podría producir-

se conductas de exportación impositiva y competencia fiscal lesiva entre las distintas Comunidades Autónomas, como ya ocurre con otros impuestos cedidos totalmente, como el ISD.

Junto a los impuestos que podríamos denominar tradicionales, entre 2011 y 2016 hemos asistido al establecimiento de varios nuevos impuestos estatales en el contexto de la pasada crisis económica. En algunos de ellos el Estado ya ha atribuido a las Comunidades Autónomas la totalidad o parte del producto recaudatorio, aunque sin utilizar formalmente el mecanismo de la cesión de tributos propiamente dicho. El resto es, al menos teóricamente, susceptible de una posible cesión total o parcial en el horizonte de una reforma del sistema de financiación. Nos referimos a las siguientes figuras:

- Impuesto sobre actividades de juego, creado por la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, que tiene parte de sus hechos impositivos cedidos a las Comunidades Autónomas, a las que su Ley de creación ha reconocido competencias normativas sobre algunos aspectos concretos.
- Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito, establecidos por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, con la pretensión de sustituir los gravámenes similares que ya habían creado con anterioridad varias Comunidades Autónomas. Actualmente su rendimiento se asigna en su integridad a las Haciendas autonómicas, pero estas no ostentan capacidad normativa alguna.
- Tres figuras distintas con finalidad medioambiental y de sostenibilidad, implantadas por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, denominadas respectivamente Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica e Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.
- Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, establecido por la Ley 16/2013, de 29 de octubre.
- Impuesto sobre valor de extracción de gas, petróleo y condensados, creado por la Ley 8/2015, de 21 de mayo.

Todos los tributos de reciente aparición mencionados podrían ser susceptibles de ser cedidos total o parcialmente a las Comunidades Autónomas; de hecho, a estas corresponde ya buena parte de la recaudación del Impuesto sobre depósitos de entidades de crédito o el Impuesto sobre actividades de juego. La capacidad recaudatoria de estos tributos es limitada salvo en los citados impuestos medioambientales, que en el año 2015 generaron una recaudación de 1.914,6 millones de euros, cifra nada desdeñable, que supone un 0,9% de la recaudación consolidada del Estado y de las Comunidades Autónomas, superior, por ejemplo, al global de recaudación del IP (1.176 millones de euros) o al IRNR (1.591,3 millones de euros)⁹.

⁹ Datos extraídos del documento *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2005-2015*, Ministerio de Hacienda y Función Pública: http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2015/Analisis_estadistico_recaudacion_2015.pdf.

Dado que tradicionalmente se había venido considerando que la tributación medioambiental era uno de los mayores nichos de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, no sería descartable pensar en una cesión de la recaudación de estos tributos, incluso como contraprestación por la eliminación de otras figuras impositivas, como el IP, o el establecimiento de un tipo máximo de gravamen en otras, como el ISD. A la hora de plantear la posibilidad de acompañar esta cesión de recaudación de la atribución de competencias normativas habría que tener presente, en todo caso, la conveniencia de evitar una excesiva proliferación de disparidades interterritoriales de carga fiscal.

Una cuestión adicional que podría volver a ocurrir en el futuro es la acontecida con el Impuesto sobre Depósitos de Entidades de Crédito. Este tributo fue creado por varias Comunidades Autónomas como impuesto propio antes del establecimiento de una figura a nivel estatal que, de acuerdo con el artículo 6.2 de la LOFCA, implicaría la inaplicación de los impuestos autonómicos y la necesidad de que el Estado instrumentara medidas de compensación por la recaudación perdida por las Haciendas autonómicas que ya hubieran implementado dicho tributo. Esta circunstancia podría plantearse con alguno de los impuestos extrafiscales de reciente creación, como el Impuesto sobre Bebidas Azucaradas Envasadas de la Comunidad Autónoma de Cataluña o con otros impuestos medioambientales que ya existan a nivel autonómico. La creación de estos impuestos a nivel estatal y su posterior cesión a las Comunidades Autónomas no exigiría mayor compensación para aquellas que ya lo tuvieran introducido y significaría un incremento de recursos financieros para el resto de Comunidades.

5.1.2. Posible modificación de los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos

Junto con la ampliación de las figuras tributarias objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, otra de las fórmulas que pueden ser utilizadas para incrementar los recursos a su disposición pasa por la ampliación de los porcentajes de recaudación que les corresponden de los impuestos estatales cedidos parcialmente. En este sentido, cabe recordar que el aumento de los porcentajes de cesión refuerza la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la vertiente de los ingresos a costa de una menor financiación del Estado central y, con ello, de una menor capacidad de redistribución de la riqueza entre los territorios en función de su nivel de desarrollo económico. Sobre esta cuestión debemos distinguir entre el IRPF, en el que las Comunidades Autónomas ya han asumido y ejercido importantes competencias normativas, y el IVA o los Impuestos Especiales, donde solo se cede la recaudación (no se atribuyen competencias normativas ni de gestión tributaria) y su configuración depende de la normativa armonizada de la UE.

Respecto al IRPF, principal figura de nuestro ordenamiento tributario con unos ingresos en 2015 de 78.144,3 millones de euros en el conjunto del Estado, la cesión del 50% establecida en la LOFCA y en las Leyes de cesión está articulada a través de la atribución de competencia normativa para regular una escala o tarifa autonómica, aplicable a la base liquidable general, así como otros aspectos (cuantía del mínimo personal y familiar y deducciones de la cuota). Incrementar el porcentaje de cesión conllevaría una reducción en la tarifa estatal del IRPF acorde con el incremento del gravamen autonómico, otorgándose a las Comunidades Autónomas autonomía para decidir, respecto a la nueva parte del tributo que ellas podrían determinar, aplicar un gravamen

superior o inferior del que venía aplicando el Estado. Esto implicaría un aumento de las diferencias de tributación por IRPF en los distintos territorios. Actualmente, con una cesión del 50%, los tipos marginales mínimos oscilan entre el 19% y el 21,5% (dos puntos y medio de diferencia), y los máximos entre el 43,5% y el 48% (cuatro puntos y medio de diferencia). Si la parte de la tarifa que pudieran determinar las Comunidades Autónomas no fuera la correspondiente al 50% del total del gravamen sino más, por ejemplo, un 75%, no sería extraño que nos encontráramos con diferencias de 6 ó 7 puntos porcentuales de tributación entre territorios. Esto podría suponer un aumento adicional del sentimiento de desigualdad que se viene dando en determinados territorios, por ejemplo, con respecto al ISD o el IP y, sobre todo, podría dar lugar a fenómenos de competencia fiscal también en este impuesto como ocurre ya en los que acabamos de mencionar. Siendo una posibilidad para incrementar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, nos parece difícil de realizar y potencialmente cuestionable por las distorsiones que podría crear en el funcionamiento económico del Estado en su conjunto.

En lo referente al IVA y a los Impuestos Especiales de fabricación, cedidos a las Comunidades Autónomas en un 50% y un 58% respectivamente, sin atribución de competencias normativas, cabe plantear dos alternativas paralelas.

La primera opción, que nos parece más plausible, es un potencial incremento del porcentaje de cesión, sobre todo en lo referente a los Impuestos Especiales, donde ya existe incluso un tipo autonómico suplementario en el Impuesto sobre Hidrocarburos. La existencia de criterios para determinar la recaudación correspondiente a cada Comunidad en función de datos sobre consumo territorial haría sencillo minorar la cantidad de recursos que permanecen en la Hacienda del Estado y aumentar la proporción que se transfiere a las Haciendas autonómicas.

