

**La corresponsabilidad fiscal en
Estados federales: una comparativa del
sistema español frente al alemán y al
estadounidense**

Carlos Sáenz Royo y Eva Sáenz Royo

Carlos Sáenz Royo

Profesor del Centro Universitario de la Defensa, Academia General Militar, Zaragoza, España. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Zaragoza (España) en la especialidad de análisis económico. Es doctor por la Universidad de Zaragoza en economía y gestión de las organizaciones. Ha ejercido puestos de responsabilidad nacional e internacional en numerosas empresas como Opel, Dynamit Nobel, Casting Ros, y en el grupo Inalsa, liderando y dirigiendo diversos proyectos de investigación. Cuenta con varias publicaciones en revistas tanto nacionales como internacionales. Sus principales temas de investigación abarcan diversos campos de la organización industrial, fundamentalmente en el área de gestión estratégica.

Las comunicaciones con el autor pueden dirigirse a:
Centro Universitario de la Defensa
Academia General Militar
Ctra. de Huesca s/n
50090 Zaragoza - España
E-mail: csaenz@unizar.es

Eva Sáenz Royo

Profesora de la Universidad de Zaragoza, Facultad de Derecho, Zaragoza, España. Licenciada en derecho y doctora en derecho por la Universidad de Zaragoza. Fue diputada nacional en la Legislatura de 2004-2008 y actualmente es profesora contratada-doctora de Derecho Constitucional en la Universidad de Zaragoza, acreditada como titular universitaria por la Agencia Nacional de Evaluación de Calidad y Acreditación (ANECA). Tiene estancias de investigación en BMW Center for German and European Studies, Georgetown University, Washington y en UCD School of Law, Dublin. Entre sus escritos destaca la monografía "Estado social y descentralización política. Una perspectiva constitucional comparada de EE.UU., Alemania y España", Thomson/Civitas, 2003. Ha publicado diversos artículos en revistas especializadas o libros colectivos.

Las comunicaciones con la autora pueden dirigirse a:
Universidad de Zaragoza
Facultad de Derecho
c/ Pedro Cerbuna, 12
50009 Zaragoza - España
E-mail: evasaenz@unizar.es

Carlos Sáenz Royo y Eva Sáenz Royo

La corresponsabilidad fiscal en Estados federales: una comparativa del sistema español frente al alemán y al estadounidense

Uno de los cimientos del federalismo fiscal es el principio de la responsabilidad tributaria. Tal y como se ha demostrado en la práctica federal, este principio asegura comportamientos fiscalmente responsables tanto de la federación como, sobre todo, de los entes subestatales.

El presente estudio analiza la responsabilidad fiscal del sistema autonómico español en comparación con la responsabilidad fiscal en otros modelos federales como EE.UU. y Alemania. La comparación entre modelos federales tiene como objetivo la detección de posibles deficiencias en los diferentes modelos y la propuesta de posibles mejoras en la corresponsabilidad fiscal que pudieran corregir determinados comportamientos fiscales de los entes subestatales.

Palabras clave: Relaciones Financieras Intergubernamentales; Relaciones Fiscales; Financiamiento; Entidades Federales; España; Estados Unidos; Alemania

Shared Fiscal Responsibility in Federal States: an Analysis Comparing the Spanish System with that of Germany and the USA

One of the foundations of fiscal federalism is the principle of the fiscal responsibility. As demonstrated in federal practice, this principle promotes fiscally responsible behavior of both federation and, above all, states.

This study analyzes the fiscal responsibility of Spanish autonomies compared to fiscal responsibility of states in other models such as the U.S. and Germany federal system. The federal model comparison aims to detect possible deficiencies in models and to propose improvements in the fiscal responsibility that could correct certain fiscal behavior of the states.

Key Words: Intergovernmental Financial Relations; Fiscal Relations; Financing; Federal Entities; Spain; United States; Germany

El principio de la responsabilidad tributaria es la mejor forma de enfrentar al agente decisor con el coste de sus decisiones y a su elector con el valor de los servicios que recibe.

La corresponsabilidad fiscal en Estados federales: una comparativa del sistema español frente al alemán y al estadounidense*

Introducción

Uno de los principales principios del federalismo fiscal es el de la responsabilidad tributaria, que dice que, en un sistema federal, el Gobierno que decide el gasto debería ser también el que tiene la responsabilidad de obtener del sector privado los recursos necesarios para financiarlo. La responsabilidad tributaria o de ingreso se traduce así en la capacidad -legislativa- para decidir el volumen y la estructura de los propios ingresos.

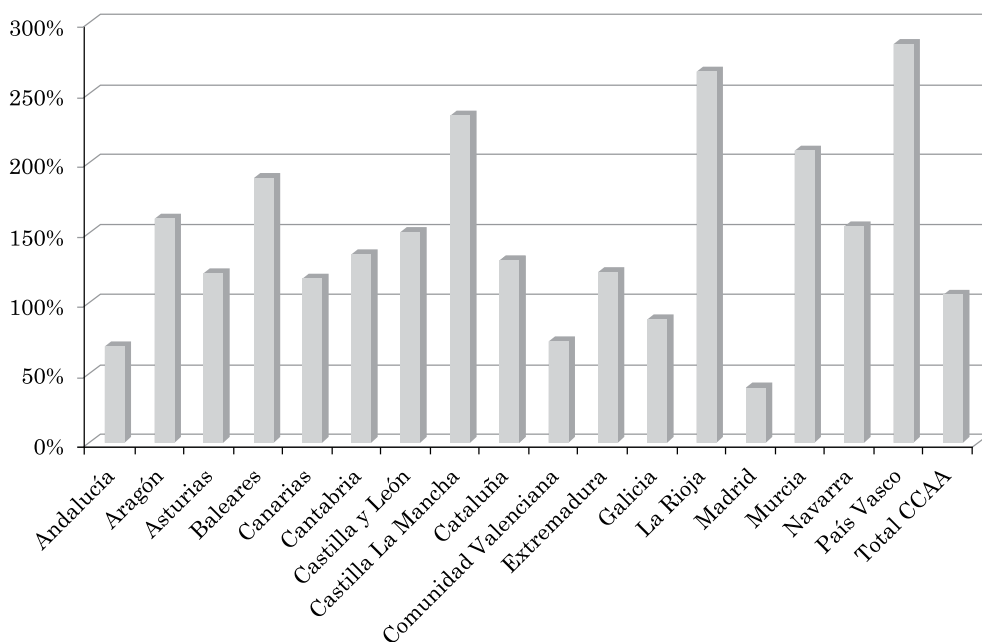
El principio de la responsabilidad tributaria (y con él, el reconocimiento de poder impositivo a la federación y a las unidades subestatales para el ejercicio de sus respectivas competencias) permite que el coste de las decisiones políticas sea visible tanto para el Gobierno como para los votantes, haciendo que los recursos para financiar los gastos los recauden los mismos gobiernos que prestan esos servicios. Esta es la mejor forma de enfrentar al agente decisor con el coste de sus decisiones y a su elector con el valor de los servicios que recibe (Zabalza, 2012). Además, puede evitar que los gobiernos subcentrales expandan el gasto muy por encima de sus posibilidades y que dejen de pedir continuamente más recursos al Gobierno central.

Precisamente, una de las cuestiones que la crisis actual ha puesto de manifiesto en el caso español es que las Comunidades Autónomas¹ (CCAA, en adelante) han desarrollado una tendencia al gasto y al endeudamiento por encima de la del Estado. En cinco años (2005-2010) la deuda de las CCAA se ha duplicado, aunque su disparidad de comportamiento puede apreciarse en el Gráfico 1².

Recibido: 10-10-2014. Aceptado: 28-03-2015.

(*) Se agradece el apoyo financiero a los proyectos de investigación ECO2013-48496-C4-3-R, financiado por el Ministerio español de Economía y Competitividad, y CREVALOR, financiado por la Diputación General de Aragón (DGA) y el Fondo Social Europeo.

Gráfico 1
Evolución del endeudamiento de las CCAA 2005-2010 (en %)



Fuente: elaboración propia a partir de los datos del Boletín Estadístico del Banco de España.

