

REVISTA DE ESTUDIOS REGIONALES

I.S.S.N.: 0213-7585

2ª EPOCA Enero-Abril 2016



105

MONOGRÁFICO

Treinta años de Modelos de Financiación Autonómica

Artículos

Luis Ángel Hierro Recio y Pedro Atienza Montero. Los desequilibrios en la distribución de los recursos de las Comunidades Autónomas. Una perspectiva global
Manuel Medina Guerrero. La constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria

Roberto Fernández Llera. Control del endeudamiento autonómico y estabilidad presupuestaria: Evolución y propuestas de futuro

Julio Jiménez Escobar, Araceli de los Ríos Berjillos y Marta de Vicente Lama. Capacidad normativa de las Comunidades Autónomas y corresponsabilidad fiscal: Mito o realidad

Eduardo Bandrés y Alain Cuenca. Las reformas de la financiación autonómica: Elementos para una aproximación desde la economía política

David Patiño Rodríguez. El apoyo al Estado Autonómico 35 años después de la LOFCA

Xoaquín Fernández Leiceaga y Santiago Lago Peñas. Balanzas fiscales vs cuentas públicas territorializadas: Análisis y valoración de las diferencias

Documentación

Ángel Cazorla Martín. Análisis agregado de las Elecciones al Parlamento andaluz: Los resultados de los comicios del 22 de marzo de 2015 en perspectiva evolutiva

Capacidad normativa de las Comunidades Autónomas y corresponsabilidad fiscal: Mito o realidad

Regulatory power of Autonomous Communities and fiscal co-responsibility: Myth or reality

Julio Jiménez Escobar
Araceli de los Ríos Berjillos
Marta de Vicente Lama
Universidad Loyola Andalucía

Recibido, Abril de 2015; Versión final aceptada, Febrero de 2016.

PALABRAS CLAVE: Financiación autonómica, Corresponsabilidad fiscal, Comunidades autónomas, Tributos cedidos, IRPF.

KEY WORDS: Regional financing, Fiscal co-responsibility, Autonomous Communities, Assigned taxes, IRPF.

Clasificación JEL: H7, H83, H3

RESUMEN

El principio de corresponsabilidad fiscal ha sido uno de los factores clave en la evolución del sistema de financiación de las comunidades autónomas (CCAA). Sin embargo, como exponemos en este trabajo, está fuertemente condicionado por una serie de presupuestos políticos, económicos y jurídico-constitucionales que dificultan, de hecho, su puesta en práctica, sobre todo en algunas CCAA. Por otro lado, el desarrollo del sistema en busca de mayor corresponsabilidad fiscal, a través de la creciente atribución de competencias normativas en los tributos cedidos, está generando unos graves efectos colaterales que no pueden ser ignorados. Conocer las posibilidades reales que la corresponsabilidad fiscal ofrece y las disfunciones que puede provocar, resultan indispensables para valorar adecuadamente lo que implica en el presente, y lo que debería implicar en el futuro, este principio en el sistema de financiación de las CCAA.

ABSTRACT

The fiscal co-responsibility principle has been one of the key factors in the financing system of the Autonomous Communities of Spain. However, it is strongly determined by several political, economic and judicial-constitutional factors which, in fact, make its implementation difficult, especially in some of the Autonomous Communities. In this paper, we systematised these factors according to the three criteria: a) those that may affect the citizens' assessment of the decisions that the regional governments make in this area (the problem of visibility), b) those that, because of

the articulation of the system, may influence decisions taken by the regional governments and c) those that may influence the decisions of these governments, as an inevitable consequence of the attribution of legislative powers (electoral costs and competition among Autonomous Communities). Moreover, to reach higher degrees of fiscal co-responsibility, the system has been developed by conferring additional regulatory power on taxes assigned to the Autonomous Communities, and this is generating serious side effects that should not be ignored. In order to properly assess the existing and future implications of fiscal co-responsibility in the financing system of the Autonomous Communities, it is essential to identify real opportunities that fiscal co-responsibility offers as well as the inadequacies that it may create.

In this way, the aim of this paper is to analyse all the issues to be taken into account in decision-making in politics which leads to implement the alternative that really contributes to fiscal co-responsibility by minimizing its dysfunctions. This paper further analyses one of the main dysfunctions of fiscal co-responsibility, the territorial distribution of tax bases, which in a context of greater decentralization, may involve significant inter-regional disparities in the availability of the resources.

The methodology followed in this paper begins with the analysis of the developments in the design of fiscal co-responsibility from 1996 to present and the exercise of the regulatory capacity by the Autonomous Communities. After that, we analyse some of the major obstacles that may influence the exercise of this regulatory power and fiscal co-responsibility. This is followed by an economic analysis of a descriptive nature based on budgetary information, publicly available, and published annually by the Ministry of Finance and Public Administration. Finally, these analyses are completed with the most relevant aspects of fiscal co-responsibility from a legal and constitutional approach to the principles of fiscal justice as referred to in Article 31 of the Spanish Constitution.

There is no doubt that the economic reality of each region is a determining factor of the exercise of the regulatory capacity with significant tax collection purposes. In this sense, the structure of tax bases, which is determined by the economic capacity of people living in each territory, is much more significant than policy measures taken to increase tax collection. As a result, a mismatch between the current degrees of fiscal responsibility across regions occurs (same instruments with very different effectiveness) as well as political costs associated with the necessary exercise of the legislative power to ensure acceptable levels of tax resources.

Furthermore, there can be no doubt that the tax effort among citizens is uneven, although this does not necessarily imply a breach of the principle of tax equity because this principle should be harmonised with the financial autonomy principal from which fiscal co-responsibility derives, unless inequality was very pronounced, in which case a possible breach of the principle of tax equality should be assessed and in the case of a significant rise in tax rates, of the non-fiscatory principle. In any case, these consequences cause perplexity and discontent among citizens and can have a significant impact on the acceptance of the tax system as a whole.

This paper shows that there are some political, economic and constitutional assumptions that should not be ignored when analysing fiscal co-responsibility, since they are essential for a realistic assessment of the development opportunities offered by the current configuration of the financing System of the Autonomous Communities. In addition, advances in the development of the regional financing system in fiscal co-responsibility should be made by weighing the side effects previously mentioned that generate inequalities (de facto instruments for fiscal co-responsibility vary between regions and unequal tax effort between taxpayers with similar levels of income and wealth), that derived from the implementation of the principle of fiscal co-responsibility with the allocation of regulatory powers.

1. INTRODUCCIÓN

La exigencia de igualdad en la capacidad de gasto y las diferencias de renta existentes entre las CCAA españolas, no permiten un diseño del sistema de financiación autonómica en el que todas ellas pudieran financiarse con tributos propios y cedidos, de ahí la necesidad de transferencias de nivelación que inevitablemente tendrán más peso en las regiones de menor renta (De la Fuente, 2012). Es por ello que el principio de corresponsabilidad fiscal deba ser entendido en términos marginales, esto es, que los incrementos marginales de gasto de una comunidad autónoma sean financiados por incrementos marginales de tributos en esa región (De la Fuente, 2012; Cuenca, 2014).

Sin embargo, es preciso delimitar los aspectos que pueden incidir en el logro de esta corresponsabilidad fiscal, pues, la importancia de alguno de ellos, así como su interacción, provoca que aquélla tenga un alcance muy diverso para cada comunidad autónoma, y que, además, en alguna de ellas sea prácticamente inviable su consecución o, al menos, de muy difícil realización.

Estos aspectos, que funcionan como presupuestos para que la pretendida corresponsabilidad fiscal pueda operar, son de naturaleza diferente: políticos, económicos y jurídico-constitucionales, pues toda actuación en este ámbito se ve condicionada por estos tres grupos de factores. Asimismo, el avance en la corresponsabilidad fiscal, en el caso de que fuese realmente posible, puede tener otros efectos colaterales, que no deberían obviarse en el análisis de estas cuestiones.

El estudio y análisis de estos presupuestos y efectos resulta de gran relevancia, sobre todo porque una parte importante de la literatura científica se está posicionando de forma significativa en la línea de seguir incrementando esta pretendida corresponsabilidad fiscal, proponiendo algunos autores incrementar las competencias normativas en el IRPF¹. Precisamente este es uno de los aspectos que, en nuestra opinión, deben ser especialmente sopesados y valorados porque, tal y como analizaremos en el presente trabajo, puede ser que no se incremente realmente el nivel de corresponsabilidad fiscal para todas las CCAA de régimen común y se generen además importantes disfunciones.

1 Cabría distinguir dos grandes vías para avanzar en la corresponsabilidad fiscal, ambas coincidentes en el protagonismo del IRPF. Unos abogan por la cesión del 100% del rendimiento del IRPF a las CCAA y la recuperación por parte de la administración central de los impuestos sobre el consumo, en concreto el IVA y los impuestos especiales (Cuenca y González, 2014). Otro grupo propone la generación de espacios fiscales propios (Lago y Martínez, 2010). La propuesta del trabajo dirigido por Lago y Martínez (2010) plantea la coexistencia de un IRPF central exclusivo y separado y un IRPF autonómico de las CCAA con plena soberanía y que tendría que ser aprobado explícitamente por los parlamentos regionales.