Bastante más problemática resultaría la adopción de algunas de las propuestas desarrolladas recientemente por un sector de la doctrina, orientadas a la atribución a las Comunidades Autónomas de competencias normativas para la fijación de los tipos impositivos en el IVA. Dado que la Directiva 2006/112/UE, que armoniza este para el conjunto de Estados miembros, no parece permitir diferencias regionales de tipos a nivel de la UE (al menos no en la interpretación que aplica la Comisión Europea), se han realizado propuestas que articularían la fijación de una parte de la alícuota del IVA a través de una decisión a nivel mancomunado entre todas las Comunidades Autónomas. En esta línea se ha expresado en fechas recientes el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica.

Esa solución (fijación de tipos del IVA por las Comunidades Autónomas) plantea numerosos puntos que podrían hacer dudar de su conveniencia, tanto a nivel político como económico. En el primer plano, por la dificultad de determinar el órgano que debería adoptar una decisión de tal relevancia y por la posibilidad de que se dieran comportamientos estratégicos de las Comunidades Autónomas que, pese a sus necesidades financieras, sabiendo que la decisión de aumentar el tipo podría tomarse sin su apoyo, podrían intentar aparentar ante sus electores su falta de voluntad en subir el principal impuesto sobre el consumo votando en contra.

En segundo lugar, y teniendo en cuenta que el IVA es uno de los impuestos que más afecta a la economía y la fijación de precios, los cambios periódicos de signo político en las Comunidades

Autónomas podrían provocar que esta decisión fuera revisada con mayor frecuencia de la deseable. Existen estudios económicos realizados en Irlanda que constatan que reducciones de pequeña cuantía en el IVA (1 punto porcentual fue el caso irlandés) apenas tenían traslado a los precios y suponían un incremento de los márgenes empresariales, por lo que habría que hacer análisis del impacto económico de las medidas de subir o bajar el tipo autonómico más allá de la cuestión de la necesidad de mayores o menores recursos de financiación. La decisión del tipo de IVA de toda España es una cuestión trascendental a nivel económico, por lo que dudamos que sea una cuestión que deba ser susceptible de cambios periódicos en función del equilibrio de fuerzas políticas de los gobiernos autonómicos, ya que podrían generarse distorsiones en la deseable neutralidad económica que debe existir en el mercado único nacional.

5.1.3. Posibles cambios en la regulación de los tributos cedidos

Existen pocos impuestos tan presentes en la opinión pública como el ISD. El ejercicio intensivo por parte de las Comunidades Autónomas de las competencias normativas atribuidas de manera progresiva a partir del año 1996 ha provocado sensibles diferencias de tributación efectiva entre territorios, creando un escenario, conocido por todos, de gran tensión interterritorial que solo puede solucionarse con una reforma en profundidad de la Ley estatal respaldada por las propias Comunidades Autónomas.

En primer lugar, cabe barajar la opción de eliminar el gravamen sobre las sucesiones y las herencias, tal y como han hecho otros países de nuestro entorno en los últimos años (por ejemplo Portugal), especialmente en relación a las transmisiones entre padres e hijos. En nuestra opinión el ISD es un impuesto que grava una evidente manifestación de capacidad económica, no olvidemos que obtenida a título totalmente gratuito y que cumple un evidente papel redistributivo en un Estado como España, con uno de los índices de desigualdad de renta más elevados de la UE. El problema no es la existencia de un impuesto sobre las sucesiones y donaciones, el problema es la vigencia del actual ISD, plagado de defectos e incoherencias, agravados por las diferencias interregionales, que lo han convertido merecidamente en el impuesto más denostado de nuestro sistema tributario.

Movidos en muchos casos por la indignación ciudadana al constatar las enormes diferencias de tributación efectiva entre territorios o con el fin de limitar el traslado de contribuyentes y operaciones a otros territorios, son múltiples las Comunidades Autónomas que en los últimos años han reformado (incluso varias veces) el conjunto de los beneficios fiscales en el ISD con el fin de aproximar la tributación efectiva de las sucesiones entre familiares directos a la vigente en algunas Comunidades en las que se aplican bonificaciones de hasta el 99% sobre la cuota. Este proceso es un claro ejemplo de una *race to the bottom* (o carrera hacia los mínimos) que evidencia la competencia fiscal entre las Comunidades Autónomas y obliga a plantear la necesidad de imponer límites al ejercicio de las competencias normativas por las mismas. Parchear el impuesto de forma continua a nivel autonómico para reducir los incentivos a trasladar las sucesiones y donaciones a otras Comunidades constituye un despropósito y denota los defectos del actual esquema de cesión, por lo que se hace necesaria la intervención urgente del legislador estatal.

Es necesario advertir, eso sí, que el contexto familiar y socio-laboral actual, con alto nivel de desempleo juvenil y emancipación tardía, tiene devastadoras consecuencias en los índices de natalidad, hecho que augura un oscuro futuro a nuestro sistema de pensiones. El incremento de la esperanza de vida determina igualmente que en múltiples ocasiones los hijos reciban las herencias de sus progenitores en etapas en las que su situación profesional y sus ingresos están plenamente consolidados, a veces incluso más allá de la edad de jubilación. Facilitar fiscalmente las donaciones entre padres e hijos, incluso limitándolas a un espectro de edad concreto (18-35 años, por ejemplo) favorecerá la formación de nuevos núcleos familiares y contribuirá a mejorar la natalidad. El problema en este caso es, de nuevo, que algunas Comunidades Autónomas han adoptado esta medida y otras no (o han limitado los incentivos a donaciones concretas), hecho que ha provocado, por ejemplo, un incremento ostensible de las donaciones de inmuebles a favor de descendientes en la Comunidad de Madrid. El legislador estatal debe ser el que promueva de forma transversal estas medidas, dejando si acaso un mínimo margen para que las Comunidades las mejoren, pero impidiendo en todo caso las distorsiones vigentes en la actualidad.

Al margen de ello, es evidente que el tributo con la Ley más antigua de nuestro sistema tributario debe adaptarse al siglo XXI para reducir su efecto distorsionador, sin que ello deba llevar aparejado necesariamente un gran descenso en su recaudación. El objetivo es el que se propone con carácter general para un sistema tributario moderno: ampliar las bases imponibles, minorar los tipos de gravamen (en este caso reduciendo especialmente su excesiva progresividad) y realizar un examen concienzudo de los beneficios fiscales a mantener. Una de las principales prioridades debe ser la reducción del gravamen efectivo en las transmisiones entre familiares directos, incluyendo entre ellos las sucesiones entre hermanos cuando no exista descendientes o cónyuges llamados a la herencia.

Uno de los cambios más urgentes está relacionado con la modificación de la actual escala de gravamen que, combinada con el efecto de los coeficientes multiplicadores, puede elevar los tipos marginales por encima del 80%, en los supuestos extremos de adquirentes que no tengan parentesco con el transmitente y con un patrimonio preexistente elevado. Si bien las transmisiones lucrativas entre familiares directos no alcanzan ese nivel de tributación efectiva, la elevada progresividad de la escala actual puede suponer una verdadera pesadilla, especialmente ante las dificultades para obtener liquidez en herencias poco líquidas y los límites al aplazamiento y fraccionamiento del pago.

Desde el año 2011 presenciamos, con ocasión de las respectivas Leyes de Presupuestos, el ejercicio de resurrección del IP. Si bien es un impuesto que ha desaparecido en todos los ordenamientos de nuestro entorno, su carácter redistributivo le dota de grandes simpatías a pesar de sus profundas deficiencias técnicas. Su actual capacidad de recaudación, en torno a 1.000 millones de euros entre todas las Comunidades Autónomas que lo exigen, sugiere en todo caso que una hipotética eliminación se compense con otros recursos como la cesión de los nuevos tributos ambientales o la creación de nuevas figuras impositivas.