Partiendo de que el endeudamiento de las CCAA es un fenómeno complejo y tiene diversas causas (Fernández Llera y Monasterio Escudero, 2010; Ruiz-Huerta Carbonell y García Díaz, 2012), el presente estudio centrará su análisis en la responsabilidad fiscal que tienen las CCAA actualmente en comparación con la responsabilidad fiscal que se reconoce en otros modelos federales como EE.UU. y Alemania. La comparación entre modelos de distintos países tiene como objetivo la detección de posibles deficiencias en la aplicación del modelo federal, en este caso el modelo español, y la propuesta de posibles mejoras en la corresponsabilidad fiscal que pudieran corregir determinados comportamientos de los entes subcentrales.

1. El origen de la corresponsabilidad fiscal en EE.UU.

El principio de responsabilidad tributaria es el inspirador del federalismo en EE.UU. desde sus orígenes y, en este sentido, la capacidad para decidir sobre los propios ingresos se considera irrenunciable

para los estados miembros y compatible con el reconocimiento de ese mismo poder para la federación (o Gobierno central).

Tal y como Hamilton (1994) escribiera en *El federalista* en 1788: “Los Estados individuales deben poseer una autoridad independiente e incontrolable para recaudar sus propios ingresos para mantener sus propios deseos... Yo afirmo que (con la única excepción de los impuestos sobre las importaciones y las exportaciones) ellos retendrían esta autoridad en el más absoluto sentido; y que cualquier intento por parte del gobierno nacional de menoscabarles en el ejercicio de ésta sería una asunción violenta de poder injustificado por algún artículo o cláusula de la Constitución”.

A través de la historia constitucional de los EE.UU., la Corte Suprema ha hecho afirmaciones similares considerando el poder impositivo de los estados como esencial elemento de su soberanía (Hellerstein, 2011). Así, el juez Marshall observó en 1824 que “el poder fiscal de los Estados es indispensable para su existencia”³. Cincuenta años más tarde la Corte Suprema se hace eco de estas afirmaciones cuando declara: “Que el poder fiscal de un estado es uno de sus atributos de soberanía: que existe independientemente de la Constitución de los EE.UU., y no deriva de este instrumento; y que tendría que ser ejercido ilimitadamente sobre todas las propiedades, comercio, negocios y distracciones que existan o realizadas dentro de sus fronteras estatales, excepto lo que ha sido dado al gobierno federal, bien expresamente o por necesaria implicación, son afirmaciones que han sido confirmadas por esta Corte muy a menudo. Y reconociendo el grado del poder fiscal perteneciente a los estados, nosotros hemos declarado que es indispensable para su continuada existencia”⁴.

La Corte Suprema ha reiterado estas afirmaciones en más recientes pronunciamientos, al señalar que “los estados tienen atribuidos poderes soberanos en crear sus sistemas fiscales para asegurar sus ingresos y conseguir sus intereses locales”⁵.

Este poder impositivo respecto a los estados se considera compatible con que la federación también posea poderes fiscales semejantes propios de su soberanía. Para ilustrar esta consideración señaló el juez Marshall: “El poder de imposición... es un poder que, en su propia naturaleza, es capaz de residir en, y ser ejercido por, diferentes autoridades al mismo tiempo. Estamos acostumbrados a ver esto para diferentes propósitos, en diferentes manos... El Congreso está autorizado para establecer y recaudar impuestos... Esto no interfiere con el poder de los estados para establecer sus impuestos para llevar

En todos los Estados federales se reconoce cierta superioridad del todo respecto de las partes, de manera que el Gobierno federal no se limita a recaudar exclusivamente lo que gasta y las partes no pueden financiar todos sus gastos mediante los recursos que recaudan.

a cabo sus propios gobiernos; ahora bien, el ejercicio de ese poder por los estados es el ejercicio de una parte del poder que es concedido a los Estados Unidos”⁶.

2. La corrección en la práctica del principio de responsabilidad tributaria

En la práctica de todos los Estados federales se reconoce una cierta superioridad del todo respecto de las partes, de manera que el Gobierno federal no se limita a recaudar exclusivamente lo que gasta y las partes no pueden financiar todos sus gastos exclusivamente mediante los recursos que ellos mismos recaudan.

Así, por ejemplo, en Alemania, la supremacía financiera del centro quedó asegurada desde que la federación tuvo acceso a la recaudación de los impuestos sobre la renta y sociedades. Si bien en la versión original de la Ley Fundamental se estableció en los apartados primero y segundo del Art. 106 una separación de las fuentes de ingresos según la cual a los *Länder* (gobiernos subcentrales) les correspondían los de mayor volumen, como son el impuesto sobre la renta y el de sociedades, en el apartado 3 de este artículo se permitía al *Bund* (Gobierno central), previa aprobación del *Bundesrat*, tomar parte de estos impuestos siempre que no pudiera cubrir sus gastos con otros. A raíz de la asunción por parte del *Bund* de las cargas derivadas de la guerra y de la Seguridad Social, en virtud del Art. 120 LF, desde 1951 la federación tuvo acceso a la recaudación de los impuestos sobre la renta y sociedades. Con las posteriores modificaciones constitucionales de 1955 y 1969 se consagró la supremacía financiera federal. Por la reforma de 1955 se fijaron en la propia Ley Fundamental las cuotas de participación respectivas del *Bund* y los *Länder* en ambos impuestos. En la reforma de 1969 se le atribuyó al *Bund* un porcentaje de los impuestos sobre la renta y sobre las sociedades más generoso.

También en EE.UU. quedó garantizada la supremacía financiera de la federación respecto de las partes a partir de 1913. Fue entonces cuando se aprobó la XVI Enmienda a la Constitución a través de la cual se le autoriza al Gobierno federal a gravar la renta “sin el prorrateo entre varios estados, y sin tener en cuenta cualquier censo o enumeración” (Hellerstein, 2011).

Esta necesidad de supremacía financiera del centro respecto de las partes en los Estados federales se debe a varias razones (Zabalza, 2012).

En primer lugar, porque la distribución de impuestos entre el Gobierno central y los subcentrales, muy similar en todos los Estados federales, responde a criterios de eficiencia, de manera que los impuestos de mayor recaudación recaen en manos del Gobierno central. Así, por ejemplo, impuestos de gran recaudación como los de Sociedades e IVA se asignan a los Gobiernos centrales, debido a que tienen bases imponibles territorialmente móviles o cuya carga puede ser fácilmente trasladada de una jurisdicción a otra. Otros impuestos de menor importancia recaudatoria, como los que gravan la propiedad o las transacciones inmobiliarias, suelen asignarse a los Gobiernos subcentrales ya que son de base menos móvil. Los que gravan la renta suelen compartirse entre los dos niveles de Gobierno.

Pero además de por razones de eficiencia económica, el hecho de que el Gobierno central tenga más capacidad recaudatoria se debe a que este asume funciones que le exigen tener esa capacidad recaudatoria más allá de su responsabilidad de gasto.

Primeramente, porque el Gobierno central suele garantizar, a través de transferencias a los gobiernos subcentrales, una distribución de la renta regional equitativa y garantizar así una más homogénea provisión de servicios en todo el Estado. Es decir, desde el Gobierno central se puede tratar de financiar la brecha fiscal horizontal. Si el Gobierno central no asumiera esta función reequilibradora y los gobiernos subcentrales contaran solo con los recursos que ellos mismos recaudan, se produciría una gran diferencia en la provisión de servicios entre los gobiernos subcentrales más ricos, con mayor capacidad recaudatoria, y los gobiernos subcentrales más pobres, con mayores necesidades de gasto.

En segundo lugar, porque, según los principios del federalismo fiscal, corresponde al Gobierno central la competencia de estabilización macroeconómica, que es una competencia coyuntural y variable que requerirá las bases imponibles más potentes y de mayor elasticidad, con el fin de que pueda desarrollar de forma oportuna la política fiscal adecuada según la coyuntura macroeconómica del momento.

Por lo tanto, en todo Estado federal hay una diferencia recaudatoria a favor del Gobierno central, que recauda más allá de su responsabilidad de gasto, y esta diferencia recaudatoria se conoce como “brecha fiscal vertical”. No obstante, según el principio general de ordenación fiscal, debe ser lo más pequeña posible, con el fin de promover la responsabilidad fiscal de los gobiernos subcentrales. Veamos a

Si bien se reconoce poder tributario a las CCAA al reconocer la posibilidad de fijar sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, este se ve muy mermado por la prohibición de doble imposición y de duplicidad normativa.

continuación el funcionamiento de este principio en el sistema de financiación autonómica español y su comparación con otros sistemas.