Ante las distintas propuestas que van surgiendo para avanzar en la corresponsabilidad fiscal, el objetivo de este artículo no es cuestionar la capacidad normativa de las CCAA sobre los tributos cedidos, sino plantear aquellas cuestiones a tener en cuenta para que la toma de decisiones en el ámbito político lleve a implementar aquella alternativa que contribuya realmente a la corresponsabilidad fiscal minimizando sus disfunciones, lo que no parece que vaya a producirse para todas las CCAA si se sigue avanzando en la atribución de mayores competencias normativas en los tributos cedidos. El trabajo analiza con especial profundidad una de las principales disfunciones de la corresponsabilidad, como han indicado, entre otros, Lago y Martínez (2010, p. 131), “dependiendo de la distribución territorial de las bases imponibles, la mayor descentralización puede conllevar disparidades interterritoriales significativas en los recursos disponibles.”

De todo ello nos ocupamos seguidamente, en relación a las CCAA de régimen común, según la siguiente estructura. En el punto dos se analiza la evolución del diseño de la corresponsabilidad fiscal desde 1996 hasta la actualidad, el ejercicio de la capacidad normativa que han realizado las CCAA y algunos de los principales obstáculos que pueden estar condicionando el ejercicio de esta capacidad normativa y la corresponsabilidad fiscal. El tercer apartado presenta una perspectiva económica de la corresponsabilidad fiscal: mediante un análisis descriptivo apoyado en los datos presupuestarios y de liquidaciones, publicados anualmente por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (en adelante, MINHAP), se pone de manifiesto cómo la corresponsabilidad fiscal es una realidad diferente para cada gobierno autonómico, debido, fundamentalmente, a la distribución de las bases imponibles. El punto cuarto aborda los aspectos más relevantes de la corresponsabilidad fiscal desde el enfoque jurídico-constitucional de los principios de justicia tributaria recogidos en el artículo 31 de la Constitución española. Finalmente, se presentan las conclusiones.

2. CORRESPONSABILIDAD FISCAL Y POLÍTICA: DESENCUENTROS ENTRE EL DISCURSO POLÍTICO Y LA UTILIZACIÓN DE LA CAPACIDAD NORMATIVA

Esta primera aproximación a la corresponsabilidad fiscal responde a un enfoque político, ya que lo que se expone es, fundamentalmente, el resultado de las negociaciones (la articulación y configuración del sistema de financiación autonómica) entre los distintos niveles de la administración pública (central y autonómica), así como el ejercicio de la toma de decisiones por parte de los gobiernos regionales en esta materia.

El diseño de la corresponsabilidad fiscal: origen y evolución

En el presente apartado describimos cómo se ha ido concretando la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación autonómico², siendo realmente a partir de 1996 cuando se puede hablar de un cambio cualitativo y cuantitativo importante respecto a la corresponsabilidad fiscal del sistema de financiación autonómico.

Hasta 1996 la corresponsabilidad fiscal de las CCAA se centra en la capacidad de crear tributos propios y recargos sobre los estatales, así como en la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los denominados, por la literatura, tributos clásicos o tradicionalmente cedidos.

Aunque el acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de 7 de octubre de 1993, habla expresamente de un procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal en el sistema, que se concretó en la participación de las CCAA en el 15% de las cuotas líquidas del IRPF correspondientes a su territorio, en realidad dicho procedimiento no suponía un avance real o efectivo de la corresponsabilidad fiscal. Si bien, hay que reconocer que esta medida incrementó la visibilidad de los ingresos tributarios en la financiación del gasto autonómico y condicionó el desarrollo posterior de la corresponsabilidad fiscal del sistema (Ruiz-Huerta, 2000).

La exposición de motivos de la Ley 14/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), que da pie a un nuevo sistema, recoge que el principio de corresponsabilidad se articulará, por una parte, mediante la ampliación de la cesión de tributos a las CCAA, en concreto, el IRPF y, por otra, mediante la atribución de competencias normativas sobre los tributos cedidos.

Desde nuestro punto de vista, este es el primer momento del sistema en que se puede hablar de un incremento efectivo de la corresponsabilidad fiscal de las CCAA, más allá de la capacidad de decidir sobre la creación de tributos propios, recargos sobre los estatales o los aspectos de gestión de los tributos tradicionalmente cedidos. Dos grandes novedades explican este importante cambio. Respecto al modelo anterior, no se trata ya de una participación territorializada en el rendimiento del IRPF estatal, sino que se cede parcialmente dicho impuesto a las CCAA (en concreto, un 30%), en segundo lugar, por la cesión de capacidad normativa sobre los tributos cedidos (incluyendo el IRPF). Esta cesión de capacidad normativa es un aspecto sustancial en la corresponsabilidad fiscal.

2 Una revisión reciente y completa de la razón de ser de la descentralización tributaria y la corresponsabilidad fiscal, sus alternativas de implementación, así como un balance de la experiencia internacional y española y las posibilidades de reforma, puede consultarse en Martínez-Vázquez (2014).

Las novedades del Acuerdo de 1996 que no tenían cabida en la LOFCA, ni en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las CCAA, que debieron ser reformadas, fueron: la cesión parcial del rendimiento de un tributo (era posible la cesión parcial de los hechos imponible de un tributo, pero no de su rendimiento), la cesión parcial del IRPF (el artículo 11 de la LOFCA recogía expresamente que no podían ser objeto de cesión los impuestos estatales sobre la renta global de las personas físicas) y la cesión de capacidad normativa.

Posteriormente, el sistema de financiación que se aplicó entre 2002 y 2009 amplía la corresponsabilidad fiscal del sistema, al aumentar la cesión del IRPF de un 30% a un 33%, e incorporar la cesión del 35% del IVA territorializado, el 40% de los impuestos especiales y el 100% del rendimiento de los Impuestos sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos, Electricidad y el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte. Se amplían además las competencias normativas sobre el IRPF y sobre los impuestos tradicionalmente cedidos. Sobre los nuevos tributos indirectos cedidos, total o parcialmente, sólo se cede a las CCAA competencia para aumentar la tarifa del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos y Determinados Medios de Transporte.

Finalmente, el modelo aprobado en 2009, y que continúa vigente, vuelve a incrementar la corresponsabilidad fiscal al aumentar los porcentajes de cesión del IRPF y del IVA hasta el 50%, de los impuestos especiales hasta el 58%, además de incrementar las competencias normativas sobre el IRPF y sobre los Impuestos sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos y Determinados Medios de Transporte. El anexo resume el alcance de la capacidad normativa sobre tributos cedidos de la que disfrutaban las CCAA desde 2009.

El Cuadro 1 sintetiza la evolución de la cesión de tributos a las CCAA, distinguiendo entre la cesión del rendimiento, la cesión de la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos y la cesión de capacidad normativa. La tonalidad de las celdas se oscurece a medida que se avanza o incrementa la cesión del rendimiento o de la capacidad normativa respecto al periodo anterior; téngase en cuenta que como han indicado Hierro et al. (2007) la corresponsabilidad fiscal es una cuestión de grados.

CUADRO 1
SÍNTESIS DEL ALCANCE DE LA CESIÓN DE TRIBUTOS A LAS CCAA

Tributos	Quinquenio 1987-1991			Quinquenio 1992-1996			Quinquenio 1997-2001			Período 2002-2009			Desde 2009		
	Rendimiento	Gestión, liquidación, inspección...	Capacidad normativa	Rendimiento	Gestión, liquidación, inspección...	Capacidad normativa	Rendimiento	Gestión, liquidación, inspección...	Capacidad normativa	Rendimiento	Gestión, liquidación, inspección...	Capacidad normativa	Rendimiento	Gestión, liquidación, inspección...	Capacidad normativa
Impuestos Cedidos Tradicionales															
Patrimonio(1)	100%			100%			100%			100%			100%		
Sucesiones y Donaciones	100%			100%			100%			100%			100%		
Transmisiones Patrimoniales	100%			100%			100%			100%			100%		
Actos Jurídicos Documentados	100%			100%			100%			100%			100%		
Tasa sobre el juego	100%			100%			100%			100%			100%		
IRPF				15%			30%			33%			50%		
IVA				(2)						35%			50%		
Impuestos Especiales															
Bebidas alcohólicas										40%			58%		
Tabaco										40%			58%		
Hidrocarburos										40%			58%		
I. sobre medios transporte										100%			100%		
Impuesto sobre la Electricidad										100%			100%		
Ventas Minoristas Hidrocarburos(3)										100%			100%		

(1) El gobierno central suprimió el impuesto sobre el Patrimonio mediante la Ley 4/2008, restableciéndose en 2011. (2) No se trató de una cesión parcial del IRPF sino de una participación territorializada. (3) El impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se suprime en 2013. El tramo estatal se sustituye por un tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos y el tramo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos. Así pues, en el Impuesto sobre Hidrocarburos se aplican tres tipos: el tipo estatal general, el tipo estatal especial y el tipo autonómico. Fuente: Elaboración propia

La práctica de la corresponsabilidad fiscal por las CCAA

Un análisis de lo ocurrido en el IRPF nos lleva a constatar que las principales medidas legislativas adoptadas por las CCAA han tenido relación con las deducciones en la cuota, con motivaciones diversas (por características y circunstancias familiares, políticas en relación con la vivienda habitual, etc.), hasta el punto de que en 2014 estaban vigentes 182 deducciones, una media de 12,3 por comunidad autónoma.