Desde nuestro punto de vista, la vigencia del actual IP no tiene sentido si el amplio alcance de las competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas lo convierte en un tribu-

to opcional como sucede ahora. A pesar de que su recaudación no es elevada, sí tiene un elevado poder de distorsión al concentrarse en pocos sujetos (la recaudación media por ciudadano se sitúa por encima de 6.000 euros anuales), lo que aumenta la incidencia de las diferencias entre Comunidades Autónomas y alienta el traslado de residencia (punto de conexión empleado por el tributo) hacia aquellas donde no se exige, como es el caso de la Comunidad de Madrid. No solo eso, el amplio catálogo de exenciones, afectando especialmente a las participaciones en entidades, provoca que el gravamen no recaiga en la práctica sobre los mayores patrimonios sino sobre los peor planificados.

Si la necesidad de recursos tributarios exige el mantenimiento de esta figura es necesario realizar una serie de correcciones técnicas para garantizar su neutralidad, especialmente en relación a la valoración de los bienes. Los bienes inmuebles, por ejemplo, se valoran generalmente por su valor de adquisición mientras que las acciones cotizadas lo hacen por su valor de mercado, hecho que favorece la inversión inmobiliaria. La propia valoración de los negocios y participaciones en entidades emplea criterios anacrónicos y la exención de los mismos bajo determinadas condiciones debe ser revisada por su elevada litigiosidad.

Una de las posibles vías para compensar la caída de recaudación por las modificaciones propuestas en relación al ISD y el IP es la reforma del IEDMT. Este impuesto, cedido al 100% a las Comunidades Autónomas, se modificó en el 2008 transformándose en un impuesto con clara vocación ambiental: los tipos impositivos se condicionan a las emisiones de CO₂. Como primer punto conviene advertir que los nuevos test de medición de consumo y emisiones de dióxido de carbono de los vehículos, denominado WLTP (por sus siglas en inglés), que entran plenamente en vigor para los vehículos matriculados el 1 de septiembre de 2018 van a elevar los niveles de emisiones de los vehículos al ajustar las mediciones a la realidad y, por tanto, el tipo impositivo aplicable en el IEDMT. Una situación que ha provocado un aluvión de matriculaciones y grandes ofertas respecto a los modelos afectados.

La “ambientalización” del tributo en base al CO₂, al margen de provocar el efecto positivo de reducir las emisiones medias de los vehículos matriculados, ha provocado una caída en la recaudación en el conjunto de las Comunidades Autónomas de cerca de un 80%. La lógica es sencilla, los productores han adaptado sus motores para que la medición de un parámetro muy concreto como las emisiones de CO₂ esté por debajo del umbral mínimo de tributación (vehículos con emisiones oficiales de CO₂ no superiores a 120 g/km o motocicletas con emisiones por debajo de 100g/km).

Conforme a las estadísticas del impuesto disponibles en la Agencia Tributaria correspondientes a 2016¹⁰ más del 75% de los vehículos matriculados en el año no tributaron por IEDMT, otro 20% apenas lo hizo en el primer tramo de gravamen al 4,75% (emisiones de CO₂ entre 120g/km y 160 g/km). Este desplazamiento hacia los vehículos menos contaminantes (incentivado por

¹⁰ Datos extraídos de *Estadística del impuesto sobre matriculación de vehículos automóviles*, 2016, disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/matriculaciones/2016/home.html

campañas como el Plan PIVE) ha provocado que la tributación media por vehículo en el año 2016 haya sido apenas de 281 euros mientras que en el año 2010, recién implantada la reforma del impuesto, la tributación media por vehículo matriculado era de 734,62 euros.

Esta caída se explica también por la conocida como “dieselización” del parque automovilístico en España, amparada tanto por la menor tributación en sede del IEDMT por sus menores emisiones de CO₂ respecto a los motores de gasolina, como por la insostenible menor tributación en el impuesto Especial sobre Hidrocarburos del gasóleo frente a la gasolina, cuestión que abordaremos a continuación. A la vista de que los motores diésel emiten incluso más partículas contaminantes (excluyendo el CO₂) que los motores de gasolina se hace necesario adaptar el IEDMT para incorporar, al menos, las peligrosas emisiones de óxidos de nitrógeno (NO_x) como parámetro para determinar la tributación. Mediante esta vía se conseguiría recuperar parte de la recaudación perdida con la configuración del tributo exclusivamente en base a las emisiones de CO₂ y se mejoraría su propósito medioambiental. Al margen de ello, como sugiere el Sindicato de Técnicos de Hacienda (GESTHA), sería conveniente reducir el amplísimo elenco de exenciones y bonificaciones en el IEDMT¹¹.

Si bien parece que esta situación puede ser corregida en los Presupuestos Generales del Estado de 2019, no nos resistimos a advertir que el hecho de que el gasóleo mantenga en España una tributación ostensiblemente inferior a la gasolina carece de cualquier lógica tributaria y medioambiental. Mientras que la gasolina es gravada en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos con 433,79 euros por cada 1.000 litros, la tributación del gasóleo es de 307 euros cada 1.000 litros. Este hecho provoca que el mayor coste de producción del gasóleo se vea neutralizado y su precio final al consumidor sea en torno a 10 cts/litro. Existen suficientes evidencias científicas que avalan las mayores emisiones de contaminantes de los vehículos diésel, de hecho son las emisiones de óxidos de nitrógeno las que motivan la planificada prohibición de circulación de vehículos diésel en las grandes ciudades. De hecho esta equiparación del gravamen entre el gasóleo y la gasolina en España, exigida incluso por la UE, podría haberse realizado de forma paulatina, en un plazo de 3-4 años. Evidentemente, dada la cesión del 58% del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (que hemos considerado factible elevar) este incremento aumentaría los recursos disponibles de las Comunidades Autónomas; no solo eso, al integrarse en la base imponible del IVA elevar la tributación sobre el gasóleo incrementaría la recaudación cedida a las Comunidades Autónomas.

Dentro del poder normativo de las Comunidades Autónomas de régimen común se encuentra la posibilidad de crear deducciones sobre la cuota autonómica en el IRPF con diferentes fundamentos. Tanto el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español publicado en 2014 como el último Informe para la Revisión del Sistema de Financiación Autonómica coinciden en la necesidad de reducir paulatinamente el empleo abusivo de estas deducciones que, sin un estudio claro de sus efectos y ventajas, no solo reducen la recaudación de uno

¹¹ Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA), *Diagnóstico y propuestas sobre ingresos tributarios y control del fraude y del gasto público*, 2016, disponible en: http://www.gestha.es/archivos/2016-02_propuestas_Gestha_de_aumentos_en_los_ingresos_tributarios_y_control_del_gasto.pdf.

de los pilares de nuestro sistema financiero como el IRPF cuando son efectivas, sino que también lo inundan de excepciones que redundan en detrimento de los principios de justicia tributaria.

Resulta evidente que las deducciones autonómicas en el IRPF suponen un instrumento más para la consecución de los fines de política social y económica. En cambio, un análisis de los Presupuestos de Beneficios Fiscales denota que su impacto real, en ocasiones, es muy limitado por diferentes motivos: el estrecho ámbito de aplicación, el catálogo de requisitos formales o los irreales umbrales de renta. No olvidemos, además, que estas deducciones solo benefician a aquellos sujetos con cuotas positivas y que presentan autoliquidación, dejando al margen a gran parte de la población con menores recursos.