3. El sistema de financiación autonómica común y su relación con el principio de responsabilidad tributaria

La Constitución española, tras consagrar la autonomía financiera de las CCAA para el desarrollo y ejecución de sus competencias (Art. 156.1 CE), al establecer el elenco de los recursos que constituyen la hacienda autonómica⁷ se decanta por un sistema mixto⁸, donde el margen de maniobra dejado al Estado para llevar a cabo la definitiva distribución de competencias financieras mediante Ley Orgánica (Art. 157.3 CE)⁹ es muy amplio. Dentro del marco por esta diseñado, serán los respectivos estatutos autonómicos los encargados de concretar su sistema de financiación¹⁰.

El sistema de financiación diseñado originariamente por la LOFCA aseguraba la suficiencia financiera de las CCAA para el ejercicio de sus competencias a través de la cesión de impuestos, las tasas afectas a los servicios transferidos y, subsidiariamente, bajo la forma de un porcentaje de participación en los ingresos estatales, todas ellas de libre disposición para las CCAA¹¹. Por su parte, las fuentes de financiación estatal de carácter condicionado (FCI, asignaciones niveladoras) parecían llamadas a ser unas fuentes de financiación excepcionales, solo extensibles a algunas CCAA, y respecto de las cuales la restricción de su uso por parte de las CCAA podía justificarse por la finalidad redistributiva que estaban llamadas a satisfacer.

Si bien se reconoce poder tributario a las CCAA al reconocer la posibilidad de fijar sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, este se ve muy mermado por la prohibición de doble imposición y de duplicidad normativa. Según el artículo 6.2 de la LOFCA, ya en su redacción original señalaba que las CCAA no pueden establecer tributos que recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Esta limitación a su poder tributario se ha visto intensificada, además, por la interpretación que el propio Tribunal Constitucional ha hecho de los límites constitucionales de doble imposición, debido a la concurrencia impositiva entre los distintos niveles de Gobierno (Rodríguez Bereijo, 2010).

Por tanto, la autonomía financiera de las CCAA constitucionalmente fijada se entendía originariamente por la LOFCA más como “suficiencia” de recursos de libre disposición para el ejercicio de sus

Sobre todo a lo largo de la última década, se ha asistido en España a un progresivo proceso de descentralización financiera.

competencias que como “capacidad” para decidir sobre sus propios recursos o, como señala el propio Tribunal Constitucional: “la autonomía financiera de las comunidades autónomas viene definida en el bloque de constitucionalidad más por relación a la vertiente del gasto público -y si acaso a la de las transferencias de ingresos procedentes de la hacienda estatal, que constituyen un derecho de crédito a favor de las haciendas autonómicas (...) - que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la hacienda autonómica. Se configura así un sistema de financiación apoyado en mecanismos de transferencias desde el Estado” (STC 13/1992, FJ 7).

Sobre todo a lo largo de la última década, se ha asistido en España a un progresivo proceso de descentralización financiera. Las modificaciones, en cierta forma anticipadas por Herrero y otros (2007) e introducidas por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, como modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y 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, suponen una profundización en este sentido de la descentralización tributaria. Concretamente, se eleva del 33% al 50% la cesión del IRPF, del 35% al 50% el IVA, y del 40% al 58% en los Impuestos Especiales sobre hidrocarburos, alcohol y tabaco (ver detalle en la Tabla 1)¹². También se incrementan las competencias normativas en IRPF, en materia de modificación de mínimos personales y familiares, la aprobación de la escala autonómica y deducciones de cuota.

Tras la reforma de la LOFCA por Ley Orgánica 2/2012, que introduce alguna modificación respecto al Impuesto sobre Hidrocarburos, el artículo decimoprimer de la misma señala los impuestos cedidos a las CCAA y algunos de los límites de la cesión: “Solo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos: a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento. b) Impuesto sobre el Patrimonio. c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. e) Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento. f) Los

Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos. g) El Impuesto sobre la Electricidad. h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. i) Los Tributos sobre el Juego. j) El Impuesto sobre Hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico”.

Tabla 1
Financiación Subestatal en España.
Estructura porcentual de los recursos de naturaleza tributaria

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Recursos de naturaleza tributaria										
Tributos Propios	0,98	0,93	0,67	0,81	0,83	0,83	0,78	0,78	0,82	0,76
Tributos cedidos	24,98	24,72	49,62	50,84	52,19	52,95	55,08	54,12	49,67	53,68
Tributos concertados o convenidos	9,33	8,46	7,59	7,29	7,20	7,09	7,58	6,12	7,06	6,52
Recargo de tributos estatales	0,08	0,11	0,08	0,05	0,02	0,04	0,03	0,04	0,04	0,04
Tasas afectas a servicios transferidos. Incluye:	0,88	0,89	0,87	0,85	0,82	0,82	0,87	0,91	0,82	0,65
<i>Tasas afectas a servicios transferidos (territorio de régimen fiscal común) (1)</i>	0,88	0,89	0,72	0,71	0,67	0,69	0,73	0,75	0,65	0,47
% Total recursos procedentes de tributos en la financiación de las CCAA	36,24	35,11	58,83	59,84	61,07	61,73	64,34	61,95	58,40	61,65

Fuente: elaboración propia a partir del Informe sobre la Financiación de las Comunidades Autónomas. Secretaría General de Financiación Territorial. Ministerio de Economía y Hacienda.

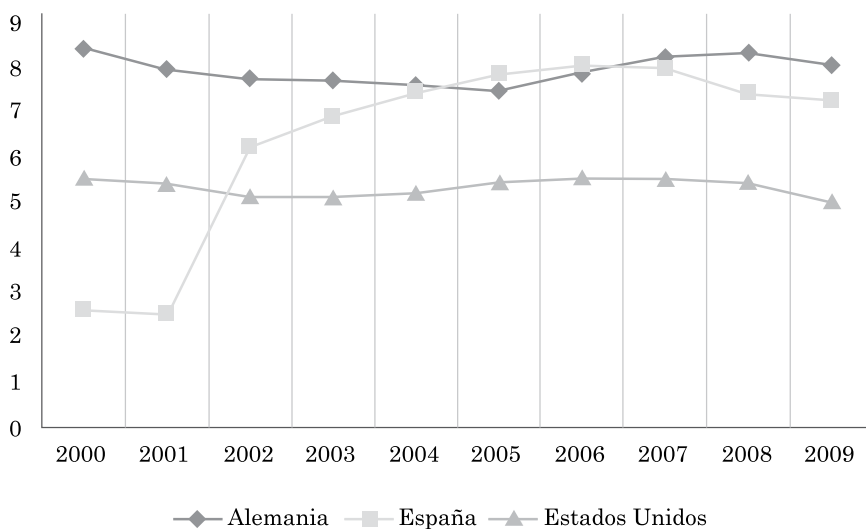
(1) Desde el año 2002 al 2006 la diferencia entre total de tasas afectas a los servicios transferidos y las correspondientes al régimen fiscal común corresponden a las CCAA forales.

El resultado de este progresivo proceso de descentralización ha sido doble:

a) Un incremento sustantivo de los ingresos fiscales de las CCAA y una reducción de la brecha fiscal vertical

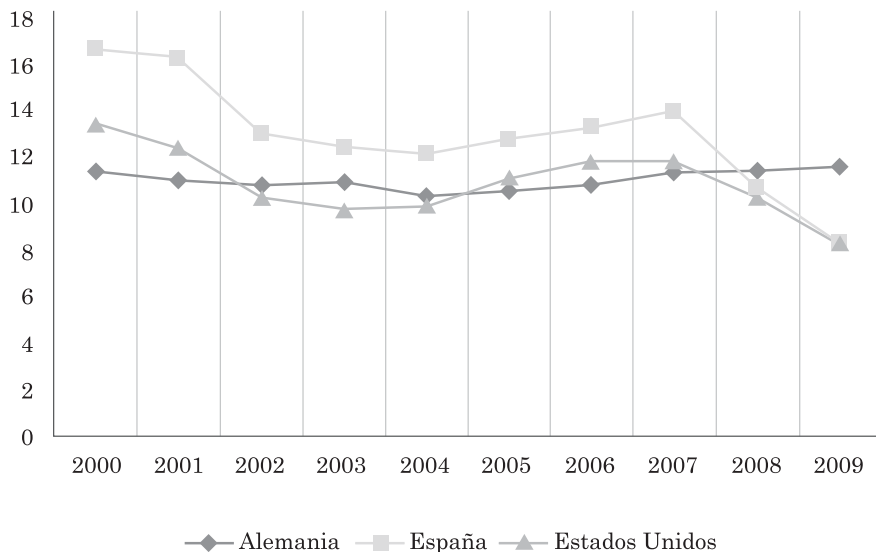
Tal y como puede apreciarse en los Gráficos 2 y 3, uno de los principales efectos del proceso de descentralización fiscal ha sido el incremento sustantivo de los ingresos fiscales de las CCAA, asimilándose al modelo alemán, y la reducción de los mismos del Estado.