Con respecto a la tarifa, la primera medida la adoptó Madrid en 2007, con la aprobación de una escala de gravamen inferior a la supletoria aprobada por el Estado, a la que siguieron en 2008, bajándola también, La Rioja y Valencia. Hay que esperar a 2011 para encontrar las primeras subidas de la tarifa que adoptaron ocho CCAA³, motivadas por la virulenta crisis económica. Además, al concentrar las subidas en los tramos superiores, se ha cuidado que no afecte a un número muy alto de contribuyentes, lo que admite varias lecturas, entre ellas el deseo de minimizar los costes electorales.

Respecto a los mínimos personales y familiares, Madrid en 2010 eleva el mínimo personal y familiar, manteniéndose en 2014. Cantabria también eleva por primera vez el mínimo personal y familiar en 2014.

Como podemos observar, en el IRPF las principales medidas adoptadas han tendido a la minoración del gravamen, recurriendo sólo a subir la tarifa en momentos de crisis y para compensar la pérdida recaudatoria derivada de la menor actividad económica (lo que se ha conseguido en parte), y no con la finalidad de financiar los incrementos marginales de gasto con incrementos marginales de tributos (corresponsabilidad fiscal). Como han indicado Hernández de Cos y Pérez (2015), los avances en corresponsabilidad hacen a las haciendas autonómicas más sensibles a las fases del ciclo económico, lo que se puede contrarrestar con el ejercicio de la capacidad normativa cedida.

Por otro lado, toda esta multitud de medidas legislativas han ocasionado ciertas disfuncionalidades: complejidad, ineficacia e ineficiencia. En primer lugar, se ha incrementado la complejidad, con una eficacia muy dudosa (ineficacia) en lo que se refiere a la consecución de los objetivos de las medidas articuladas a través de las deducciones. En segundo lugar, se han incrementado los costes asociados a la gestión del sistema (ineficiencia)⁴, lo que resulta paradójico.

3 Andalucía, Asturias, Extremadura, Cataluña, Cantabria, Murcia, Canarias y Valencia.

4 En esta línea, Fuenmayor et al. (2008) y Cuenca (2014) destacan que las políticas autonómicas sobre el IRPF son complejas, costosas y no demasiado efectivas. En su análisis coinciden en señalar que el número de deducciones es alto, lo que dificulta mucho el control, pero, en general, de escasa relevancia en cuanto al ahorro fiscal para los contribuyentes y el logro de los fines pretendidos. En la práctica, algunas deducciones no llegan a aplicarse porque se exigen requisitos que no responden a la realidad económica de los contribuyentes.

En el Impuesto sobre el Patrimonio en un primer momento, hasta 2007, la actividad legislativa de las CCAA fue prácticamente nula, si bien tras la reintroducción del Impuesto en 2011 algunas CCAA elevaron la tarifa, y sólo Cataluña, a partir de 2012, redujo el mínimo exento, con lo que se constata, una vez más, que las subidas en la presión fiscal se adoptan en un contexto de crisis para compensar las pérdidas recaudatorias que esta ocasiona.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones nos encontraríamos con dos grupos de CCAA, las que prácticamente han suprimido el gravamen para las transmisiones entre familiares cercanos, y las que lo han reducido a estos mismos familiares (Cuenca, 2014).

En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado se han producido aumentos del tipo general en muchas CCAA, si bien han venido a seguir la evolución del incremento del tipo reducido del IVA aplicable a la vivienda nueva. En la modalidad de Actos Jurídicos Documentados de cuota variable sí se han incrementado los porcentajes de tributación, pero una vez más, estos se producen sobre todo a partir de 2010. Esta realidad convive, además, con beneficios fiscales que contemplan distintas circunstancias, por ejemplo, en adquisiciones de viviendas por determinados colectivos (jóvenes, discapacitados, familias numerosas) o en transmisiones de explotaciones agrarias o parcelas forestales, por citar sólo algunos de ellos. En cualquier caso, es importante destacar que la recaudación en estos tributos se ha visto notablemente afectada por la caída del mercado inmobiliario.

En los Impuestos sobre Determinados Medios de Transporte e Hidrocarburos, en los que solo existe capacidad para incrementar el gravamen, en general, las CCAA han hecho uso de dicha capacidad. Solo La Rioja y Aragón no incrementaron en 2014 el gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos, y Galicia, La Rioja, Valencia, Aragón, Castilla La Mancha, Canarias, Madrid y Castilla León no lo hicieron en el caso del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

Este análisis coincide con los numerosos trabajos que ya habían puesto de manifiesto que las CCAA han empleado la capacidad normativa para introducir desgravaciones (Durán y Esteller, 2004) y sólo algunas regiones, obligadas por la reducción de ingresos para las arcas públicas que ha generado la crisis y el peso de la deuda, han incrementado la presión fiscal a sus ciudadanos (Ribes, 2012; Cuenca, 2014).

Se constata, por otro lado, la distancia entre el “discurso político”, ya que las CCAA han venido reclamando más autonomía financiera en la vertiente del ingreso y la consiguiente corresponsabilidad fiscal, y lo que realmente ha acontecido.

Finalmente, respecto a los tributos propios de las CCAA, hay que destacar que no tienen mucho margen real de decisión política. Por una parte, porque al no poder gravar hechos imponible ya sujetos a gravamen por el Estado o por las

entidades locales queda muy poco espacio para la imposición, y, por otra, porque el Estado ha cuestionado la creación de algunos de estos impuestos generándose cierta conflictividad, como ha ocurrido, por ejemplo, con el Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito. Por último, los recargos tampoco han sido un recurso muy adecuado para avanzar en la corresponsabilidad fiscal, sobre todo porque las CCAA no han querido utilizarlos ante el temor de los costes electorales que pueden ir asociados a la implantación de los mismos (Serrano, 2013).

Algunos obstáculos para la corresponsabilidad fiscal

Es importante también poner de manifiesto los diversos obstáculos que pueden estar condicionando el ejercicio de la capacidad normativa de las CCAA y la corresponsabilidad fiscal. Nos centraremos, en cuanto que en ellos está presente la dimensión política, en aquellos que derivan de la propia articulación y configuración del sistema (lógicamente consecuencia de decisiones legislativas derivadas de una voluntad política plural fruto de la interacción, a nivel político, entre el Estado y las CCAA) y en los que han venido motivados por la acción política, ya unilateral, de los diversos gobiernos y parlamentos autonómicos.

Los sistematizamos seguidamente atendiendo a un triple criterio: a) los que pueden afectar a la valoración que puedan realizar los ciudadanos sobre las decisiones de los gobiernos autonómicos en esta materia (el problema de la visibilidad), b) los que inciden, como consecuencia de la articulación del sistema, en las decisiones de los gobiernos autonómicos y c) los que inciden en las decisiones de estos gobiernos, como consecuencia inevitable de la atribución de competencias normativas (los costes electorales y la competencia entre CCAA).

a) Las deficiencias en la necesaria visibilidad

Como señalan López y Zabalza (2015), para que las CCAA desarrollen sus políticas de manera responsable frente a sus ciudadanos es preciso que los ciudadanos sean plenamente conscientes de que una buena parte de los impuestos que soportan se dirigen a financiar los bienes y servicios públicos que reciben de sus respectivas administraciones autonómicas. Sin embargo, este elemento clave de la visibilidad, no está suficientemente presente en nuestro país, pues los ciudadanos, en porcentajes muy significativos, todavía hoy, siguen pensando que pagan sus impuestos al Estado central y que es este el que presta los principales servicios públicos, incluidos algunos tan relevantes como los educativos y sanitarios (López y Rodrigo, 2014; Herrero et al., 2015). Además, Herrero et al. (2015) ponen de manifiesto que existen distintos niveles de visibilidad atendiendo a los siguientes factores: el tiempo transcurrido desde el traspaso de competencias, el tamaño de la región y la preocupación por la política regional, el régimen foral o común y dentro de este las CCAA que accedieron a la

autonomía por la vía del artículo 143 y del 151 de la Constitución. Son múltiples las razones que pueden dificultar esta visibilidad. Unas tienen que ver, como acabamos de señalar, con la necesidad de que se perciba con cierta claridad quién es el ente público (estatal, autonómico o local) al que corresponde la competencia que va a ocasionar los consiguientes gastos públicos al prestarse los servicios asociados a dicha competencia. En la actual configuración de nuestro Estado descentralizado, la complejísima distribución de competencias entre los diversos niveles territoriales de la administración, dificulta enormemente esta percepción. A esta complejidad se une el hecho de que estas competencias han ido evolucionando de manera constante en el proceso de descentralización. Este dinamismo incesante dificulta el conocimiento por la ciudadanía del elenco de competencias que corresponde a cada ente territorial. Por tanto, se constata que por los motivos apuntados existen problemas para la visibilidad y que esta no es igual en todas las CCAA.