5.2. Posibles líneas de reforma en el ámbito de los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado a las Comunidades Autónomas

§ 5.1	<p>Avanzar en la cesión de los principales impuestos tradicionales en manos del Estado (IS e IRNR) es una posibilidad no exenta de numerosos problemas.</p> <p>Si bien el primero está en manos de las Haciendas forales de Navarra y el País Vasco, lo que hace pensar que se podrían articular mecanismos para extender su cesión al resto de Comunidades Autónomas, esto implicaría la pérdida de una herramienta importante de política económica para el Estado y podría generar distorsiones, a la vez que fenómenos de competencia fiscal interterritorial.</p> <p>Estos problemas también estarían presentes en una cesión del IRNR, que contaría con el inconveniente adicional de tener que prever puntos de conexión de manifestaciones de capacidad económica de sujetos que no tienen residencia en España.</p> <p>Sí sería factible y menos problemática una cesión del Impuesto de Primas de Seguro.</p>
§ 5.2	<p>Respecto a los tributos estatales de reciente creación, podría cederse su rendimiento para incrementar la financiación de las Comunidades Autónomas, como ya ocurre con el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito o el Impuesto sobre Actividades de Juego. Esto podría darse especialmente en los nuevos impuestos medioambientales, que suponen una importante recaudación, y cuya transferencia podría no solo incrementar la financiación, sino también compensar la eliminación o reducción a través de tipos máximos de otros tributos cedidos, como el IP o ISD.</p> <p>En el caso de los impuestos medioambientales creados por la Ley 15/2012 (impuestos sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas), es cierto que los mismos nacieron en el contexto de una serie de medidas adoptadas por el Estado para hacer frente al déficit de ingresos del sector eléctrico (así lo expresa el preámbulo del Real Decreto-ley 2/2013, de 1 de febrero, de medidas urgentes en el sistema eléctrico y en el sector financiero). Pero no estimamos que este sea un argumento que haga inviable por completo nuestra propuesta, puesto que en su regulación legal no está contemplada la afectación específica de su recaudación a ese fin concreto.</p>
§ 5.3	<p>Si el Estado asumiese en el futuro alguno de los nuevos impuestos propios creados por las Comunidades Autónomas como los medioambientales u otros de carácter extrafiscal como el de bebidas azucaradas, activando el mecanismo de absorción de impuestos autonómicos contemplado en el artículo 6.2 de la LOFCA, debería crear medidas compensatorias para evitar la reducción de recaudación que experimentarán las Comunidades Autónomas afectadas.</p> <p>El importe de dicha compensación quedaría limitado y sería de menor cuantía si se creara dicho impuesto a nivel nacional y se cediera su rendimiento a las Comunidades Autónomas. Con esta ce-</p>

	<p>sión, además de reducir el desembolso del Estado central para hacer frente a la obligatoria compensación de recaudación para las Comunidades Autónomas que los hubieran creado previamente, se mejoraría la financiación del resto. Esta idea de asumir impuestos propios de las Comunidades Autónomas para ceder su recaudación posteriormente podría ser especialmente interesante en aquellas figuras que pudieran tener un impacto directo en el mercado nacional, y su asunción por el Estado permitiría armonizar su regulación para limitar diferencias territoriales potencialmente distorsivas.</p>
§ 5.4	<p>Un incremento en el porcentaje de cesión del IRPF, principal tributo de nuestro ordenamiento, podría aumentar en gran medida las diferencias de gravamen en los distintos territorios y generar un incremento de la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas.</p>
§ 5.5	<p>Una forma de aumentar los recursos tributarios de las Comunidades Autónomas podría venir a través de un incremento del porcentaje de cesión del IVA y de los Impuestos Especiales de fabricación.</p> <p>Sin embargo, consideramos que establecer un tipo autonómico mancomunado en el IVA comporta numerosos problemas tanto a nivel político como económico, pudiendo generar distorsiones del mercado nacional.</p>
§ 5.6	<p>La reforma del ISD que proponemos está en consonancia con las propuestas que se vienen formulando en los últimos años. En primer lugar, defendemos que se establezca un mínimo exento en las sucesiones <i>mortis causa</i> entre familiares directos, limitando a su vez las reducciones existentes en la actualidad así como las competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre las mismas, consiguiendo así una base común.</p> <p>Por otro lado, es preciso reducir de manera ostensible la progresividad de la escala de gravamen, delimitando un umbral mínimo y máximo para todas las Comunidades Autónomas de régimen común. El efecto actual de los coeficientes multiplicadores se podría sustituir por escalas de gravamen diferentes para las transmisiones entre familiares y las transacciones con extraños, aunque apostamos por su mantenimiento reduciendo en su caso su valor. En todo caso, el tipo mínimo en las donaciones <i>inter vivos</i> entre extraños debe estar en consonancia con el fijado para las Transmisiones Patrimoniales Onerosas para evitar el empleo de la donación como instrumento para enmascarar compraventas.</p> <p>De igual modo, atendiendo a la realidad familiar actual, recomendamos minorar la tributación de las donaciones <i>inter vivos</i> entre familiares directos, evitando la existencia de diferencias ostensibles entre Comunidades.</p>
§ 5.7	<p>En relación al IP sugerimos, en caso de que se apueste por su mantenimiento y siguiendo la línea en relación a la reforma del ISD, la creación de una escala mínima a nivel de todas las Comunidades de régimen común que no pueda sortearse.</p> <p>Paralelamente, debería introducirse un incremento del mínimo exento por encima de 1.000.000 euros para todas las Comunidades Autónomas y una reducción de la progresividad de la escala, con tipos máximos que no superen en ningún caso el 1,5%. Los niveles actuales de recaudación podrían mantenerse mediante una correcta valoración de los activos y una clarificación y control de las exenciones existentes, especialmente la vinculada con la participación en entidades. Las Comunidades Autónomas tendrían competencias normativas para fijar una imposición por encima del mínimo común pero con límites máximos.</p>
§ 5.8	<p>La caída de recaudación en el IEDMT ha venido provocada por su indexación a las emisiones de CO₂. Al margen de la conveniencia de adaptar los tramos de emisiones a objetivos ambientales más ambiciosos, la evidencia científica recomienda introducir también como elemento cuantificador de la cuota tributaria las emisiones de óxidos de nitrógeno (NOx) vertidos especialmente por los vehículos diésel. Esta medida debe acompañarse necesariamente de la equiparación en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos entre la gasolina y el diésel, pues la menor tributación de este último carece de cualquier lógica medioambiental. Ambas medidas, además de mejorar la coherencia del sistema tributario, aportarán más recursos a las Comunidades Autónomas permitiendo en parte compensar algunas de las medidas propuestas en relación al IP o al ISD.</p>

§ 5.9	A la vista de su empleo, no siempre con justificación razonable por parte de las Comunidades Autónomas, consideramos oportuno una revisión del amplísimo catálogo de deducciones autonómicas sobre la cuota del IRPF, pues su impacto real, salvo en contadas ocasiones, suele estar muy por debajo de la complejidad que aportan al sistema.
-------	---

6. LOS FONDOS DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

6.1. El Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF)

6.1.1. Aspectos básicos y principales problemas

De acuerdo con lo señalado en el artículo 2.1.c) de la LOFCA, uno de los principios que ha de regir la actividad financiera de las Comunidades Autónomas es el de la “garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, independientemente de la Comunidad Autónoma de residencia”. El Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF) responde a esta exigencia de nivelación de la financiación de los servicios públicos fundamentales (educación, sanidad y servicios sociales esenciales) entre las distintas Comunidades Autónomas. Este Fondo constituyó una novedad introducida en el sistema de financiación autonómico por la Ley 22/2009, y ha sido, sin duda, uno de los elementos centrales de dicho sistema de financiación y el que, desde nuestro punto de vista, ha dotado de una cierta estabilidad al mismo.

El FGSPF viene diseñado en sus líneas básicas por el artículo 15 de la LOFCA y regulado con mayor detalle en el artículo 9 de la Ley 22/2009. El Fondo responde al principio de solidaridad financiera interterritorial, al que el artículo 156 de la Constitución española condiciona la autonomía financiera reconocida a las Comunidades Autónomas y, más específicamente, trata de hacer efectivo el mandato del artículo 158.1 de la Constitución que consagra la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español. El Fondo de Garantía constituye, pues, el principal instrumento de nivelación financiera interterritorial del sistema de financiación autonómica.