Gráfico 2
Evolución del porcentaje de los ingresos fiscales totales de los entes subestatales por unidad de PIB nacional del año 2000 al 2009



Fuente: elaboración propia a partir de los datos publicados por la base de datos de OCDE.

Gráfico 3
Evolución del porcentaje de los ingresos fiscales totales del Estado por unidad de PIB nacional del año 2000 al 2009



Fuente: elaboración propia a partir de los datos publicados por la base de datos de OCDE.

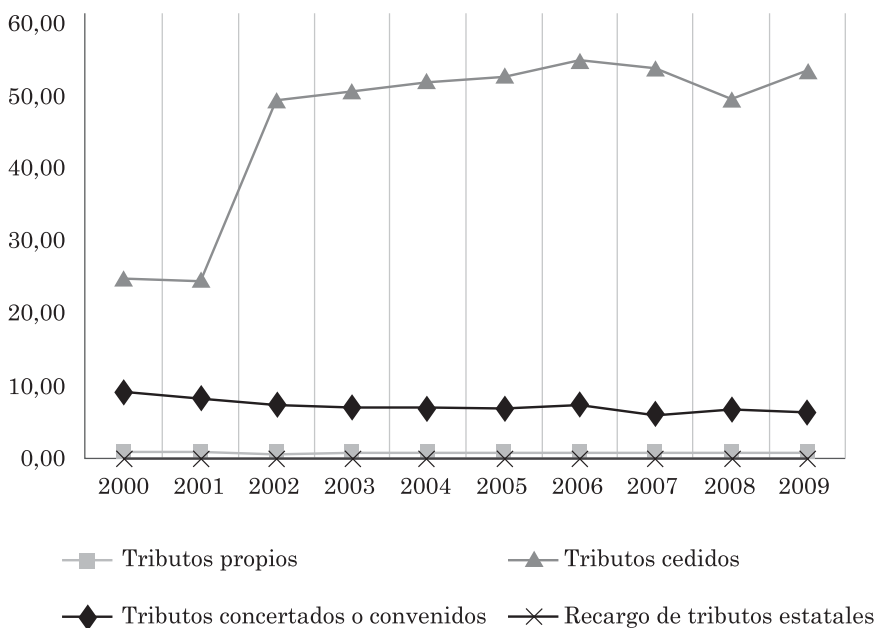
Durante la segunda mitad de los años 80 y la primera mitad de los 90, los ingresos no condicionados han representado en torno al 30-40% de toda la financiación disponible por los gobiernos autonómicos en España. A partir de la reforma de 2001, el peso de los recursos incondicionados ha ido aumentando significativamente hasta alcanzar el 60% en el año 2007, último disponible a partir de las series comparables con datos en términos de Contabilidad Nacional del FMI. Este porcentaje aumentará más cuando los datos de 2010 estén disponibles tras la reforma de diciembre de 2009 (Toboso, 2011). Además, las últimas cifras oficiales sobre la participación de las comunidades autónomas en los gastos e ingresos públicos (34,6% de los gastos frente al 19,1% de los ingresos en 2010; mientras que en 2000 la participación en el gasto era de 28,3% frente al 9,6 % de participación en los ingresos) suponen una reducción de la brecha fiscal vertical y permiten afirmar que España se encuentra en la actualidad entre los países desarrollados más descentralizados (Ruiz-Huerta Carbonell, Vizán Rodríguez y Benyakhlef Domínguez, 2012).

b) El peso de los impuestos estatales cedidos en la financiación autonómica en contraste con la infrutilización del poder impositivo autonómico propio

Tal y como puede verse en el Gráfico 4, los tributos propios y el recargo tienen una mínima participación en los ingresos de las CCAA españolas, mientras que son los tributos cedidos los que más peso tienen.

Sobre los tributos cedidos las CCAA no solo tienen territorializado el total o un porcentaje de lo recaudado por el Estado, sino que sobre los mismos se les reconoce cierta capacidad normativa. Por tanto, a las CCAA se les ha reconocido poder fiscal no solo sobre sus impuestos propios (sobre el juego del bingo, sobre combustibles derivados del petróleo, cánones medioambientales y otros), sino que también proyecta su poder normativo en los tributos cedidos (patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre el juego), así como en el IRPF.

Gráfico 4
Evolución del origen de la financiación de las CCAA en España en porcentaje desde el año 2000 hasta el 2009



Fuente: elaboración propia a partir del Informe sobre la Financiación de las Comunidades Autónomas, Secretaría General de Financiación Territorial, Ministerio de Economía y Hacienda.

c) La no profundización del principio de responsabilidad tributaria

El hecho de que el mayor peso de los ingresos fiscales de las CCAA esté en los tributos cedidos no permite profundizar en el principio de responsabilidad tributaria. Por una parte, para fomentar la responsabilidad fiscal el impuesto debería ser establecido y regulado por la CCAA, de forma que el elector pueda relacionar el impuesto con los servicios que otorga dicha comunidad autónoma. En nada fomenta la corresponsabilidad el hecho de que la recaudación del impuesto estatal luego se territorialice, es decir, que se ceda el producto de la recaudación a cada territorio (Rodríguez Bereijo, 2010). Por otra parte, el incremento del poder impositivo autonómico en estos impuestos no ha sido empleado en la práctica para incrementarlos y aumentar con ello su nivel de ingresos; para conseguir este fin los gobiernos autonómicos consideran más “rentable” tratar de negociar un aumento en el porcentaje de cesión de lo recaudado, que es lo que

se ha ido consiguiendo en los sucesivos acuerdos en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

En la práctica, la cesión de la competencia normativa en muchos impuestos se ha utilizado por la mayoría de las CCAA minorando el gravamen hasta su práctica supresión. En concreto, en materia de tributos cedidos, las CCAA únicamente han subido el tipo general de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, mientras en el resto de las figuras se ha abierto una competencia fiscal a la baja entre las CCAA (Franco Rubio, 2010). En general, las CCAA han mostrado escaso o nulo interés en asumir el coste político de este modo de cobertura de gastos y han preferido, en cambio, la comodidad de una negociación mediante transferencias de ingresos desde la Hacienda del Estado que, además, les ha permitido instalarse en el victimismo político, apelando continuamente a la necesidad de nuevas y mayores transferencias de ingresos por parte del Estado (Rodríguez Berejío, 2010; Zubiri, 2010). Muy expresivas al respecto son las palabras de Rodríguez Berejío (2010) al señalar que: “una administración a la que se encomienda la decisión de gastar los recursos públicos, pero no de recaudarlos, propende más fácilmente a la expansión incontenida del gasto público, a su mala asignación o al despilfarro, tomando a su cargo, por razones políticas o electorales, compromisos o demandas sociales de prestación de bienes y servicios públicos que luego resulta incapaz de financiar y cumplir. Tendiendo, por consiguiente, a desplazar su cobertura sobre aquel nivel de Gobierno (el Estado) en donde residen las fuentes principales de la financiación. Y una Hacienda de transferencia propende más fácilmente a convertirse en una Hacienda irresponsable y “parasitaria”, caracterizada por: la despreocupación sobre el control de la gestión tributaria y por la generalización y personalización del reparto de la carga fiscal entre todos los contribuyentes; la irresponsabilidad fiscal respecto de las decisiones y demandas de gasto público y una mala asignación de los recursos públicos; la ausencia de una relación entre la hacienda autonómica y sus propios contribuyentes, lo que repercutirá negativamente en la educación tributaria de los ciudadanos y no hará sino fortalecer el sentimiento de impopularidad y rechazo frente a los impuestos autonómicos y locales, actualmente ya muy fuerte, así como la creencia de que los bienes y servicios públicos que se prestan son gratuitos o sin coste, una especie de ‘derechos sociales adquiridos’”.

En el período de crecimiento económico 1997-2007, las CCAA no mejoraron su posición financiera y se dedicaron a gastar más.