Otras razones que pueden dificultar la visibilidad se relacionan con la interconexión que debe existir entre los ingresos tributarios y los gastos públicos que van a financiar. La cuestión se plantea porque, lógicamente, muchos de estos servicios públicos se financian con impuestos, y, además, como tendremos ocasión de comprobar después, con tributos de naturaleza progresiva (esencialmente el IRPF). La valoración que realiza el ciudadano entre esfuerzo contributivo y servicios públicos recibidos ya de por sí resulta compleja en los impuestos. En lo que se refiere a los servicios que él recibe no puede tener una clara percepción entre lo que paga y recibe porque, como señala la Ley General Tributaria en su artículo 2.2. c), los “Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación” (lo que los diferencia claramente de las tasas), y continúa el artículo: “cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”. Los impuestos no se pagan por todos, lógicamente, sino únicamente por los que tienen capacidad económica, aunque los servicios públicos se disfruten por todos. El ciudadano sólo puede percibir y valorar nítidamente los servicios que recibe él y su entorno más cercano, pero no los que reciben los otros ciudadanos, como sería el caso de los servicios sociales prestados a personas en situaciones económicas difíciles, las ayudas a la dependencia, etc. Más compleja aún resulta esta valoración en los tributos progresivos, pues en ellos se diluye mucho más la relación entre tributos pagados y servicios públicos disfrutados, ya que en estos tributos el efecto redistributivo se acrecienta. Sin duda los impuestos son los tributos que hacen posible los Estados contemporáneos, y sobre todo los impuestos progresivos de naturaleza personal los que permiten contar con Estados sociales avanzados, pero también es cierto que para que la visibilidad no se diluya tanto parece más conveniente, en la articulación de un sistema de financiación autonómica, la utilización de impuestos proporcionales o al menos sin una gran progresividad (como ocurre con el IRPF).

b) La articulación del sistema y sus efectos sobre las actuaciones de las CCAA

Entre los obstáculos para la corresponsabilidad fiscal efectiva se encuentra, en primer lugar, la existencia de una restricción presupuestaria blanda, unida a la facilidad de acceso a la deuda. Aplicada al tema que nos ocupa, la restricción presupuestaria blanda implica que las CCAA no usen su capacidad normativa para incrementar los ingresos fiscales ya que en su toma de decisiones incorporan las expectativas de un futuro rescate, en cualquiera de sus formas, de la administración central. Este problema se acentúa cuando existe una cierta libertad para endeudarse como ocurrió en España antes de las crisis económica y hay expectativas fundadas de que las transferencias son un concepto flexible al alza (Lago y Martínez, 2010).

El trabajo de Monasterio y Fernández (2010) confirma, por una parte, la laxitud en los ingresos transferidos a las CCAA y, por otra, proporciona cobertura a la hipótesis de que el conjunto de CCAA habría tenido expectativas fundadas de que en cada negociación multilateral, que afectara al sistema de financiación de régimen común, la administración central iba a incrementar los recursos transferidos.

Son varios los trabajos que se han pronunciado sobre las condiciones necesarias para que las CCAA realicen un ejercicio de la capacidad normativa que incremente sus recursos financieros. Así Zubiri (2010), Ribes (2012) y Cuenca (2014) indican que para incentivar la corresponsabilidad fiscal de los gobiernos autonómicos se requeriría ante todo un compromiso creíble de que no habrá nuevos rescates por parte del Estado. Hasta el momento, las CCAA, por lo general, han considerado que era más fácil obtener recursos adicionales del gobierno central que directamente de sus ciudadanos, lo que a su vez no tiene coste político, sino que, incluso, puede suponer un refuerzo ante los propios electores, al reafirmar la imagen de firmeza en defensa de sus ciudadanos (Serrano, 2013).

Existen otras razones de índole técnica que también han desincentivado el uso de la capacidad normativa al alza. Por una parte, la normativa supletoria estatal para los casos en que las CCAA no hicieran uso de su capacidad normativa (Ribes, 2012) y, por otra, el sistema de entregas a cuenta en el IRPF.

En cuanto al sistema de entregas a cuenta, cada año se asigna a las CCAA una previsión por IRPF que es liquidada dos años más tarde. Esto implica que las medidas tributarias adoptadas por las comunidades para el año n no se aplican a los contribuyentes hasta el momento de presentar su declaración (en los meses de mayo y junio del año $n+1$), y no tienen efectos recaudatorios para las comunidades hasta el ejercicio siguiente ($n+2$). De este modo, los incentivos a adoptar medidas que incrementen la recaudación son muy débiles, mientras que cuando se trata de una reducción de impuestos la pérdida de recaudación se retrasa, pero el anuncio ocasiona réditos políticos inmediatos (Cuenca, 2014).

Algunos de estos obstáculos pueden evitarse con actuaciones diversas. De hecho, ya se han adoptado medidas para que la normativa estatal no opere, al

menos respecto a la tarifa autonómica del IRPF, con carácter supletorio, y también podría mejorarse sin duda el sistema de entregas a cuenta. En lo que se refiere a la facilidad para endeudarse a partir de 2011 esta se ha limitado como consecuencia de la modificación del artículo 135 de la Constitución Española. En particular, las CCAA necesitan que una ley concreta les autorice para emitir deuda pública o contraer crédito; además la devolución de la deuda tiene prioridad absoluta sobre el resto de gastos. Sin embargo, se ha de ser consciente de que no siempre se podrán evitar los rescates del Estado central, ni tampoco se pueden obviar sin más los factores de sobre coste que precisan de una financiación per cápita corregida. En efecto, dado que los principios constitucionales de igualdad de acceso, unidad de mercado y solidaridad exigen efectivamente unos mínimos servicios fundamentales comunes e irrenunciables, que deben garantizarse a todo ciudadano español en todo el territorio nacional, independientemente de cualquier circunstancia (Serrano, 2013), el Estado siempre tendrá que garantizar estos mínimos.

c) La “lógica” política

Finalmente, la competencia fiscal entre CCAA (fenómeno creciente también a nivel internacional entre los Estados) o las razones electorales han frenado, en ocasiones, el ejercicio de la capacidad normativa al alza (Lago y Martínez, 2010). De hecho, en el periodo anterior a la crisis económica existía una tendencia a la baja en la carga fiscal, que, como hemos visto, se aprecia claramente en el IRPF.

Pero más allá de todos estos obstáculos, que en última instancia tienen que ver con la configuración de un determinado sistema de competencias y de financiación autonómica o con la voluntad política de los diferentes gobiernos autonómicos, la cuestión es si existe un grado de corresponsabilidad fiscal real para todas las CCAA, sobre todo por la diversidad en la estructura económica existente entre las mismas, aspecto que lógicamente viene dado por la propia realidad. De esta cuestión nos ocupamos en el siguiente apartado.

3. REALIDAD ECONÓMICA Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL

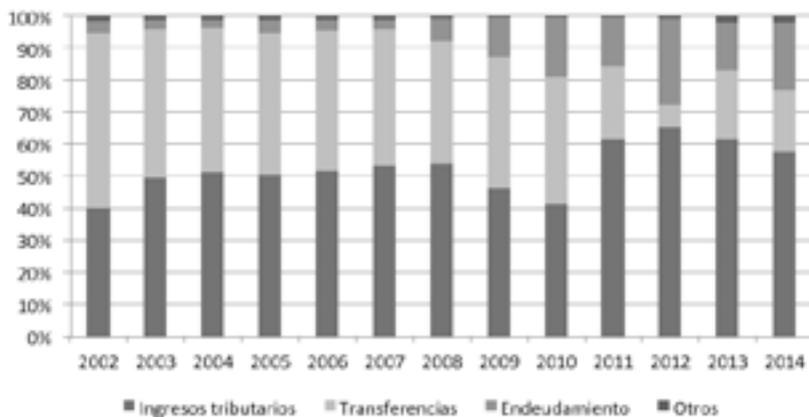
La importancia del IRPF en la configuración del sistema

Con el objetivo de poner de manifiesto la importancia del IRPF en la configuración del sistema, en este apartado llevamos a cabo un análisis descriptivo en dos etapas. En primer lugar, presentamos la contribución relativa de cada partida de ingresos (tributarios, transferencias, endeudamiento y otros ingresos) al total de los recursos de las CCAA. En una segunda fase, identificamos la procedencia de los ingresos tributarios (de tributos cedidos total o parcialmente con capacidad

normativa, de tributos cedidos total o parcialmente sin capacidad normativa y de tributos propios y recargos) para evaluar su importancia relativa en el conjunto de recursos disponibles. Una vez identificada su procedencia, analizamos la capacidad recaudatoria relativa de cada tributo de forma individual.

Los ingresos tributarios representan la fuente de financiación más importante en las CCAA de régimen común. Como se observa en la Figura 1, los ingresos tributarios han supuesto, en el periodo analizado, entre un mínimo del 40% y un máximo del 65% de los ingresos totales de las CCAA. El eje de ordenada mide el porcentaje que suponen los ingresos tributarios, transferencias, endeudamiento y otros recursos sobre los ingresos totales, y se representa mediante el diagrama de barras. Los datos del periodo 2002-2012 corresponden a ingresos liquidados (derechos reconocidos netos), mientras que los relativos a 2013-2014 son previsiones presupuestarias de ingresos.

FIGURA 1
ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS TOTALES DE LAS CCAA 2002-2014



FUENTE: Elaboración propia. 2002-2012 Liquidaciones. 2013-2014 Presupuestos (<http://www.minhap.gob.es/>)

En la Figura se refleja claramente el aumento de la representatividad de los ingresos tributarios y del recurso al endeudamiento, en detrimento del peso de la financiación vía transferencia sobre el total de ingresos durante el periodo considerado.

Los ingresos tributarios pueden clasificarse en tres categorías a los efectos de analizar la política tributaria seguida por las CCAA: tributos cedidos total o parcialmente con capacidad normativa, tributos cedidos total o parcialmente sin capacidad normativa y tributos propios y recargos. El Cuadro 2 presenta la procedencia de los

ingresos tributarios por comunidad autónoma en la liquidación de los presupuestos de 2012 (últimos datos de liquidación presupuestaria disponibles) atendiendo a esta triple clasificación.