El Fondo de Garantía se dota cada año con el 75% de la *capacidad tributaria* de cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común y con una aportación adicional del Estado equivalente al 5% de los recursos totales del Fondo. Así, el Fondo de Garantía estuvo compuesto por una aportación estatal de 5.655 millones de euros en 2009, a los que se añadieron 2.400 millones a partir del 2010, más el 75% de la recaudación normativa de los tributos cedidos (aportación autonómica)¹². A estos efectos, hay que tener en cuenta que la *capacidad tributaria* de las Comunidades Autónomas es la definida en el artículo 8 de la Ley 22/2009, que comprende la *recaudación normativa* de los tributos cedidos (ITPAJD, ISD, Tributos sobre el Juego, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, IEDMT, 50% del rendimiento del IRPF, 50% del rendimiento del IVA, 58% del rendimiento del Impuesto Especial sobre la Cerveza,

¹² Según el análisis y los datos aportados por GARCIMARTÍN ALFÉREZ, C. E.; DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S.; RUIZ-HUERTA CARBONELL, J., “El actual modelo de financiación autonómica: efectos sobre la convergencia”, XXIII Encuentro de Economía Pública 2016 (Orense), Universidad de Cantabria, Servicio de Publicaciones, 2016, pp. 1 y ss. (accesible electrónicamente en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5696602.pdf>).

Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, 58% de la recaudación de los impuestos sobre productos intermedios y sobre Alcohol y bebidas Derivadas, 58% del Impuesto sobre Hidrocarburos, 58% del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y 100% del Impuesto sobre la Electricidad) y la recaudación procedente de las tasas afectas a los servicios transferidos¹³. Hay que tener en cuenta que no se computa la *recaudación real* de estos tributos, sino su *recaudación normativa*, computada según las reglas establecidas en el artículo 3 de la Ley 22/2009, concepto este último que obedece a la idea de computar una recaudación por los tributos cedidos anterior al ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias normativas parciales sobre estos tributos, de forma que esa recaudación normativa sea equiparable en todas ellas.

El restante 25% de la recaudación de los tributos cedidos obtenida por cada una de las Comunidades Autónomas queda territorializada, esto es, no es objeto de aportación al fondo y, por tanto, pertenece en su integridad a la correspondiente Comunidad Autónoma competente para percibir el rendimiento de tales tributos de acuerdo con los puntos de conexión previstos en la Ley 22/2009. El sistema de financiación autonómica combina así, respecto a la principal fuente de recursos financieros de la Hacienda local, la recaudación proporcionada por los tributos cedidos, la nivelación interterritorial (75%), que atiende al logro de la equidad de recursos financieros de todas las CCAA para hacer frente a los gastos del Estado del Bienestar (servicios públicos fundamentales) con el principio de territorialización de los ingresos (25%), que atiende, lógicamente, a que los recursos se queden directamente en aquella Comunidad Autónoma donde se han generado.

El FGSPF se reparte entre las distintas Comunidades Autónomas en función de la unidad de necesidad que viene representada por un índice que es la llamada *población ajustada* que corresponda a cada una de ellas. El ajuste de la población censada en cada Comunidad Autónoma se realiza en virtud de la ponderación que se efectúa de una serie de criterios contemplados en el artículo 9 de la Ley 22/2009 y que recogemos en el siguiente cuadro:

CRITERIO	PONDERACIÓN
Población	30%
Superficie	1,8%
Dispersión geográfica	0,6%
Insularidad	0,6%
Población protegida por el sistema de Seguridad Social	38%
Población mayor de 65 años	8,5%
Población entre 0 y 16 años	20,5%

En cuanto al funcionamiento del FGSPF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.c) de la Ley 22/2009, si la diferencia entre la participación de la Comunidad Autónoma (de acuerdo con su

¹³ Es de hacer notar que la recaudación del IP, pese a ser un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, no se ha incluido a efectos de la determinación de la capacidad tributaria de las Comunidades, por estar bonificado al 100% por el Estado en el momento de aprobación del actual sistema de financiación autonómica, sin embargo, esta situación ha cambiado debido a las necesidades financieras ocasionadas por la crisis económica, habiéndose revitalizado el Impuesto en todas las Comunidades Autónomas menos en Madrid (que lo tiene bonificado al 100%).

población ajustada) en el Fondo y el 75% de su recaudación normativa por tributos cedidos y tasas de los servicios transferidos (capacidad tributaria) es positiva, esto es, su necesidad de financiación de los servicios públicos fundamentales es mayor que su capacidad tributaria, la Comunidad Autónoma recibirá una transferencia por la diferencia. En cambio, si la diferencia es negativa, esto es, si la necesidad de financiación de los servicios públicos fundamentales (medida en términos de participación de la Comunidad Autónoma en el Fondo en función de su población ajustada) es menor que la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma, el importe de la transferencia es negativo, lo que implica que la Comunidad Autónoma respectiva tendrá que hacer la correspondiente transferencia al Fondo (aunque técnicamente se procederá a una detracción sobre las liquidaciones del sistema).

El FGSPF ha tenido un efecto muy positivo para reducir la divergencia existente entre Comunidades Autónomas, pues como han demostrado los estudios econométricos realizados por los economistas sobre los primeros años de aplicación del nuevo sistema de financiación autonómica, la convergencia entre Comunidades Autónomas, esto es, el que la financiación percibida por cada una de ellas se aproxime a la media del conjunto, ha aumentado respecto a los resultados obtenidos de la aplicación del anterior sistema de financiación (el aprobado por la Ley 21/2001) y a ello ha contribuido sustancialmente el FGSPF¹⁴. Destacan estos autores que las mayores diferencias entre Comunidades Autónomas se producen por la aplicación del resto de Fondos del sistema de financiación, destacadamente por el Fondo de Suficiencia que obedece al respeto de la cláusula del *statu quo*.

En el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica, de julio de 2017, se mantiene este instrumento del sistema de financiación autonómica, si bien se le cambia el nombre y se le pasa a denominar Fondo Básico de Financiación –cambio de denominación que no nos parece acertado pues su nombre actual refleja mejor su objetivo de financiar (e igualar) los servicios públicos fundamentales–. Allí se indica que el porcentaje de aportación de las Comunidades Autónomas al Fondo puede ser superior o inferior al 75% de su capacidad tributaria, y que esta es una cuestión que depende de la negociación política y del acuerdo sobre ello en el plano político. Evidentemente es así, pero creemos que esa posible negociación política vendrá muy determinada por la necesidad de financiar los servicios públicos fundamentales o, lo que es lo mismo, por la necesidad de sostener el Estado del Bienestar. Y ello tiene relación con el principal problema que ha planteado el FGSPF y que ha venido muy influenciado por la situación de crisis económica prolongada que comenzó apenas puesto en marcha el nuevo sistema de financiación autonómica y que ocasionó un descenso significativo de la recaudación por los tributos cedidos. Nos referimos a que el coste de prestación de los servicios públicos fundamentales se ha situado por encima de los recursos del FGSPF.

El segundo problema del FGSPF va referido a la determinación de la unidad de necesidad, esto es, al indicador de la población ajustada, dado que los criterios utilizados para ello y, sobre todo, su ponderación, quizá no sean los más adecuados en todos los casos o precisen una revisión.

¹⁴ *Vid.*, por ejemplo, GARCIMARTÍN ALFÉREZ, C. E.; DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S.; RUIZ-HUERTA CARBONELL, J., “El actual modelo de financiación autonómica: efectos sobre la convergencia”, *op. cit.*, pp. 3 y ss.

Esto sucede, por ejemplo, con el criterio de la edad comprendida entre 0 y 16 años, que trata de tomar en consideración el gasto en educación, siendo así que ello deja fuera los estudios universitarios. O, destacadamente, el criterio que toma en cuenta la población de más de 65 años, siendo así que tanto el gasto sanitario como el gasto en servicios sociales esenciales (por ejemplo, atención a la dependencia) crece exponencialmente a partir de esa edad conforme va aumentando la misma.