De hecho, en el período de crecimiento económico 1997-2007, las CCAA no mejoraron su posición financiera y se dedicaron a gastar más. Mientras el nivel central mejoró su posición financiera, disminuyendo su déficit de manera continua (con superávit en los años 2005, 2006 y 2007) y reduciendo muy significativamente su nivel de deuda, desde el 55,2% hasta el 27,7% del PIB, las CCAA aprovecharon la bonanza económica y los mayores ingresos para aumentar su nivel de gasto. López Laborda (2012) recuerda que el nivel regional siempre ha liquidado sus cuentas con déficit (y equilibrio en 2006).

4. El sistema federal alemán y el principio de responsabilidad tributaria

La evolución del sistema de financiación autonómico español, tendente a un incremento de los recursos de libre disposición de las CCAA y a una reducción de la brecha fiscal vertical, ha mirado hasta el momento más hacia Alemania que hacia EE.UU. Efectivamente, el modelo alemán no se inspira en el principio de responsabilidad tributaria, sino que su objetivo ha sido el de suficiencia de los *Länder* en recursos de libre disposición para el ejercicio de sus competencias. De hecho, los *Länder* han obtenido vía subvenciones negociadas únicamente en torno al 14-16% del total de sus ingresos desde la década de 1980, mientras que sus recursos incondicionados representan en torno al 80% del total de los ingresos (Toboso, 2011), cifra a la que se acerca el sistema de financiación español tras las últimas reformas. La mayor parte de los ingresos de libre disposición de los *Länder* proceden de su participación en el IRPF (constitucionalmente fijada en el 45% para la Federación, 45% para los *Länder* y el resto para los gobiernos locales), Impuesto de Sociedades (constitucionalmente repartido en los mismos términos que el IRPF) y en el IVA (cuya participación se fija anualmente, en torno al 45% para los *Länder* y el 55% para la Federación).

Este tipo de sistema de financiación permite a los entes subestatales una gran libertad en la disposición de recursos y una menor dependencia en el ámbito de las relaciones intergubernamentales, a la vez que se logra -como veremos- una gran homogeneidad legislativa fiscal. Pero genera una problemática que hace poco aconsejable la asimilación a este sistema.

El principio de responsabilidad tributaria queda insatisfecho desde el momento en que las facultades legislativas en el terreno tributario están atribuidas constitucionalmente a la Federación. De

esta manera, los *Länder* no tienen ningún poder impositivo y no son los que deciden los ingresos en función de las políticas que quieran desarrollar. Tampoco la Federación es libre para incrementar sus ingresos fiscales procedentes de impuestos compartidos, que son los de mayor recaudación (IRPF, Sociedades e IVA), ya que necesita el consentimiento del *Bundesrat*. De esta manera, el coste de las decisiones políticas queda diluido entre la Federación y los *Länder*, sin que los votantes tengan una clara percepción del valor de los servicios que reciben desde el ámbito federal y desde el ámbito subestatal.

Ante estas debilidades, ya la reforma de 2006 apostó por el fortalecimiento del principio de responsabilidad tributaria en lo relativo al impuesto sobre la adquisición de terrenos, concediendo a los *Länder* poder impositivo (Art. 105.2 LF) (Arroyo Gil, 2009). También la reforma de 2009 trató de profundizar en este principio, y no solo centrarse en la intensificación de las llamadas “reglas fiscales” y la mejora de la eficiencia de la administración pública tributaria (Arroyo Gil, 2010). No obstante, las resistencias a incrementar la responsabilidad fiscal han procedido de los *Länder* más pequeños y con menos recursos, sin que finalmente el objetivo se haya cumplido. La financiación de los *Länder* seguirá dependiendo de los rendimientos fiscales procedentes de los impuestos que regula legislativamente la Federación.

Respecto a la recaudación impositiva, los *Länder* ostentan el protagonismo en la aplicación y gestión de la mayor parte de los tributos (Art. 108 LF). De hecho, la Federación únicamente se encarga de la administración de aquellos impuestos cuya recaudación le corresponde en su totalidad y de los de carácter comunitario (Art. 108.1 LF); el resto de los tributos, tanto los de recaudación de los *Länder* -Impuesto sobre sucesiones y donaciones, sobre vehículos de tracción mecánica, sobre loterías, etc.- como los de recaudación compartida -Impuesto sobre la renta, sociedades e IVA¹³- son administrados por los propios *Länder*, que transfieren después a la Federación la parte que le corresponda (Art. 108.2 LF); si bien es cierto que en este último supuesto (impuestos de recaudación compartida), la administración de los *Länder* se ejerce por delegación de la Federación (Art. 108.3 LF), lo que conlleva que esta se reserve importantes competencias de control o supervisión (*Bundesaufsicht*), jurídica y de oportunidad, sobre la actuación de los *Länder*.

También, en gran medida, a este sistema de recaudación descentralizada parece avocar el Art. 204 en sus tres primeros párrafos del reformado Estatuto de Autonomía de Cataluña:

1. La gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos los tributos propios de la Generalitat de Cataluña, así como, por delegación del Estado, de los tributos estatales cedidos totalmente a la Generalitat, corresponde a la Agencia Tributaria de Cataluña.
2. La gestión, recaudación, liquidación e inspección de los demás impuestos del Estado recaudados en Cataluña corresponderá a la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que la Generalitat pueda recibir de éste, y de la colaboración que pueda establecerse especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.

Para desarrollar lo previsto en el párrafo anterior, se constituirá, en el plazo de dos años, un Consorcio o ente equivalente en el que participarán de forma paritaria la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Agencia Tributaria de Cataluña. El Consorcio podrá transformarse en la Administración Tributaria en Cataluña.

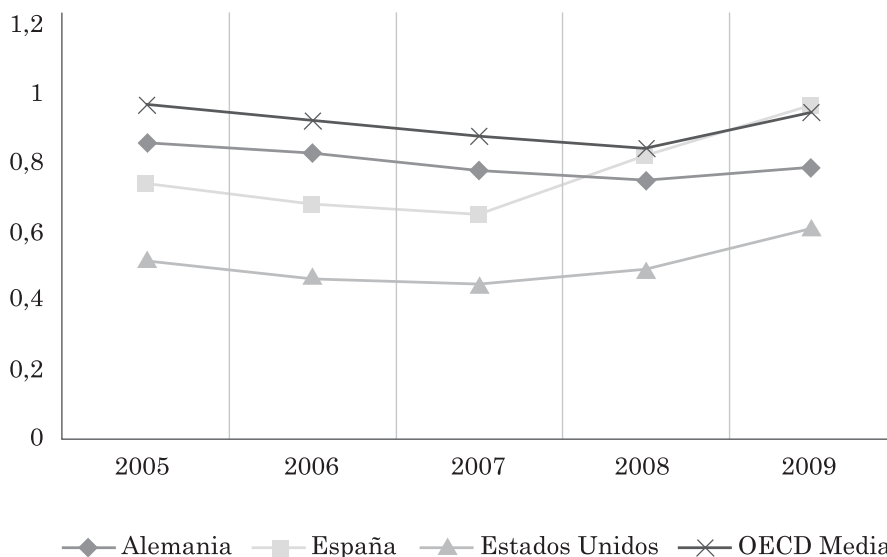
3. Ambas Administraciones Tributarias establecerán los mecanismos necesarios que permitan la presentación y recepción en sus respectivas oficinas, de declaraciones y demás documentación con trascendencia tributaria que deban surtir efectos ante la otra Administración, facilitando con ello el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

La Generalitat participará, en la forma que se determine, en los entes u organismos tributarios del Estado responsables de la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos estatales cedidos parcialmente.

No obstante, el sistema de administración descentralizada alemán ha obtenido numerosas críticas como su “complejidad, duplicación de funciones y escasa economía de medios”, lo que motiva una “insuficiente persecución del fraude fiscal, la lentitud en el desarrollo de los procedimientos tributarios, el uso de prácticas de liquidación e inspección diferenciadas, la utilización de *software* diverso para la aplicación de los tributos y, en definitiva, la preferencia de los intereses particulares del *Land* en el desempeño de sus funciones en perjuicio de otros de carácter general” (Tejerizo López, 2009). Esto ha hecho que Alemania no destaque entre los países de la OCDE por su eficiencia recaudatoria, ya que su coste de administración por euro

recaudado está por encima de países federales como EE.UU. (como puede apreciarse en el Gráfico 5)¹⁴.