Como se observa en el Cuadro 2, la principal fuente de financiación de las CCAA proviene de los tributos cedidos con capacidad normativa que, en media, representan el 49,0% de los ingresos tributarios en 2012. De estos, el IRPF es el que presenta una mayor capacidad recaudatoria ya que aporta, en media, un 38% de los ingresos por tributos con capacidad normativa, seguido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) que representa un 5,2% de media. El resto de tributos cedidos con capacidad normativa (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio, Tributos sobre el Juego, Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre Hidrocarburos) tienen un escaso poder recaudatorio medio.

Por su parte, los impuestos cedidos sin capacidad normativa (IVA, Impuesto sobre la Electricidad e Impuestos Especiales) suponen un 45,4% del total de ingresos tributarios en 2012, siendo el IVA el que mayor poder recaudatorio presenta con un 31,4% de media sobre el total de ingresos tributarios, seguido de los impuestos especiales.

Por último, los tributos propios aportan en 2012 un 5,6% en media del total de ingresos tributarios, aunque su peso es más decisivo en algunas CCAA como Canarias (17,9%) y Extremadura (10,5%), fundamentalmente por la creación de impuestos medioambientales como el Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, en el caso de Canarias, y el Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, en Extremadura.

Del análisis de los ingresos tributarios de las CCAA cabe concluir que el IRPF es el instrumento de política tributaria con mayor capacidad recaudatoria y es, por tanto, la clave de bóveda para obtener incrementos relevantes en la recaudación. No obstante, tal y como se desprende de la información recogida en la Tabla 2, el peso del IRPF sobre el total de ingresos tributarios es más decisivo en unas CCAA que en otras. Por ejemplo, en Madrid y Cataluña, los derechos reconocidos netos por IRPF en 2012 suponen un 51,9% y un 43,8% de los ingresos tributarios, respectivamente; sin embargo, en otras comunidades como Extremadura, Murcia, Castilla La Mancha, Andalucía o Baleares apenas ronda el 30-34% del total de derechos reconocidos netos por conceptos tributarios. Álvarez y Cantarero (2007) ya adelantaron que la ampliación de la cesión del IRPF y de las medidas de capacidad normativa ocasionaría resultados dispares por CCAA.

CUADRO 2
DERECHOS RECONOCIDOS NETOS SOBRE EL TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS (CAP. I, II Y III) EN LA LIQUIDACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS DE 2012

Comunidad Autónoma	% s/Ingresos fiscales (Cap. I, II y III)											Tributos cedidos sin capacidad normativa		Tributos propios y recargos	
	IRPF	ISD	IP	ITP	AJD	TJ	IDMT	IH	Total TC con CN	IVA/GIC	Electricidad	I. especiales	Total TC sin CN	Total Tributos propios y recargos	Total Tributos propios y recargos
Andalucía	32,97%	2,33%	0,48%	4,48%	2,08%	1,12%	0,27%	1,61%	45,36%	35,81%	1,22%	13,47%	50,50%	4,14%	4,14%
Aragón	39,37%	4,12%	0,78%	3,14%	1,33%	1,25%	0,23%	0,87%	51,09%	30,43%	1,65%	12,94%	45,02%	3,89%	3,89%
Asturias	40,18%	4,43%	0,67%	1,90%	1,27%	1,13%	0,22%	1,09%	50,90%	29,58%	2,08%	10,74%	42,41%	6,70%	6,70%
Illes Balears	30,39%	2,07%	-0,06%	5,98%	1,94%	1,03%	0,44%	1,06%	42,84%	40,84%	0,96%	11,79%	53,58%	3,58%	3,58%
Canarias	48,49%	2,03%	0,77%	6,08%	1,78%	2,20%	0,14%	0,00%	61,49%	14,26%	1,79%	4,58%	20,63%	17,88%	17,88%
Cantabria	37,92%	4,01%	0,96%	2,68%	1,72%	1,05%	0,00%	0,00%	48,35%	30,24%	0,00%	15,53%	45,77%	5,88%	5,88%
Castilla-Mancha	33,64%	1,73%	0,39%	3,58%	2,41%	0,97%	0,20%	2,29%	45,21%	32,78%	1,53%	16,13%	50,44%	4,35%	4,35%
Castilla-León	37,31%	2,35%	0,47%	2,27%	1,41%	1,14%	0,23%	1,94%	47,12%	32,09%	1,24%	15,87%	49,19%	3,69%	3,69%
Cataluña	43,88%	1,84%	1,42%	3,38%	1,70%	1,06%	0,34%	1,43%	55,04%	30,22%	1,19%	10,81%	42,23%	2,73%	2,73%
Extremadura	30,66%	2,14%	0,15%	2,41%	1,36%	0,97%	0,18%	2,00%	39,87%	31,74%	1,29%	16,62%	49,64%	10,48%	10,48%
Galicia	38,10%	3,40%	0,69%	2,02%	1,56%	0,93%	0,23%	1,28%	48,21%	33,39%	1,73%	13,42%	48,55%	3,25%	3,25%
Floja	37,79%	2,47%	1,58%	2,77%	2,32%	1,05%	0,28%	0,76%	49,01%	32,44%	1,22%	12,38%	46,04%	4,95%	4,95%
Madrid	51,96%	2,51%	0,08%	2,76%	1,46%	0,92%	0,67%	1,60%	61,03%	28,14%	0,87%	7,38%	36,39%	2,58%	2,58%
Murcia	32,99%	1,68%	0,69%	3,44%	2,41%	1,06%	0,27%	1,55%	44,05%	34,45%	1,51%	15,33%	51,29%	4,66%	4,66%
C. Valenciana	34,35%	1,40%	0,03%	4,22%	2,07%	1,37%	0,34%	1,69%	45,47%	35,25%	1,33%	12,96%	49,54%	4,99%	4,99%
Media	38,00%	2,57%	0,61%	3,41%	1,79%	1,15%	0,27%	1,21%	49,00%	31,44%	1,31%	12,86%	45,41%	5,58%	5,58%

1. El signo negativo puede deberse a que los derechos reconocidos se presentan netos de devoluciones de ingresos, así como de anulaciones y cancelaciones. IRPF; Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; ISD; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; IP; Impuesto sobre el Patrimonio; ITP; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; AJD; Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados; TJ; Tributos sobre el Juego; IDMT; Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte; IH; Impuesto sobre Hidrocarburos tramo autonómico; IVA/GIC; Impuesto sobre el Valor Añadido/Impuesto General Indirecto Canario; IEL; Impuesto sobre la Electricidad; IIE; Impuestos Especiales (Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, Impuesto sobre las Labores del Tabaco, Impuesto sobre Hidrocarburos tramo estatal, otros impuestos sobre consumos específicos).

Fuente: Elaboración propia. Liquidaciones presupuestos 2012 (<http://www.mtinhap.gob.es/>)

Realidad económica, competencias normativas en el IRPF y efectos recaudatorios: ¿es real la corresponsabilidad fiscal para todas las CCAA?

Dado que el IRPF es el tributo esencial para poder incrementar de forma significativa la recaudación para financiar los incrementos en el gasto, realizaremos un análisis de lo ocurrido en este tributo en el último ejercicio presupuestario liquidado (año 2012).

Como comentamos anteriormente, todas las comunidades han establecido diferentes deducciones autonómicas propias sobre el IRPF, si bien parecen haber tenido en general un coste recaudatorio limitado (Fuenmayor et al., 2008; Cuenca, 2014). Sirva como ejemplo Andalucía, una de las CCAA con el número más elevado de deducciones autonómicas vigentes sobre el IRPF en el año 2012, en la que la merma recaudatoria estimada en el presupuesto de beneficios fiscales de dicho año representa el 0,46% sobre el total de derechos reconocidos por IRPF.

Respecto a la tarifa, y en relación con las medidas aprobadas para el ejercicio 2012, siete comunidades optaron por aprobar una escala de gravamen inferior a la escala general del Estado. Así lo hicieron Aragón, Baleares, Castilla La Mancha, Castilla León, Galicia, La Rioja y Madrid. Por su parte, dos comunidades optaron por aprobar la misma escala que la establecida por el Estado, Murcia y Valencia. Por el contrario, las seis comunidades autónomas restantes (Andalucía, Extremadura, Canarias, Cantabria, Asturias y Cataluña), aprobaron una escala de gravamen por encima de la escala general estatal.