Un tercer problema que se ha apuntado por la doctrina y en el Informe de la Comisión de Expertos mencionado es la necesidad de que las Comunidades Autónomas de régimen foral (País Vasco y Navarra) aporten también recursos para la solidaridad financiera interterritorial especialmente a través del FGSPF, de tal forma que a través del cálculo del cupo vasco y de la aportación navarra se incluyan los recursos necesarios para esta finalidad.

6.1.2. Posibles vías de reforma en el ámbito del FGSPF

En coherencia con lo anteriormente indicado, consideramos que las posibles líneas de reforma del FGSPF serían las siguientes:

§ 6.1	Mantener una configuración similar del FGSPF a la actualmente vigente, si bien se hace necesario aumentar los recursos del mismo, lo cual puede conseguirse, en primer lugar, con la aportación equitativa de recursos para la solidaridad financiera interterritorial de las Comunidades Autónomas de régimen foral; en segundo lugar, a través de la negociación con las Comunidades Autónomas, de forma que aumente el porcentaje de su capacidad tributaria aportado al Fondo y, finalmente, aumentando también los recursos adicionales aportados por el Estado al Fondo, lo cual, además, puede ser un elemento decisivo para el logro del acuerdo de todas las Comunidades Autónomas sobre la reforma del sistema de financiación.
§ 6.2	Revisar alguno de los criterios que determinan la población ajustada, destacadamente, aumentar el porcentaje en la ponderación de la población mayor de 65 años, estableciendo, al efecto, varios tramos de edades superiores a esa cifra e, igualmente, aumentar el porcentaje en la ponderación del criterio de la edad comprendida entre 0 y 16 años (indicativo del gasto en educación) y aumentar la edad, como mínimo hasta los 18 años, con la finalidad de incluir también a los estudiantes universitarios.

6.2. El Fondo de Suficiencia Global (FSG)

6.2.1. Aspectos básicos y principales problemas

El artículo 2.1.f) de la LOFCA establece como uno de los principios a los que ha de ajustarse la actividad financiera de las Comunidades Autónomas la suficiencia de recursos para el ejercicio de sus competencias propias. A tal efecto, el artículo 13 de la LOFCA prevé el llamado Fondo de Suficiencia Global que es desarrollado por el artículo 10 de la Ley 22/2009. La finalidad de este Fondo es garantizar la llamada cláusula del *statu quo*, esto es, garantizar que las Comunidades Autónomas no pierden recursos financieros con la puesta en marcha del nuevo sistema de financiación autonómica en relación con el año base que se adopte sino, antes bien, garantizarles que van a gozar, como mínimo, del mismo volumen de recursos que con el sistema de financiación anterior.

Como señala el artículo 10 de la Ley 22/2009, el FSG de cada Comunidad Autónoma en el año base es la diferencia, positiva o negativa, entre las necesidades globales de financiación de la Comunidad Autónoma en el año base y la suma de su capacidad tributaria, más la transferencia positiva o negativa del FGSPF en el mismo año. Se trata de una transferencia vertical entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Una vez establecido el FSG, su evolución dinámica depende del índice de ingresos tributarios del Estado (ITE), que se compone de la parte estatal de los tributos parcialmente cedidos (IRPF, IVA e Impuestos Especiales).

Los principales problemas que se apuntan en relación con el FSG son los siguientes:

- 1.º La garantía que representa la cláusula del *statu quo* perpetúa las diferencias de financiación entre Comunidades Autónomas que se han ido produciendo por un mal diseño o aplicación de los sistemas de financiación anteriores, esto es, el FSG viene a perpetuar la posición relativa de las diferentes Comunidades Autónomas (beneficiadas o perjudicadas respecto a las demás tras la aplicación de los sucesivos sistemas de financiación autonómica).
- 2.º El FSG desvirtúa los criterios de reparto del FGSPF, al igualar necesidades de gasto con capacidad tributaria más transferencia del FGSPF, lo cual ocasiona una mayor divergencia entre las Comunidades Autónomas.

6.2.2. Posibles vías de reforma en el ámbito del FSG

§ 6.3	Aunque no falta razón a los críticos con el FSG, consideramos que el mismo funciona como una cláusula de cierre del sistema de financiación autonómica, garantizando la suficiencia financiera, y que, en este sentido, no es factible sin más la supresión de la cláusula del <i>statu quo</i> , dado que la misma va a ser una condición irrenunciable para que las distintas Comunidades Autónomas acepten el nuevo modelo que se les proponga: que no pierdan el volumen de recursos financieros que venían percibiendo con el anterior sistema de financiación con la puesta en marcha del nuevo sistema. Además, la supresión de este Fondo obligaría a una revisión sustancial del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales en el sentido de que la necesidad de garantizar la suficiencia de recursos para las distintas necesidades de gasto autonómicas iría más allá, lógicamente, de la garantía de los servicios públicos fundamentales para cubrir también otros servicios públicos no esenciales. Por ello, desde nuestro punto de vista, cabría mantener este FSG pero, como hemos apuntado, como una cláusula de cierre del sistema ligada a la suficiencia de recursos y con una finalidad, por tanto, ligada a la financiación de otras necesidades de gasto no cubiertas por el FGSPF. Quizá se podría eliminar la cláusula de <i>statu quo</i> en sentido estricto, pero ello obligaría a establecer mecanismos para determinar el coste real y efectivo de los servicios públicos no siempre fáciles de poner en marcha.
§ 6.4	Por ello no vemos que pueda prescindirse sin más de este Fondo ni reformarse sustancialmente (salvo que se modifique también sustancialmente el FGSPF, lo que desdibujaría su actual función), sin perjuicio de la conveniencia de dotar de la máxima transparencia el funcionamiento del mismo y su evolución dinámica (ligada a los ITE).

6.3. Los Fondos de Convergencia Autonómica

El Título II de la Ley 22/2009 ha creado dos nuevos fondos con los objetivos de aproximar las Comunidades Autónomas de régimen común en términos de financiación por habitante ajustado y favorecer la igualdad, así como para procurar el equilibrio económico territorial de las Comuni-

dades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Se trata de los llamados Fondo de Competitividad y Fondo de Cooperación.

6.3.1. *El Fondo de Competitividad*

6.3.1.1. Aspectos básicos y principales problemas

El Fondo de competitividad se dota con recursos adicionales aportados por el Estado y trata de garantizar que aquellas Comunidades Autónomas cuyos recursos por habitante ajustado proporcionados por el sistema previos a la aplicación de este Fondo sean inferiores a la media, teniendo en cuenta la capacidad fiscal de las Comunidades Autónomas, vean incrementados dichos recursos con arreglo a las reglas de funcionamiento de este Fondo. Se trata con ello de corregir las reglas generales para evitar que las Comunidades Autónomas de mayor capacidad fiscal resulten infrafinanciadas.

Como se ha indicado en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica, uno de los problemas del sistema de financiación autonómica es que, además del FGSPF, incluye una serie de fondos adicionales de carácter vertical que se reparten con criterios muy variados y parcialmente contradictorios entre sí. De ahí la conveniencia, de cara a la reforma del sistema de financiación, de eliminar este Fondo y potenciar adecuadamente los Fondos de GSPF y de Compensación Financiera Interterritorial.

6.3.1.2. Posibles vías de reforma en el ámbito del Fondo de Competitividad

§ 6.5	<p>Consideramos que el Fondo de Competitividad puede cumplir una función importante para evitar que las CCAA que realizan un mayor esfuerzo fiscal se vean especialmente perjudicadas por la aplicación de los mecanismos del sistema de Financiación Autonómica, pero debe dotarse de una mayor claridad y transparencia al propio funcionamiento de este Fondo y a sus criterios de reparto en función de la población homogénea ajustada.</p> <p>No obstante, podría plantearse la supresión del mismo, ligada, lógicamente, a una mayor potenciación del FGSPF y de los FFCL.</p>
-------	---

6.3.2. *El Fondo de Cooperación*

6.3.2.1. Aspectos básicos y problemas

El Fondo de Cooperación, contemplado en el artículo 24 de la Ley 22/2009, trata de complementar el sistema de financiación autonómica en la mejora del Estado del Bienestar y cumpliendo el objetivo último de equilibrar y armonizar el desarrollo regional, estimulando el crecimiento de la riqueza y la convergencia regional en términos de renta. Se dotará anualmente en los Presupuestos Generales del Estado, actualizando los 1.200 millones de euros iniciales aportados por el Estado en función del índice ITE.