Gráfico 5
Evolución de los costes administrativos para las funciones tributarias por cada 100 unidades de ingreso neto (2005-2009)



Fuente: elaboración propia a partir de los datos del trabajo de OCDE (ver OECD, 2011).

5. Propuestas de mejora de la responsabilidad tributaria tomando como referencia el modelo de EE.UU.

Con el objetivo de propiciar comportamientos fiscalmente más responsables de los entes subcentrales, sería necesario profundizar en el principio de responsabilidad tributaria. En definitiva, se trataría de apostar por un sistema que, asegurando la supremacía financiera del centro respecto de las partes, otorgue a las partes capacidad fiscal amplia para aumentar o reducir los impuestos de sus residentes y de esta manera poder aumentar o reducir la provisión regional de los servicios.

Para ello, sería necesario establecer constitucionalmente un sistema de financiación inspirado en los principios de libertad de imposición y de separación, que es el vigente en los EE.UU. El sistema de separación está caracterizado por un reparto de los impuestos entre

El reconocimiento de la libertad de imposición significaría que tanto el centro como las partes serían libres de gravar hechos imponibles, tanto nuevos como ya gravados por otra administración.

los distintos niveles de Gobierno, sobre los que ejercerían plenas facultades normativas, administrativas y el derecho a la recaudación. Este sistema permitiría una mayor transparencia y claridad para el ciudadano de la Administración a la que le está pagando los impuestos y se podrían generar también comportamientos fiscales más responsables por parte de las CCAA, al establecerse una correspondencia entre los servicios que se prestan y el coste de los mismos.

Este sistema exigiría como premisa el reconocimiento tanto al centro como a las partes de libertad en el ejercicio de su poder de imposición para ajustarlo a las necesidades de su gasto, con algunas restricciones. El reconocimiento de la libertad de imposición significaría que tanto el centro como las partes serían libres de gravar hechos imponibles, tanto nuevos como ya gravados por otra administración. En el caso español, las limitaciones en el poder de imposición de las CCAA podrían ser las relativas a la exportación e importación, prohibición de adoptar medidas tributarias que supongan un obstáculo a la libre circulación de mercancías o servicios entre CCAA, prohibiciones de adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio y prohibiciones de discriminación a través de la imposición a los no residentes¹⁵. En definitiva, estas limitaciones evitarían que el sistema de financiación de las CCAA pudiera crear barreras fiscales que puedan poner en peligro la unidad de mercado y la libre circulación de personas y bienes o de mercancías y servicios.

El resultado de este sistema en los EE.UU., a pesar de la ausencia normativa de una distribución de impuestos entre los distintos niveles de Gobierno, ha sido el de una efectiva distribución en las principales fuentes de recaudación, excepto en el caso de la renta, donde la Federación y los estados desarrollan poderes concurrentes, y en el caso del impuesto de Sociedades, aunque en menor medida. La principal fuente de ingresos para la Federación desde 1798 hasta la I Guerra Mundial fue la imposición sobre las importaciones, poder impositivo no concurrente con los estados (Talley, 2001). En la actualidad, la Federación depende sobre todo del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto de Sociedades, que, junto con los ingresos por cotizaciones a la Seguridad Social, constituyen el 95% del total de ingresos federales. Las fuentes de ingresos estatales son más diversas, constituyendo una parte importante los ingresos por renta personal y por consumo. Una de las principales diferencias con otros países federales es que no existe un impuesto federal al consumo, aunque es cada vez mayor su demanda de instauración federal en concurrencia con los impuestos estatales al consumo (Bickley, 2011).

No obstante, tras la experiencia de otros países federales y la de España, y una vez reconocidos constitucionalmente la libertad de imposición y el principio de separación, podría establecerse constitucionalmente un reparto de los principales tributos que funcionaría más bien como mínimo irrenunciable para cada administración. Así, por ejemplo, se podría establecer que en todo caso corresponde a la Administración General del Estado el Impuesto de Sociedades, ya que se trata de un impuesto que tiene una base imponible territorialmente movable o cuya carga puede ser fácilmente trasladada de una jurisdicción a otra. Este impuesto estatal no impediría, siguiendo el ejemplo de EE.UU. y por efecto del principio de libertad de imposición, que las CCAA crearan sus propios impuestos de sociedades, en todo caso gestionados y recaudados por ellas mismas. Los impuestos totalmente cedidos como el Impuesto sobre el Patrimonio, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Donaciones corresponderían a las CCAA, las que ostentarían competencias normativas, de gestión, recaudación, liquidación e inspección.

El impuesto sobre la renta podría tener carácter concurrente, como en el caso de EE.UU. y seguir el principio de libertad de imposición, es decir que tanto el centro como las CCAA podrían gravar la renta de las personas. No obstante, la experiencia americana demuestra que, por las exigencias del mercado, los impuestos sobre la renta de los estados se han acomodado en gran medida a la fiscalidad de la renta federal, convirtiéndose en muchos casos en meros porcentajes del impuesto federal. El resultado respecto a este impuesto es muy similar al conseguido en España. En todo caso, y con el objetivo puesto en la responsabilidad tributaria, sería exigible que los ciudadanos rellenaran impresos de declaración diferenciados para el pago del IRPF estatal y el IRPF autonómico, siendo gestionados y recaudados independientemente por cada Administración.

Por lo que respecta a los impuestos sobre el consumo, podría plantearse la simple concurrencia, tal y como se está planteando actualmente en EE.UU. Pero también se podría establecer constitucionalmente que en todo caso el impuesto general al consumo, el IVA, fuera un impuesto del Estado, mientras que los impuestos que gravan consumos específicos fueran impuestos plenamente autonómicos. Así pues, los impuestos especiales de fabricación (hidrocarburos, tabaco y alcohol), cuya recaudación actualmente está parcialmente cedida a las CCAA, pero que no tienen sobre ellos capacidad normativa, pasarían a ser impuestos plenamente autonómicos. El impuesto sobre electricidad, actualmente cedido totalmente a las CCAA, aunque

también sin capacidad normativa, también podría pasar a manos autonómicas, con capacidad normativa, de gestión, recaudación, liquidación e inspección.

En definitiva, la propuesta consiste en un modelo de financiación cerrado constitucionalmente y basado en la libertad de imposición, que permita que las entidades territoriales puedan hacer frente a sus necesidades de gasto fundamentalmente a través de tributos propios.

Originariamente, en el diseño constitucional, la creación de un sistema tributario propio de las Comunidades Autónomas estaba visto con extraordinaria cautela y recelo (Rodríguez Bereijo, 2010). No obstante, al margen de las dudas que pudiera originar la creación de un sistema semejante, resultaba lógica la elección de un sistema con poco peso del poder tributario autonómico, ya que era limitada la capacidad de gestión de las Comunidades Autónomas, que en su mayoría partían de cero y carecían de una Administración dotada de organización y de los medios materiales y personales necesarios para gestionar con eficacia su hacienda propia y cubrir con suficiencia la prestación de las funciones y servicios que les fueran transfiriendo.

En la actualidad, básicamente son tres los inconvenientes que se podrían alegar acerca de un sistema semejante. Por una parte, la competencia a la baja en materia de imposición (*race to the bottom*) que se puede dar entre las CCAA por la impopularidad y resistencia entre los ciudadanos a los impuestos autonómicos. Por otra parte, las posibles incompatibilidades entre las políticas fiscales de las CCAA y las políticas fiscales del Estado y, por tanto, una falta de armonización en esta materia, con la consecuente falta de cohesión del sistema tributario y la ruptura de la unidad de mercado. Por último, la gran disparidad en la provisión de servicios públicos o de niveles de presión fiscal que podría existir entre las CCAA debido a la diferente capacidad recaudatoria y necesidades de gasto entre las CCAA más ricas y más pobres.

Efectivamente, en EE.UU. los estados son vulnerables a la competición fiscal, lo cual limita su capacidad de aumentar impuestos, directa o indirectamente. Resulta además altamente improbable que los estados dediquen mucho dinero a políticas de bienestar social si tienen con ello que aumentar sus impuestos (Greer y Jacobson, 2010). El resultado es que los estados tienen como una de sus principales fuentes de financiación a los *grant-in-aid*, ya que prefieren acceder a esta vía de financiación condicionada a hacer uso de sus poderes fiscales. En este sentido, las prestaciones sociales estatales en gran medida vienen condicionadas por programas de financiación federal.