La Figura 2 relaciona conjuntamente las medidas que respecto al IRPF adoptó cada comunidad autónoma en el marco de sus competencias normativas –la tarifa y el número de deducciones aprobadas– y los ingresos obtenidos por declarante, todo ello en el ejercicio 2012. Así, en la Figura 2 cada región aparece representada por una esfera cuyo tamaño varía en función del número de deducciones vigentes en el IRPF en 2012⁵, de forma tal que un tamaño mayor de la esfera indica que el número de deducciones propias que la comunidad mantiene vigentes en el ejercicio es más elevado (si bien, como ya hemos señalado, el importe recaudatorio de las deducciones es muy pequeño). Su situación en el gráfico depende de los ingresos liquidados por declarante en euros de cada región (eje de abscisas) y de la medida aprobada por el gobierno de ésta en relación con la tarifa del IRPF (eje de

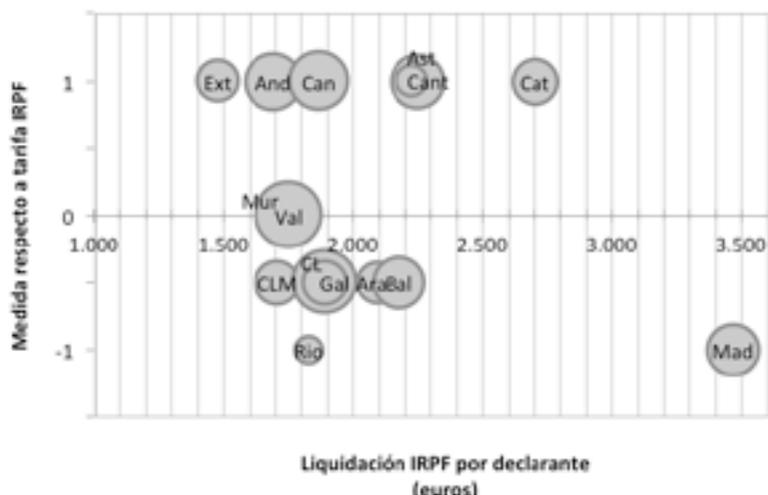
5 Información obtenida de los cuadros-resumen publicados anualmente por el MINHAP en su publicación electrónica "Tributación Autonómica". Accesible a través de <http://www.minhap.gob.es/es>. El número de deducciones por IRPF vigentes en 2012 oscila entre 4 y 21 siendo Castilla La Mancha, Andalucía y la Comunidad Valenciana las regiones con el número más elevado de deducciones vigentes y Cantabria, La Rioja y Murcia las comunidades que cuentan con un menor número de deducciones propias.

ordenadas), aspecto que, sin duda, es el que más afecta a la recaudación por este impuesto. El eje de abscisas muestra los ingresos liquidados por IRPF por declarante, calculada como los derechos reconocidos netos por IRPF en la liquidación de los presupuestos de 2012 entre el número de declarantes (es decir, lo que en media declara cada contribuyente). Los derechos reconocidos netos por IRPF oscilan entre los 1.477,95 y los 3.469,12 euros de media por declarante en Extremadura y Madrid, respectivamente. Por su parte, el eje de ordenadas representa las medidas adoptadas sobre la tarifa de gravamen del IRPF que se han tabulado de la siguiente forma (advirtiéndose que las modificaciones de la tarifa no son proporcionales aunque los valores dados para representarlas en el eje sí):

- 1 Tarifa superior a la general del Estado (art. 63.1 de la LIRPF): todas las tarifas parten del 12% y el tipo marginal máximo es el 25,5% en Andalucía y Cataluña, el 25% en Asturias, el 24,5% en Cantabria y Extremadura y el 22,58% en Canarias.
- 0 Tarifa igual a la general del Estado (12% hasta 22,5% para Bases Liquidables (BL) superiores a los 120.000 euros y 23,5% para BL superiores a los 175.000 euros).
- 0,5 Tarifa inferior a la estatal equivalente a la prevista como supletoria en la DF segunda de la Ley 22/2009 (12% hasta 21,5% para BL superiores a los 53.407,20 euros).
- 1 Tarifa inferior a la estatal (11,6% hasta 21,4% para BL superiores a los 53.407,20 euros).

La Figura 2 permite realizar algunas reflexiones de carácter general. La más reseñable es que tres de las regiones (Extremadura, Andalucía y Canarias) con ingresos por IRPF inferiores a la media (la media es de 2.052,05 euros/contribuyente) mantuvieron en 2012 una tarifa superior a la tarifa general estatal. En el otro lado del espectro encontramos a Madrid, que mantiene vigente una tarifa inferior a la tarifa general estatal y que, sin embargo, obtiene los ingresos presupuestarios por declarante más elevados del territorio nacional. Este hecho evidencia la existencia de diferentes estructuras económicas por niveles de renta, como ya han puesto de manifiesto algunos autores a partir de la información obtenida de la muestra de declarantes del IRPF publicada por el Instituto de Estudios Fiscales (Jiménez y López, 2007).

FIGURA 2
**RELACIÓN ENTRE EJERCICIO DE LA CAPACIDAD NORMATIVA E
 INGRESOS POR DECLARANTE DEL IRPF 2012**

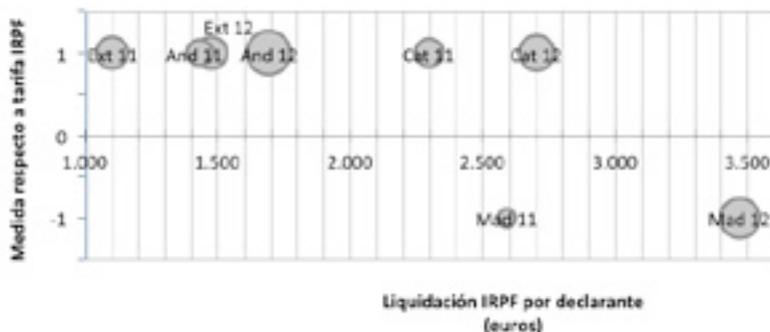


Fuente: Elaboración propia a partir de la liquidación del presupuesto de ingresos de las comunidades autónomas 2012 (<http://www.minhap.gob.es/>) y de las estadísticas publicadas por la AEAT de los declarantes del IRPF (<http://www.agenciatributaria.es/>)

La Figura 3 integra los datos de los ejercicios 2011⁶ y 2012, de aquellas CCAA que tienen importantes incrementos en la tarifa (Extremadura, Andalucía y Cataluña) respecto a la general del Estado y Madrid, en la que la tarifa es inferior.

6 El año 2011 fue el primer año en el que Cataluña, Andalucía y Extremadura (junto a otras cinco CCAA) subieron la tarifa autonómica.

FIGURA 3
**EJERCICIO DE LA CAPACIDAD NORMATIVA E INGRESOS POR
 DECLARANTE DEL IRPF: COMPARATIVA 2011-2012 (ANDALUCÍA,
 EXTREMADURA, CATALUÑA Y MADRID)**



Fuente: Elaboración propia a partir de la liquidación del presupuesto de ingresos de las comunidades autónomas 2012 (<http://www.minhap.gob.es/>) y de las estadísticas publicadas por la AEAT de los declarantes del IRPF (<http://www.agenciatributaria.es/>)

Del análisis de las Figuras 2 y 3, puede deducirse que resulta indudable que la realidad económica preexistente, es decir, la estructura de las bases imponibles determinadas por la capacidad económica de los contribuyentes tiene mucho más impacto recaudatorio que las medidas normativas sobre los elementos de cuantificación del tributo, como es en este caso la tarifa de gravamen, lo que además tiene efectos mucho más significativos cuando nos encontramos con impuestos progresivos que acentúan las diferencias, en cuanto a la potencialidad recaudatoria, de las estructuras de bases diferentes. En efecto, si existen muchos contribuyentes con bases imponibles medias-altas y altas, con unos tipos progresivos no muy elevados, incluso más bajos que los existentes en la mayoría de las CCAA, se puede conseguir una recaudación muy importante. Por el contrario, si existen pocos contribuyentes con bases imponibles en niveles medio-altos y altos, aunque se apliquen tipos progresivos comparativamente muy elevados, comportan mucha menor recaudación. En otros términos, una recaudación con niveles de esfuerzo contributivo no excesivamente elevado por parte de muchos (que es lo que ocurre por ejemplo en Madrid), comporta mucha más recaudación que un esfuerzo contributivo muy elevado, por la alta progresividad, por parte de pocos (que es por ejemplo lo que ocurre en Extremadura o Andalucía).

Téngase en cuenta además que en los tributos progresivos no es posible incrementar la presión fiscal a través de la subida de los tipos a partir de ciertos niveles de progresividad, pues existen límites de distinta naturaleza. Por un parte, los límites impuestos por razones económicas, pues unos tipos excesivamente elevados podrían desincentivar la iniciativa y el esfuerzo requerido para generar nuevos ingresos, pues la rentabilidad, después de impuestos, puede resultar demasiado pequeña⁷. En segundo lugar, existen límites que son consecuencia de la lógica política, pues el coste electoral de las subidas de impuestos puede ser grande, sobre todo si en otras CCAA la presión fiscal para iguales niveles de renta resulta mucho más baja. Finalmente, existen unos límites jurídico-constitucionales, como son el principio de igualdad tributaria y el principio de no confiscatoriedad, a los que aludiremos con más detalle con posterioridad.

Por otro lado, no conviene tampoco ignorar los efectos colaterales que, aun operando en el marco de los límites apuntados, comportan la atribución de competencias normativas tan importantes en un impuesto como el IRPF.