Las reglas de acceso a este Fondo y las de reparto entre Comunidades Autónomas son independientes del sistema en sí mismo, por lo que el Fondo ha resultado muy criticado en el sentido de que distorsiona la convergencia que se logra con la aplicación del FGSPF, por lo que, incluso, se

ha postulado su supresión. Consideramos, en este sentido, que la potenciación de los Fondos de Compensación Financiera Interterritorial en cuyo diseño se podría incluir la finalidad perseguida con este Fondo de Cooperación, podría justificar plenamente su supresión.

6.3.2.2. Posibles vías de reforma en el ámbito del Fondo de Cooperación

§ 6.6	Consideramos que la posible reforma de este Fondo debe pasar por una mayor coordinación del mismo con los Fondos de Compensación Interterritorial, de manera que un reforzamiento de estos últimos en el sentido que explicaremos posteriormente, quizá hiciese innecesario el mantenimiento de este Fondo de forma independiente. Si bien es cierto que este Fondo es incondicionado, a diferencia de los Fondos de Compensación que sí son condicionados, lo que quizá resulte de mayor utilidad a las Comunidades Autónomas beneficiarias para afrontar determinados problemas como el despoblamiento, la dispersión geográfica o un nivel de renta per cápita inferior al 90% de la media, que son criterios a tener en cuenta para acceder actualmente a los recursos de este Fondo.
-------	---

7. LOS FONDOS EXTERNOS AL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

7.1. Los Fondos de Compensación Interterritorial (FFCI)

7.1.1. Aspectos básicos y principales problemas

La Constitución española (artículo 158) y la LOFCA [arts. 4.2.b), 16 y 18.2)], prevén y regulan en sus líneas básicas los llamados Fondos de Compensación Interterritorial (FFCI), cuya regulación más detallada se contiene actualmente en la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, Reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial¹⁵. De acuerdo con lo dispuesto por los mencionados preceptos de la LOFCA, los FFCI constituyen una concreción del principio constitucional de solidaridad interterritorial (artículo 158.2 de la Constitución) y sus recursos tienen el carácter de carga general del Estado, que los dotará anualmente en sus Presupuestos Generales.

Estos Fondos no constituyen en sentido estricto un recurso o elemento del sistema de financiación autonómica pero tienen una importancia nada desdeñable en la financiación, en sentido amplio, de las Comunidades Autónomas, en la medida en que los mismos persiguen el desarrollo de las menos favorecidas en términos de inversión en bienes y servicios públicos. Lo cual, sin duda, dará lugar a un aumento de la renta *per cápita* de estas Comunidades que las aproxime a la media del conjunto de Comunidades Autónomas, de ahí que exista una estrecha interrelación entre los recursos previstos en el sistema de financiación autonómica y estos recursos constituidos por los FFCI. No es de extrañar por ello que una de las críticas constantes en la doctrina sea la de la poca atención que se prestó a los FFCI en la reforma del sistema de financiación autonómica llevada a cabo por la Ley 22/2009, actualmente vigente, y la pérdida de importancia en términos cuantitativos que a lo largo de la vigencia de este modelo de financiación han venido experimentando los FFCI.

¹⁵ La misma fue modificada en cuestiones poco relevantes por la Ley 23/2009, de 18 de diciembre, a raíz de la aprobación del actual sistema de financiación autonómica.

La LOFCA prevé la constitución de dos fondos, el Fondo de Compensación propiamente dicho y un llamado Fondo Complementario. El primero está destinado a gastos de inversión en los territorios comparativamente menos desarrollados. El Fondo Complementario también se destinará a gastos de inversión, no obstante, tal y como establece el artículo 16.5) de la LOFCA, a solicitud de los territorios beneficiarios del mismo, podrá destinarse también a financiar, durante el período que determine la ley, gastos de funcionamiento asociados a las inversiones financiadas con cargo al Fondo de Compensación o a este Fondo Complementario. La existencia de este Fondo Complementario, por tanto, es muy positiva dado que desde el punto de vista financiero no solo son necesarios los recursos económicos para realizar una determinada inversión que dote a la Comunidad de un concreto bien o servicio público, sino que al menos durante un tiempo es necesario disponer de los recursos suficientes para poner en funcionamiento dicho bien o servicio público, lo que puede acarrear determinados costes asociados, en definitiva, a la inversión en sí realizada.

Los problemas que plantean los FFCI, en línea con lo apuntado en el Informe de la Comisión de Expertos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica, fechado en julio de 2017, son los siguientes:

1.º La infradotación económica de los FFCI durante la vigencia del modelo de financiación aprobado por la Ley 22/2009, actualmente en vigor. En este sentido, el mencionado Informe de la Comisión de Expertos (página 87) aporta el siguiente dato que es muy significativo: “en 1991, primer año del FCI como fondo de desarrollo regional en exclusiva, superaba el 0,21% del PIB, pero en 2016 se situó en el mínimo histórico, por debajo del 0,04% del PIB”.

Esta infradotación de los FFCI tiene varias causas, siendo la principal de ellas la definición de la base de cálculo de los recursos de los mismos, ya que la misma está constituida por la inversión pública que haya sido aprobada en los Presupuestos Generales del Estado del ejercicio, esto es, el importe de la inversión real nueva de carácter civil presupuestada por el Estado y sus Organismos Autónomos (artículo 3 de la Ley 22/2001).

Los FFCI se dotan aplicando un porcentaje a esa base de cálculo (artículo 16.3 de la LOFCA). En una etapa como la que ha atravesado España de prolongada crisis económica desde 2008, es normal que los gastos en inversión real nueva de carácter civil presupuestados por el Estado hayan descendido sustancialmente y ello, lógicamente, ha tenido su repercusión en la dotación de los FFCI. Precisamente en estos momentos, cuando son claramente apreciables los efectos de la recuperación económica, con el crecimiento económico y la creación de empleo, se hace necesario reactivar la inversión pública, por lo que un nuevo diseño de los FFCI puede ser clave para afianzar la recuperación de la economía y la creación de empleo.

2.º La segunda cuestión que se suele poner de manifiesto en relación con el funcionamiento de los FFCI se refiere a los criterios que determinan el reparto de los FFCI entre las Comunidades Autónomas. Estos criterios están recogidos en el artículo 16.4) de la LOFCA y en el artículo 4.3) de la Ley 22/2001, que realiza una ponderación de los mismos. Al respecto, se aboga por una simplificación y actualización de los mismos, que haga más visible el funcionamiento de estos fondos y que capte mejor el objetivo de los mismos. En este sentido, nosotros consideramos que el criterio del porcentaje de desempleo sobre la población activa, esto es, la tasa de paro, tiene que te-

ner un mayor peso para el reparto de estos FFCI, pues actualmente la ponderación de este criterio es del 1%. Existen grandes diferencias en la actualidad entre la tasa de paro de unas y otras Comunidades Autónomas, siendo el paro una consecuencia de la larga crisis económica que conviene afrontar de la manera más eficaz posible para impedir que la brecha en términos de riqueza y renta *per cápita* entre unas Comunidades Autónomas y otras sea cada vez más grande.

3.º Finalmente, se suele señalar la necesidad de coordinación que debe existir entre las políticas de desarrollo regional de la UE, a través de los distintos fondos europeos creados al efecto, y los objetivos de los FFCI, así como a la necesidad de incrementar la coordinación en el ámbito interno entre las distintas Administraciones públicas.