El reconocimiento de una amplia autonomía fiscal a los estados en los EE.UU. no ha impedido que el Gobierno federal tenga amplios poderes de armonización fiscal. De hecho, la cláusula de comercio permite al Gobierno federal controlar y coordinar el poder de imposición estadual.

No olvidemos, sin embargo, que se trata de una decisión política libremente adoptada por los estados y que la mayor dependencia de transferencias condicionadas procedentes de la Federación es el precio que habrán de pagar por no querer aumentar la presión fiscal de sus ciudadanos. Parece que este resultado es fiscalmente más responsable que la realidad presentada por el sistema español, donde las CCAA que no quieren hacer uso de sus poderes fiscales pretenden obtener del centro más financiación incondicionada.

Por otra parte, la dependencia financiera condicionada no difiere actualmente en gran medida de las cifras manejadas en Alemania. Concretamente, después de la II Guerra Mundial, en los EE.UU. la ayuda federal a los estados y gobiernos locales se doblaba cada cinco años hasta finales de los años 70. La ayuda federal alcanzó su máximo en 1978 con el 26% de los presupuestos estatales y locales y por encima del 16% del presupuesto federal. Con la llegada del siglo XXI, los *grants* federales representan el 17% de las inversiones estatales y locales y el 19% del gasto federal (Stephens y Wikstrom, 2007).

Respecto al segundo de los inconvenientes planteados, según la teoría clásica del federalismo fiscal, es la Administración central la que debe asumir la responsabilidad para afrontar situaciones de crisis como la actual y aplicar las políticas de estabilización necesarias. No obstante, el reconocimiento de poder impositivo a las CCAA puede suponer en la práctica una limitación de la capacidad estabilizadora de la Administración central. De hecho, las Comunidades Autónomas pueden llevar a cabo políticas de estabilización incluso contradictorias con las estrategias lanzadas por el Gobierno central, lo cual sin duda alguna dificulta la eficacia de este tipo de políticas de reactivación económica¹⁶.

No obstante, el reconocimiento de una amplia autonomía fiscal a los estados en los EE.UU. no ha impedido que el Gobierno federal tenga amplios poderes de armonización fiscal. De hecho, en EE.UU. la cláusula de comercio permite al Gobierno federal controlar y coordinar el poder de imposición estadual. De esta manera, esta cláusula permite al Congreso exigir que el poder de imposición de los estados sea ejercido de manera consecuente con las responsabilidades internas e internacionales de la Federación, ya que “el Gobierno federal debe hablar con una única voz cuando regula las relaciones comerciales con gobiernos extranjeros”¹⁷. Lo mismo es aplicable en la preservación del interés nacional y un mercado nacional común.

A pesar de que este poder ha sido interpretado ampliamente por el Tribunal Supremo, el Congreso ha hecho poco uso de dicho poder en comparación con otros usos de la cláusula de comercio. Como ya se ha comentado, en la práctica, las exigencias del mercado son las que han obligado a que, por ejemplo, los impuestos sobre la renta de los estados se acomodaran en gran medida a la fiscalidad de la renta federal, convirtiéndose en muchos casos en meros porcentajes del impuesto federal (Hellerstein, 2011).

También en España las competencias estatales constitucionalmente reconocidas y la interpretación de las mismas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional garantizan al Estado capacidad suficiente para las tareas de armonización fiscal. Así, además del artículo 150.3 CE, la jurisprudencia constitucional recaída en torno al alcance de la competencia estatal del artículo 149.1.1^a CE, en conexión con la libertad de empresa, y muy especialmente el título competencial del Art. 149.1.13^a CE, ha reconocido al Estado una sólida posición en la preservación del mercado interior en el conjunto del territorio nacional. En definitiva, no queda tampoco en duda la armonización fiscal en un sistema inspirado en el principio de responsabilidad tributaria.

Por último, las disparidades en la provisión de servicios públicos o de niveles de presión fiscal entre CCAA motivadas por su diferente capacidad recaudatoria y sus diferentes necesidades de gasto exigirían de la Hacienda estatal el desarrollo de tareas redistribuidoras. Desde el Gobierno central se deberían garantizar políticas redistributivas que atiendan a elementos técnicos de carácter global¹⁸ para todo el Estado y, como parte de esta política, instrumentalizar a través de transferencias a los gobiernos subcentrales una distribución de la renta regional equitativa y garantizar así una más homogénea provisión de servicios (incluyendo los proporcionados por la CCAA) en todo el Estado. Es decir, desde el Gobierno central se puede tratar de financiar la brecha fiscal horizontal. No obstante, se trata esta de una tarea estatal reconocida ya en la Constitución (Art. 158.1 CE) y cuyo instrumento fundamental para llevarla a cabo es el Fondo de Compensación Interterritorial (Art. 158.2 CE). Otra cuestión es que en el actual contexto de crisis y con los cambios en la Política de Cohesión de la Unión Europea, sea necesario plantearse una mayor dotación presupuestaria a este objetivo y la mejora en el diseño normativo existente para el cumplimiento más eficaz de su función (Ogando Canabal, 2010).

Se despejan así los grandes inconvenientes que supondría la adopción en el Estado Autonómico español de un sistema inspirado en el principio de responsabilidad tributaria. En primer lugar, se consigue un sistema de financiación donde cada Administración responde políticamente de sus decisiones financieras de gasto y de ingreso ante sus electores. Esto supone una profundización tanto en su autonomía política como una asignación más racional y eficaz de los recursos en la producción de bienes públicos. Por otra parte, con las limitaciones introducidas, el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas no podría constituir un medio para crear privilegios económicos o sociales a favor de determinados territorios del Estado o barreras fiscales que puedan poner en peligro la unidad de mercado y la libre circulación de personas y bienes o de mercancías y servicios. Por último, se garantiza la estabilidad y el crecimiento económico equilibrado a través de la política económica general cuya dirección compete al Estado.

Notas

(1) Aceptación específica de los organismos subcentrales en el caso español.

(2) Alonso y Ferrero (2012) aportan cambios en los patrones presupuestarios de gasto de las comunidades autónomas a partir de 2007.

(3) *Gibbons v. Ogden*, 22 US (9 Wheat) 1, 199 (1824); también *Weston v. City of Charleston*, 27 US (2 Pet.) 449, 466 (1829): “El poder fiscal es uno de los más esenciales para el estado, y uno de los más considerables en su funcionamiento”.

(4) *Railroad Co. v. Penniston*, 85 US 5, 29 (1873).

(5) *Allied Stores of Ohio, Inc. v. Bowers*, 358 US, 522, 527 (1959).

(6) *Gibbons v. Ogden*, 22 US (9 Wheat.) 1, 199 (1824).

(7) El Art. 157.1 CE señala que los recursos de las CCAA son: “a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. c) Transferencias de un Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado. e) El producto de las operaciones de crédito”.

(8) A diferencia del sistema puro de unión, en el que todos los tributos son regulados y recaudados por el poder central, que luego distribuye los ingresos entre los entes autónomos, y de un sistema de separación, caracterizado por un reparto de los impuestos entre los distintos niveles de Gobierno, sobre los que ejercen plenas facultades normativas, administrativas y el derecho a la recaudación, el sistema mixto, además de reconocer

la existencia de fuentes de financiación exclusivas de las CCAA, reconoce a estas diferentes formas de participación en los impuestos del Estado.

(9) El hecho de exigir una Ley Orgánica se entiende, porque este rango se exige para la transferencia o delegación a las CCAA de competencias de titularidad estatal, y la competencia financiera sería una competencia que debía asumir el Estado central (véase Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 16 de junio de 1978, Constitución española. Trabajos parlamentarios, Cortes Generales, Madrid, 1980, p. 1685).

(10) Una cuestión importante, que ha sido planteada a partir de la aprobación del Estatuto de Autonomía de Cataluña, es la relación entre el Estatuto de Autonomía y la LOFCA. Tal y como confirma la STC 31/2010, de 28 de junio, la relación es de competencia, no de jerarquía (FJ 3), y en este caso es al Estado a través de la LOFCA al que le corresponde la coordinación en la materia financiera y el establecimiento del alcance de la autonomía financiera de las CCAA (FJ 132 y siguientes), al ser ley orgánica estatal de expresa reserva en la Constitución en tanto delimitadora de competencia autonómica (Art. 157.3 CE).