En primer lugar, como hemos visto, la residencia, y no el nivel de renta, están determinando esfuerzos contributivos muy diferentes para rentas similares con el objeto de financiar servicios públicos que no son tan sustancialmente distintos entre comunidades autónomas, lo que dificulta la aceptación del sistema por los ciudadanos⁸. Que el lugar de residencia determine diferentes esfuerzos contributivos es algo que también ocurre en los tributos locales, pero en éstos las diferencias de tributación entre municipios no son tan grandes porque las horquillas que establece el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales para que los municipios puedan incrementar o reducir su tributación no son muy grandes y porque, en todo caso, son impuestos en los que el esfuerzo contributivo es mucho menor por tener unas cuantías mucho más reducidas. En los ayuntamientos existe además una percepción más clara y diáfana (mayor visibilidad) entre los tributos pagados y los servicios públicos de “proximidad” que recibe el ciudadano. Por ello, en este ámbito local no se plantean los mismos problemas al ser la tributación mucho

- 7 Téngase en cuenta que, por ejemplo, en Andalucía en el ejercicio 2014, por el efecto conjunto de la escala general del impuesto, el gravamen complementario y la escala autonómica, los tipos marginales son del 53% para bases liquidables superiores a 120.000 euros, llegándose al 55% para bases superiores a 175.000 euros y al tope máximo del 56% para bases superiores a 300.000 euros. De suprimirse el gravamen complementario, los tipos marginales serían del 48% para bases liquidables superiores a 120.000 euros y del 49% a partir de 175.000. Se trata, sin duda, de unos niveles de progresividad ya muy altos.
- 8 No obstante, este efecto, a día de hoy, se ha puesto de manifiesto sobre todo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde la comparabilidad resulta fácilmente perceptible por los ciudadanos, lo que no resulta tan fácil de percibir en el IRPF, por operar tres escalas de gravamen (la estatal, el gravamen complementario y la autonómica) y por el mecanismo de las retenciones, que provoca que el impuesto se vaya pagando de forma más fraccionada.

menor cuantitativamente hablando con respecto al IRPF y, además, por existir una mayor visibilidad que puede influir en las decisiones electorales de los ciudadanos.

En segundo lugar, se limita en parte la capacidad del Estado para redistribuir entre las diferentes CCAA. Por ejemplo, si la regulación y recaudación del IRPF fuese exclusivamente del Estado, y este estableciese una tarifa del impuesto más elevada (equivalente a la suma de la actual tarifa general del Estado más una autonómica que fuese igual a esta), en la comunidad autónoma de Madrid se recaudaría más que actualmente y habría más recursos para redistribuir por el Estado entre todos los territorios del país. También se limitan las posibilidades del Estado en materia de política económica, en un marco como el actual en el que la política fiscal, dada la pérdida de importancia de la política monetaria como consecuencia del proceso de unión monetaria en la Unión Europea, cobra especial relevancia. Contexto en el que además las políticas asociadas al gasto público cuentan también con importantes restricciones europeas, y las vinculadas al ingreso, en lo que se refiere a la imposición indirecta, están también limitadas por tratarse de impuestos armonizados.

En tercer lugar, los instrumentos reales de los que disponen las CCAA para lograr la corresponsabilidad fiscal son sustancialmente diferentes, pues, como hemos apuntado, si el IRPF es el principal instrumento para incrementar de forma significativa la recaudación, y en este lo más determinante es la estructura de las bases, reflejo de los niveles de renta de los ciudadanos de la comunidad autónoma, resulta claro que las CCAA cuentan de facto con instrumentos muy desiguales para conseguir el objetivo de la corresponsabilidad fiscal en los términos de poder financiar los incrementos de gasto con incrementos de la presión fiscal. Además, si los instrumentos presentan un grado de eficacia muy distinto para el logro del objetivo, también los costes, en este caso políticos, son mucho mayores en las CCAA con estructuras de bases más bajas, ya que tienen que incrementar notablemente la tributación para lograr efectos significativos en la recaudación, mientras que unas estructuras de bases altas permiten mucha más recaudación con el simple mantenimiento de unos tipos autonómicos iguales a los fijados por el Estado en su tarifa general o incluso menores.

Finalmente, si bien en el momento actual estas diferencias tan significativas respecto al IRPF no han supuesto traslados de domicilio con efectos significativos en la pérdida de recaudación, ello probablemente viene motivado porque la mayor parte de la recaudación en el impuesto procede de las rentas del trabajo, “fijadas” al territorio en función del lugar del centro de trabajo. No obstante ya se están empezando a detectar fenómenos de deslocalización con respecto a las rentas empresariales en el IRPF y, en cualquier caso, resulta difícil entender por qué en las rentas empresariales de las sociedades se busca la uniformidad con un Impuesto sobre Sociedades (salvo para los territorios forales) que es el

mismo en todo el Estado, lo cual por múltiples razones resulta lógico, y no se plantea una pretensión similar con respecto a las rentas empresariales obtenidas por empresarios personas físicas y comunidades de bienes⁹.

4. JUSTICIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL

Si en los apartados anteriores hemos expuesto cómo la realidad política y económica influyen de manera notable en el alcance real de la corresponsabilidad fiscal, en este último apartado nos referiremos a la forma en que el ideal de justicia tributaria plasmado en el artículo 31.1 de la Constitución puede suponer también unas limitaciones con respecto al recorrido real que puede tener el uso de las competencias normativas de las CCAA asociadas a las corresponsabilidad fiscal.

El artículo 31.1 de la Constitución establece que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. De los diferentes principios constitucionales tributarios consagrados en este artículo -capacidad económica, generalidad, igualdad tributaria, progresividad y no confiscatoriedad-, son estos tres últimos los que podrían operar como límites a tener en cuenta en el uso de las competencias normativas de las CCAA.

El principio de igualdad tributaria exige que todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos. No se trata de una igualdad aritmética o matemática, sino que la igualdad tributaria debe establecerse en función del sacrificio o esfuerzo que a cada contribuyente le suponga el pago de los tributos. En el ámbito tributario es un criterio central de distribución de la carga tributaria, y supone que a situaciones iguales (en términos de capacidad económica) se les dé el mismo tratamiento (en cuanto a esfuerzo contributivo), y a situaciones desiguales distinto tratamiento. Por eso la expresión “igualdad para los iguales y desigualdad para los desiguales”, refleja bastante bien el alcance y contenido del principio de igualdad tributaria.

Por su parte, el principio de progresividad es un medio para conseguir la igualdad en el esfuerzo o sacrificio a la hora de contribuir. Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución de forma tal que los que tienen

9 Según datos del INE en 2014 existían en España 3.119.310 empresas, de las que el 50,5%, esto es, 1.574.729 son personas físicas, y un 3,6%, 111.771 son comunidades de bienes.

más contribuyen no sólo más, sino también en una proporción superior que los que tienen menos.

La progresividad de los sistemas tributarios, y con ello la igualdad en cuanto al esfuerzo contributivo, se suele conseguir fundamentalmente a través de la existencia de tributos progresivos. En nuestro ordenamiento son tributos progresivos el IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este contexto es muy importante tener presente lo dicho a lo largo de este trabajo con respecto a la progresividad que, para mismos niveles de renta (en el IRPF) o patrimonio (en el Impuesto sobre el Patrimonio), es tan diferente entre las diversas CCAA. Esto es lo que se refiere a la tributación periódica. Si tenemos en cuenta los impuestos instantáneos, como es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la cuestión se agrava aún más, ya que, como hemos apuntado, en algunas CCAA ha llegado prácticamente a suprimirse entre familiares cercanos.

Con esto no se debe colegir que el esfuerzo contributivo deba ser necesariamente igual para los contribuyentes de todas las CCAA, pues estos principios constitucionales sobre el tributo deben armonizarse con otros principios constitucionales, como es el de autonomía financiera, del cual constituye una derivación, entre otras posibles, la corresponsabilidad fiscal. Ahora bien, se trata de armonizar ambos principios constitucionales, de tal forma que un principio no absorba o anule totalmente al otro, como podría ocurrir si, para conseguir incrementos moderados en la recaudación tuviese que recurrirse a subidas muy importantes de tipos, que es lo que puede acontecer en territorios con bases imponibles en el IRPF o en el Impuesto sobre el Patrimonio de nivel bajo o medio, lo que provocaría un esfuerzo contributivo muy desigual a los residentes en esos territorios con respecto a otros ciudadanos españoles con niveles de riqueza (renta y patrimonio) similares.

Finalmente, el principio de no confiscación supone un límite a la progresividad del sistema tributario actuando como garantía del derecho de propiedad (reconocido en el artículo 33 de la Constitución). Impide que el pago de los tributos pueda suponer la pérdida de las fuentes de la riqueza. El sistema tributario no puede alcanzar un grado de onerosidad tal que los ciudadanos en general se vean en la necesidad de desprenderse de sus bienes o propiedades para satisfacer los tributos. En la coyuntura actual, el gravamen complementario del Estado y las subidas de la tarifa autonómica nos está llevando a tipos marginales muy altos, como ocurre por ejemplo con los ciudadanos residentes en Andalucía y Cataluña. Lógicamente los tipos no pueden seguir subiendo, también por razones jurídicas, de forma ilimitada¹⁰.

10 El Tribunal Constitucional alemán ha entendido que en el IRPF el porcentaje a pagar no debe superar el 50%, pues podría afectar al principio de no confiscatoriedad. Aunque en España el Tribunal Constitucional español no ha tenido un pronunciamiento similar, en cualquier caso, lo afirmado por

5. CONCLUSIONES

Desde una perspectiva política, y pese a las afirmaciones realizadas en ocasiones, no parece que las CCAA, por motivos diversos, hayan mostrado un interés real en hacer uso de las competencias normativas para incrementar la recaudación para poder financiar incrementos en el gasto. Tan sólo tras la dura crisis económica se ha acudido a medidas de esta naturaleza, si bien dirigidas a compensar la pérdida recaudatoria que la disminución de las bases, como consecuencia de la crisis, habría provocado.

Resulta indudable que la realidad económica de cada comunidad autónoma es determinante de cara a una utilización de las competencias normativas con efectos recaudatorios significativos. En este sentido, la estructura de las bases, que viene dada por la capacidad económica de las personas que viven en cada territorio, es mucho más determinante que las medidas normativas que puedan adoptarse en aras a un incremento de la recaudación. Como consecuencia de ello se produce una desigualdad entre el grado de corresponsabilidad fiscal real que pueden tener las diversas CCAA (mismos instrumentos con eficacia muy diversa), así como sobre los costes políticos asociados al uso de la competencia normativa requerida para obtener niveles aceptables de recursos tributarios.