7.1.2. Posibles vías de reforma en el ámbito de los FFCI

En coherencia con lo que acabamos de señalar, las posibles vías de reforma de los FFCI que proponemos serían las siguientes:

§ 7.1	Aumentar la dotación anual de los FFCI de forma significativa. Para ello consideramos, en línea con lo señalado en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica, que debe modificarse la base de cálculo de la dotación de estos Fondos, ligándola directamente al PIB o a los ingresos no financieros de los Presupuestos Generales del Estado. Con ello se lograría no solo aumentar la dotación económica de los Fondos sino proporcionarles una mayor estabilidad y transparencia.
§ 7.2	Revisar y actualizar los criterios de reparto de los FFCI entre las Comunidades Autónomas. Al respecto, a juicio de esta Comisión de Estudio sobre el Modelo de Financiación Autonómica, debe otorgarse un mayor peso a la ponderación del criterio de la tasa de paro, ya que actualmente existe una gran diferencia en la tasa de paro entre unas y otras Comunidades Autónomas, lo que aumenta la brecha en términos de renta <i>per cápita</i> entre unas y otras, siendo así que las inversiones productivas en la dotación de bienes y servicios públicos puede ser un elemento fundamental para el impulso en la creación de empleo y el desarrollo económico.
§ 7.3	Diseñar una mejor coordinación entre los distintos instrumentos previstos para el desarrollo de la inversión pública. Esto supone coordinar las políticas al respecto que informan los distintos fondos europeos para el desarrollo regional. En este sentido, cabe plantearse si con el refuerzo o revitalización de los FFCI tiene ya sentido mantener también el llamado Fondo de Cooperación como elemento del sistema de financiación autonómica, ya que los objetivos de éste y de los FFCI son similares, si bien, hay que reconocer que mientras los FCII están condicionados a un determinado fin (gastos de inversión y de funcionamiento), los recursos del Fondo de Cooperación son incondicionados (las Comunidades Autónomas beneficiarias tienen plena libertad para su asignación al gasto público). Asimismo, en caso de que desaparezca el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación, los FFCI deberían asumir algunas de las finalidades de aquéllos y, lógicamente, deberían potenciarse en cuanto a su volumen de recursos.

7.2. El Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas

7.2.1. Aspectos básicos y principales problemas

La larga crisis económica que ha padecido España (aunque la misma ha tenido un origen y dimensión internacionales) obligó al Gobierno de la Nación a poner en marcha unas medidas ex-

traordinarias de apoyo a la liquidez de las Comunidades Autónomas (y también de las Entidades Locales) con fundamento en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Así nacieron, *con carácter provisional*, el Fondo para el Pago a los Proveedores de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales y, posteriormente, el Fondo de Liquidez Autonómico. Ambos instrumentos han sido decisivos para dotar de liquidez a las Administraciones territoriales y para la superación de la crisis económica (posibilitando que los proveedores cobren sus facturas y reduciendo el coste financiero de acudir a la deuda pública).

El Real Decreto-ley 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las Comunidades Autónomas y Entidades locales y otras de carácter económico, ha convertido estos instrumentos extraordinarios de financiación en *definitivos o permanentes*. Dado el espacio limitado de este estudio no podemos detenernos en las interesantes cuestiones que plantean los mismos, pero sí queremos apuntar el debate más candente en relación con estas medidas.

En efecto, el artículo 6 del RD-Ley 17/2014 crea el llamado Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas que se estructura en 4 compartimentos:

1. Facilidad Financiera.
2. Fondo de Liquidez Autonómico (FLA).
3. Fondo Social.
4. Fondo en liquidación para la Financiación de los Pagos a los Proveedores de Comunidades Autónomas.

El debate en relación con estos mecanismos extraordinarios de financiación de las Comunidades Autónomas estriba, como ha quedado reflejado en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación (en el que hay una división de opiniones en la propia ponencia y varios votos particulares que versan sobre este tema), en determinar una posible quita o condonación de la deuda asumida por las Haciendas autonómicas con el Estado por aplicación de estos mecanismos (fundamentalmente del FLA), todo ello, claro está, para posibilitar que puedan volver a financiarse en los mercados por sí mismas, sin la ayuda o concurso del Estado central.

En su configuración y funcionamiento estos mecanismos extraordinarios para dotar de liquidez a las CCAA han estado muy condicionados por la existencia de una situación grave de crisis económica y por la duración y evolución de la misma. En un escenario en el que claramente se observan datos que ponen de manifiesto esa salida de la situación de crisis económica (reactivación de la economía, creación de empleo, aumento de la recaudación tributaria, etc.), lógicamente, la primera pregunta que surge es si tiene sentido ya la pervivencia de estos mecanismos, sobre todo, porque la puesta en marcha de los mismos ha supuesto un cierto grado de injerencia estatal en el ámbito de la autonomía financiera autonómica. La respuesta, evidentemente, y en ello coincidimos con el Informe del Grupo de Estudio sobre la reforma de la financiación autonómica, es que no, que estos mecanismos ya han cumplido su función y que en el nuevo escena-

rio de la financiación autonómica deben desaparecer y las CCAA tener libertad para acudir por sí mismas a los mercados financieros. Otra cosa es determinar si su desaparición debe ser inmediata o debe ser progresiva en función de la evolución de la situación financiera autonómica.

Sin embargo, nosotros postulamos, no su desaparición llana y simple, sino su transformación o su nueva configuración como mecanismos en los que se concreta la coordinación financiera tanto en sentido vertical entre el Estado y las CCAA como, también, en sentido horizontal entre CCAA. Lo que queremos poner de manifiesto es que estos mecanismos extraordinarios de financiación han cumplido eficazmente su misión, han proporcionado liquidez a las CCAA que lo necesitaban y han contribuido (por el ahorro de intereses) a un ahorro sustancial de las mismas en la captación de recursos vía deuda pública. Creemos que ello no debe ser desestimado, superada la crisis económica, configurando a tal efecto estos mecanismos como instrumento de cooperación o colaboración verdaderamente voluntaria entre Entes públicos, si con ello se consigue un ahorro importante cuando para alguna Comunidad Autónoma sea necesario acudir a los mercados financieros para obtener recursos y de hacerlo por sí misma el coste de esos recursos fuese sustancialmente más elevado que arbitrando y poniendo en marcha este instrumento en el que podrían colaborar tanto el Estado, como otras CCAA con la solvencia financiera suficiente en los mercados como para obtener recursos de forma “ventajosa” en términos de interés.

7.2.2. Posibles vías de reforma en relación con el Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas

§ 7.4	<p>Es deseable que las Comunidades Autónomas vuelvan a tener acceso por sí mismas a los mercados financieros a un coste similar al del Estado, lo que haría innecesarios estos mecanismos extraordinarios de financiación.</p> <p>Sin embargo hay que ser conscientes que esto no es posible, al menos a corto plazo, por lo que, dado que estos mecanismos han demostrado su eficacia y han supuesto, más allá de dotar de liquidez a las Comunidades Autónomas, un importante ahorro financiero para estas (al conseguir préstamos a un tipo de interés más bajo que el que ellas por sí mismas podrían haber conseguido), no sería acertada su supresión inmediata en una inminente reforma del sistema de financiación autonómica.</p>
§ 7.5	<p>Consideramos que estos mecanismos, siempre que tengan un auténtico carácter voluntario para las Comunidades Autónomas que deseen adherirse a los mismos, pueden constituir un buen ejemplo de colaboración financiera entre el Estado (que puede conseguir financiación con deuda pública a un coste más ventajoso) y aquellas. Por ello, creemos que se debe potenciar este carácter de mecanismo de colaboración financiera voluntaria y que, incluso, en el mismo se puede dar entrada a las Comunidades Autónomas que también estén en condiciones de conseguir financiación vía deuda pública en condiciones ventajosas.</p>