(11) El Art. 13.1 LOFCA establecía los criterios sobre los que se debía fijar el porcentaje de participación en los ingresos del Estado. De estos criterios se deduce que esta fuente de financiación debía dirigirse a asegurar la suficiencia financiera de las CCAA para el ejercicio de sus competencias, suficiencia económica que se valoraría según también criterios redistributivos, es decir la suficiencia económica para que las CCAA puedan establecer prestaciones uniformes. Por ejemplo, la toma en consideración de la población permite establecer el mismo nivel de gasto por habitante. De ahí que el FCI y las asignaciones niveladoras adquirían un carácter excepcional.

(12) Este incremento de fondos se compensa con una reducción del Fondo de Suficiencia (De la Fuente, 2010b).

(13) En el reparto del IRPF y del Impuesto de Sociedades se toma en consideración el rendimiento territorializado, es decir lo recaudado en su territorio, mientras que en el caso del IVA el criterio principal de reparto se fija en el número de habitantes.

(14) Sobre la eficiencia del sistema tributario, ver Díaz Yubero (2003).

(15) Estas son básicamente las limitaciones al poder de imposición de los estados establecidas constitucional y jurisprudencialmente en EE.UU. (Hellerstein, 2011). También, en gran medida, son las limitaciones que se prevén en el sistema de financiación actual de las CCAA para el poder impositivo propio de las CCAA (Art. 139.2 CE y Art. 6 LOFCA).

(16) Sobre las políticas fiscales de corte expansivo llevadas a cabo por las CCAA, en coordinación con la política expansiva del Gobierno central, en los primeros años de la crisis económica actual puede verse Ruiz-Huerta Carbonell, Benyahlef Domínguez y Vizán Rodríguez (2009). En este

estudio se puede ver que, aunque con instrumentos diferentes, las CCAA tenían el mismo objetivo de estimular el sector de la construcción residencial. Mientras Madrid, haciendo uso de sus competencias normativas sobre el IRPF, optó por las desgravaciones fiscales tanto a familias como a empresas inmobiliarias, Andalucía, Cataluña, Extremadura y Navarra optaron por medidas de aumento de gasto.

(17) *Japan Line, Lid. V. County of Los Angeles*, 441, US 434, 449 (1979).

(18) Ayala y Sastre (2007) analizan la evolución de la desigualdad y las políticas redistributivas en España en el período de crecimiento económico.

Bibliografía

- Alonso Sanz, Ixone y Ferrero Rodríguez, Ana (2012), “Cambios en el patrón presupuestario de gasto de las comunidades autónomas derivados de la crisis económica: una comparativa 2007-2010”, en *Información Comercial Española: Revista de Economía*, N° 864, pp. 155-175.
- Arroyo Gil, Antonio (2009), *La reforma constitucional del federalismo alemán: estudio crítico de la 52ª Ley de modificación de la Ley Fundamental de Bonn, de 28 de agosto de 2006*, Barcelona, Institut d’Estudis Autonòmics.
- _____ (2010), “La reforma constitucional de 2009 de las relaciones financieras entre la Federación y los Länder en la República Federal de Alemania”, en *Revista D’Estudis Autonòmics i Federals*, N° 10, pp. 40-71.
- Ayala Cañón, Luis y Sastre García, Mercedes (2007), “Políticas redistributivas y desigualdad”, en *Información Comercial Española: Revista de Economía*, N° 837, pp. 117-138.
- Bickley, James M. (2011), “Should the United States Levy a Value-Added Tax for Deficit Reduction?”, en *Congressional Research Service*, N° R41602, pp. 1-37, http://assets.opencrs.com/rpts/R41602_20110322.pdf, 30-03-2015.
- De la Fuente, Ángel (2010a), “¿Está bien calculado el cupo?”, en *Moneda y Crédito*, N° 231, pp. 93-150.
- _____ (2010b), “El nuevo sistema de financiación regional: un análisis crítico y proyecciones para el 2009”, en *Hacienda Pública Española*, N° 195, pp. 91-138.
- Díaz Yubero, Fernando (2003), *Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Fernández Llera, Roberto y Monasterio Escudero, Carlos (2010), “¿Entre dos o entre todos? Examen y propuestas para la coordinación presupuestaria en España”,

- en *Hacienda Pública Española*, N° 195, pp. 139-163.
- Franco Rubio, Ángel (2010), “Mesa Redonda: el nuevo modelo de financiación autonómica”, en *La financiación autonómica: XVI Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos*, Pau i Vall (coord.), Madrid, Tecnos; Asociación Española de Letrados de Parlamentos.
- Greer, Scott L. y Jacobson, Peter D. (2010), “Health Care Reform and Federalism”, en *Journal of Health Politics, Policy and Law*, Vol. 35 N° 2, pp. 203-226.
- Hamilton, Alexander; Madison, James; y Jay, Juan (1994), *El federalista*, G. R. Velasco (ed.), México, Fondo de Cultura Económica.
- Hellerstein, Walter (2011), “The United States”, en *Tax Aspects of Fiscal Federalism: a Comparative Analysis*, C. Sacchetto y G. Bizioli (eds.), Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation.
- Herrero Alcalde, Ana; Díaz de Sarralde, Santiago; Loscos Fernández, Javier; Antiqueira, María; y Tránchez Martín, José Manuel (2007), “La reforma de la financiación autonómica: reflexiones y escenarios”, en *Información Comercial Española: Revista de Economía*, N° 837, pp. 83-98.
- López Laborda, Julio (2012), “Nuevas reglas fiscales para las Comunidades Autónomas”, en *Informe Comunidades Autónomas 2011*, J. Tornos (coord.), Barcelona, Instituto de Derecho Público.
- Ogando Canabal, Olga (2010), “Solidaridad, cohesión y financiación autonómica”, en *La financiación autonómica: XVI Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos*, Pau i Vall (coord.), Madrid, Tecnos; Asociación Española de Letrados de Parlamentos.
- OECD (2011), *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, Paris, OECD. Centre for Tax Policy and Administration.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro (2010), “Constitución española y financiación autonómica”, en *La financiación autonómica: XVI Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos*, Pau i Vall (coord.), Madrid, Tecnos; Asociación Española de Letrados de Parlamentos.
- Ruiz-Huerta Carbonell, Jesús; Benyakhlef Domínguez, Myriam; y Vizán Rodríguez, Carmen, (2009), “Las Comunidades Autónomas ante la crisis económica: impacto territorial de la recesión, políticas autonómicas de reactivación y tensiones en las cuentas públicas”, en *Informe Comunidades Autónomas 2009*, Barcelona, Instituto de Derecho Público.

- Ruiz-Huerta Carbonell, Jesús y García Díaz, Miguel Ángel (2012), “El endeudamiento de las Comunidades Autónomas: límites y problemas en el contexto de la crisis económica”, en *Revista D'Estudis Autonòmics i Federals*, Nº 15, pp. 124-163.
- Ruiz-Huerta Carbonell, Jesús; Vizán Rodríguez, Carmen; y Benyakhlef Domínguez, Myriam (2012), “Crisis económica y tensión fiscal en las Comunidades Autónomas”, en *Informe de las Comunidades Autónomas 2011*, Barcelona, Instituto de Derecho Público.
- Stephens, G. Ross y Wikstrom, Nelson (2007), *American Intergovernmental Relations: a Fragmented Federal Polity*, New York, Oxford, Oxford University Press.
- Talley, Louis Alan (2001), “Federal Income Taxation: an Abbreviated History”, en *Congressional Research Service*, <http://www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/2D52A4CFD2844FAB85256E22007840E6?OpenDocument>, 30-02-2015.
- Tejerizo López, José Manuel (coord.) (2009), *La financiación territorial en los Estados descentralizados: un estudio comparado*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales (Estudios Jurídicos).
- Toboso, Fernando (2011), “La corresponsabilidad fiscal de los gobiernos autonómicos: evolución y perspectivas en tiempos de crisis”, en *Crisis y transformación. Una perspectiva de política económica: ensayos en homenaje al profesor Emèrit Bono*, I. Antuñano, J. M. Jordán y J. A. Tomás Carpi (eds.), València, Universitat de València.
- Zabalza, Antoni (2012), “El pacto fiscal catalán”, en *Cuadernos de la Fundación Giménez Abad*, Nº 3, pp. 43-48.
- Zubiri Oria, Ignacio (2010), “El nuevo sistema de financiación de las CCAA”, en *La financiación autonómica: XVI Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos*, Pau i Vall (coord.), Madrid, Tecnos; Asociación Española de Letrados de Parlamentos.