Asimismo, no cabe duda que el esfuerzo contributivo entre ciudadanos es desigual, aunque esto no tenga que implicar necesariamente una vulneración del principio de igualdad tributaria puesto que hay que armonizar este principio con el de autonomía financiera del que deriva el de corresponsabilidad fiscal, salvo que la desigualdad fuera muy acentuada, en cuyo caso habría que valorar una posible vulneración del principio de igualdad tributaria e, incluso, si los tipos suben mucho, del principio de no confiscatoriedad. En cualquier caso, estas consecuencias provocan cierta perplejidad y descontento en la ciudadanía y pueden tener una importante incidencia en la aceptación del sistema fiscal en su conjunto.

El análisis realizado en este trabajo pone de manifiesto que existen unos presupuestos políticos, económicos y constitucionales que no deben ser ignorados cuando se analiza la corresponsabilidad fiscal, pues son imprescindibles para evaluar con realismo las posibilidades de desarrollo que ofrece la configuración actual del sistema de financiación de las CCAA en este punto. Asimismo, es también importante tener presentes los efectos colaterales, además de los ya reseñados que generan desigualdades (la existencia de diferentes instrumentos de facto para

el Tribunal Constitucional alemán nos da cierta idea de a partir de qué niveles de progresividad comienza a entrarse ya en un terreno "resbaladizo" en lo que se refiere al cumplimiento del principio de no confiscatoriedad.

la corresponsabilidad fiscal para unas CCAA y otras, y esfuerzos contributivos muy desiguales para contribuyentes con niveles de renta y patrimonio similares), que se derivan de la aplicación del principio de corresponsabilidad fiscal con atribución de importantes competencias normativas, mayor complejidad del sistema, incrementos de los costes de gestión y coordinación, limitaciones en los instrumentos de política económica asociados a la política fiscal, menores posibilidades en las políticas de redistribución entre territorios, un tratamiento muy diferenciando, por razón del territorio, entre las empresas con forma societaria mercantil y las que adoptan otras formas jurídicas (comunidad de bienes y empresarios individuales) con posibles fenómenos de deslocalización que están empezando a producirse en empresarios personas físicas.

Todo lo apuntado cobra especial significación teniendo en cuenta que muchas de las medidas que se están planteando por la literatura científica para avanzar en la denominada corresponsabilidad fiscal se centran en el IRPF, por lo que tendrían unos resultados modestos en el logro del objetivo del incremento real del grado de corresponsabilidad fiscal, por todos los presupuestos políticos, económicos y jurídico-constitucionales ya reseñados, y al mismo tiempo implicarían un incremento de los efectos colaterales señalados.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ, S. y CANTARERO, D. (2007): "Transferencias, Corresponsabilidad fiscal y reforma del sistema de financiación autonómica". *Revista de Estudios Regionales*, nº 78, pp. 329-339.
- BASSOLS, M. BOSCH, N. y VILALTA, M. (2010): "El modelo de financiación autonómica de 2009: descripción y valoración". Generalitat de Catalunya, Monografía, nº 13, pp. 59.
- CUENCA, A. (2014): "Autonomía y corresponsabilidad: la política tributaria de las Comunidades autónomas de régimen común". *Papeles de Economía Española*, nº 139
- CUENCA, A. y GONZÁLEZ, R. (2014): "Cesión del 100% del IRPF a las CCAA". Fundación de las Cajas de Ahorros, Documento de Trabajo, nº 760, pp. 27.
- DE LA FUENTE, A. (2012): "El nuevo sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común: un análisis crítico y datos homogéneos para 2009 y 2010". BBVA Research. Documentos de Trabajo. nº. 12/23, Madrid, pp. 165.
- DURÁN, J. M^º y ESTELLER, A. (2004): "El ejercicio de la capacidad normativa de las CCAA en los tributos cedidos: una primera evaluación a través de los tipos impositivos efectivos en el IRPF". Instituto de Estudios Fiscales, Documento de Trabajo nº 20, pp. 67.
- FUENMAYOR, A., GRANELL, R. y HIGÓN, F.J. (2008): "Las deducciones autonómicas en el IRPF: análisis y alternativas", *Revista de Estudios Regionales*, nº 86, pp. 209-236.
- HERNÁNDEZ DE COS, P. y PÉREZ, J. J. (2015): "Reglas fiscales, disciplina presupuestaria y corresponsabilidad fiscal", *Papeles de Economía Española*, nº. 143.
- HERRERO, A.; GOENAGA M.; y RUIZ-HUERTA J. (2015): "Finanzas Autonómicas: Visibilidad, Transparencia y Atribución de Responsabilidades", *Papeles de Economía Española*, nº 143.
- HIERRO, L. A., ATIENZA, P., y PATIÑO, D. (2007): "La financiación autonómica de régimen general: nivelación y corresponsabilidad fiscal desde una perspectiva comparada". *Revista de Estudios Regionales*, nº 78, pp. 191-230.
- JIMÉNEZ, Z. y LÓPEZ, J. (2007): "El IRPF y las Comunidades autónomas: efectos de las reformas de 1998". *ICE*, nº 837, pp. 99-115.
- LAGO, S. y MARTÍNEZ, J. (2010): "La descentralización tributaria en las Comunidades autónomas de régimen común: un proceso inacabado". *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, nº 192, pp. 129-151.
- LÓPEZ, J. y RODRIGO, F. (2014): "Los ciudadanos ante las haciendas regionales: quién es y quién debería ser responsable de servicios e impuestos", *Revista de Economía Aplicada*, nº 66, pp. 5-33.
- LÓPEZ, J. y ZABALZA, A. (2015): "A vueltas con la autonomía tributaria", *Papeles de Economía Española*, nº 143, pp. 94-109.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2014): "La Descentralización Tributaria a las Comunidades Autónomas en España: Desafíos y Soluciones", J. Durán y A. Esteller-Moré, (eds.) *Por una verdadera reforma fiscal*. Editorial Ariel.
- MONASTERIO, C. y FERNÁNDEZ, R. (2010): "¿Existe una restricción presupuestaria blanda para las Comunidades autónomas?", *La asignación de impuestos a las CCAA: desafíos y oportunidades*, S. Lago y J. Martínez (coords.), IEF, Madrid, pp. 39-58.
- RIBES, A. (2012): *Poder normativo y autonómico y tributos cedidos*. Tirant lo Blanch, España.
- RUIZ-HUERTA CARBONELL, J. (2000): Corresponsabilidad fiscal: responsabilidades y límites, *Papeles de Economía Española*, nº 83, pp. 87-99.
- SERRANO, F. (2013): "El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamentos y límites de los ingresos en la Constitución española", *Foro Revista de Derecho*, nº 20, pp. 77-104.
- ZUBIRI, I. (2010): "La distribución del poder tributario en una economía descentralizada", *La asignación de impuestos a las CCAA: desafíos y oportunidades*, S. Lago y J. Martínez (coords.). IEF, Madrid, pp. 19-37.

ANEXO

CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS CCAA SOBRE TRIBUTOS CEDIDOS DESDE 2009

Impuesto	Elementos
Patrimonio	Mínimo exento
	Tipo de gravamen
	Deducciones y bonificaciones de la cuota Reducciones de la base imponible
Sucesiones y Donaciones	Tarifa
	Cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente
	Deducciones y bonificaciones de la cuota
	Gestión y liquidación de los tributos
Transmisiones Patrimoniales onerosas	Tipo de gravamen sobre: concesiones administrativas transmisión de bienes muebles e inmuebles
	constitución y cesión de derechos reales, excepto derechos reales de garantía arrendamiento de bienes muebles e inmuebles
	Deducciones y bonificaciones de la cuota sobre los actos de los que se dispone de capacidad sobre el tipo de gravamen
	Gestión y liquidación del tributo
	Tipo de gravamen de los documentos notariales
Actos Jurídicos Documentados	Deducciones y bonificaciones de la cuota sobre los documentos de los cuales se dispone de capacidad sobre el tipo de gravamen
	Gestión y liquidación del tributo
	Excepciones
	Base imponible
Tributos sobre el juego	Tipo de gravamen y cuotas fijas
	Bonificaciones
	Devengo
Determinados medios de transporte	Aplicación de los tributos
	Incremento de los tipos de gravamen estatales hasta un 15%
	Tipos de gravamen con las bandas siguientes: gasolinas de 0 a 48 €/ 1.000 litros
Ventas minoristas de determinados hidrocarburos	gasóleos de uso general de 0 a 48 €/ 1.000 litros
	gasóleos de usos especiales y calefacción de 0 a 12 €/ 1.000 litros
	fuelóleo de 0 a 2 €/ tonelada
	queroseno de uso general de 0 a 48 €/ 1.000 litros
	Mínimo personal y familiar con una banda del ±10%
Tramo autonómico del IRPF	Escala aplicable a la base general manteniendo una estructura progresiva
	Deducciones a la cuota por: Circunstancias personales y familiares
	Inversiones no empresariales por aplicación de renta Subvenciones y ayudas públicas no exentas recibidas de las CC.AA. (excepto las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro)
	Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción de la vivienda habitual

Fuente: Bassols et al. (2010).