

**El ejercicio de la capacidad normativa de las CC.AA. en los tributos cedidos: Una primera evaluación a través de los tipos impositivos efectivos en el IRPF\***

**José M<sup>a</sup> Durán**  
**Alejandro Esteller**



Institut d'Economia de Barcelona  
CENTRE DE RECERCA EN FEDERALISME FISCAL I  
ECONOMIA REGIONAL



UNIVERSITAT DE BARCELONA

---

\* Los autores agradecen muy sinceramente la financiación recibida del Instituto de Estudios Fiscales para la realización de este proyecto de investigación. Igualmente, agradecen la excelente labor de apoyo a la investigación realizada por Jonathan Jorba y Adriana Sánchez.

## 1 Introducción

El actual sistema de financiación autonómico, vigente desde 2002, ofrece un amplio nivel de autonomía tributaria a las CC.AA., el cual viene a ampliar el que ya habían logrado mediante el anterior sistema de financiación autonómico. Dada esta situación, cabe preguntarse qué uso han hecho las CC.AA. de ese poder y, ya más en el largo plazo, tendrá interés estudiar sus consecuencias sobre el sector público y la economía. En este trabajo, por tanto, intentaremos responder a la primera de las dos cuestiones a partir de la realización de una revisión relativamente exhaustiva de los cambios legales llevados a cabo por parte de las CC.AA., haciendo especial mención al caso del IRPF<sup>1</sup>.

Si bien no es un objetivo primordial de este trabajo, dado el extensivo tratamiento de la descentralización de las políticas impositivas por parte de la literatura del federalismo fiscal, también realizaremos un breve repaso de esta literatura. Sin duda, a la hora de prever las posibles consecuencias de la descentralización impositiva, resulta imprescindible conocer los principales resultados derivados por la literatura. De hecho, como veremos, no todos los resultados son favorables a ese tipo de descentralización. Así, los efectos negativos de la (potencial) movilidad de las bases impositivas sobre el nivel de actividad del sector público, incluyendo el grado de redistribución personal, son aspectos que deben ser tenidos en cuenta. Ahora bien, la descentralización impositiva también puede generar beneficios mediante la mejora de los procesos de rendición de cuentas, a través de la propia movilidad de los factores productivos sometidos a gravamen (Brennan y Buchanan, 1980) o bien a través de la comparación relativa de la actuación de los gobernantes por parte del electorado (Salmon, 1987).

En cualquier caso, especialmente de cara al ciudadano, para que pueda compararse el nivel relativo de presión fiscal ejercido en su jurisdicción respecto del que soportan sus vecinos, es imprescindible disponer de información actualizada y sintética. En otro caso, muchas veces, la compleja casuística de cambios fiscales llevados a cabo por parte de los entes subcentrales impide la plena realización de las (potenciales) ventajas que lleva

---

<sup>1</sup> En la parte de resultados de este trabajo, se calculan los tipos efectivos para las CC.AA. de Régimen Común en el IRPF de diversos contribuyentes considerados y para el ejercicio 2003. Está prevista la ampliación de los resultados a más contribuyentes y para otros ejercicios impositivos, además de incluir también a las CC.AA. de Régimen Foral.

aparejada la descentralización fiscal. Además, la disposición de ese tipo de medidas sintéticas también permite al analista valorar los efectos de la descentralización sobre el nivel de actividad del sector público y/o sobre el nivel de redistribución personal. Por ello, en este trabajo, y respecto del IRPF, calcularemos un conjunto de “tipos medios efectivos”, los cuales nos ayudarán a entender la importancia cuantitativa de los cambios legales llevados a cabo por parte de las CC.AA. y, si es el caso, poner de manifiesto las diferencias entre CC.AA. para un mismo tipo de contribuyente. El cálculo de “tipos medios efectivos” en el IRPF se realizará a partir de la metodología “Taxing Wages” que utiliza anualmente la OCDE para valorar la presión fiscal del factor trabajo en los diferentes países de la OCDE.

El resto del trabajo se organiza de la siguiente manera. En el apartado 2, realizamos una revisión de la literatura del federalismo fiscal sobre la descentralización impositiva, repasando brevemente los principales argumentos que justifican esa descentralización (sección 2.1.), así como sus (potenciales) efectos sobre el tamaño del sector público (epígrafe 2.2.1), el nivel de redistribución personal (epígrafe 2.2.2) y sobre el proceso de decisión colectiva (epígrafe 2.2.3). En el apartado 3, justificamos el interés del cálculo de tipos impositivos efectivos, mencionando también sus principales aplicaciones (sección 3.1), y realizando un breve repaso de las principales metodologías de cálculo (sección 3.2). Los cambios legales introducidos por las CC.AA. en los impuestos cedidos se estudian en el apartado 4. Primero, analizamos la competencia normativa atribuida a las CC.AA. (sección 4.1), para a continuación destacar las características generales de los cambios introducidos durante el periodo 1997-2004 (sección 4.2). En concreto, se analiza el contenido de las modificaciones aprobadas (epígrafe 4.2.1), qué CC.AA. han adoptado estos cambios (epígrafe 4.2.2), cuándo se han ido introduciendo (epígrafe 4.2.3) y de qué color político es el gobierno que los aprueba (epígrafe 4.2.4). Las características específicas de las modificaciones aprobadas en el IRPF, que luego se considerarán para calcular los tipos medios efectivos, constituyen el contenido del apartado 5. Se hace especial mención a las deducciones en la cuota más frecuentes e importantes, a saber, por nacimiento (sección 5.1), por custodia de hijos (epígrafe 5.2) y por adquisición y arrendamiento de la vivienda habitual (epígrafes 5.3 y 5.4, respectivamente). Las diferencias más significativas en los tipos medios efectivos del IRPF entre CC.AA. se muestran para diversos supuestos representativos en el apartado 6. Finalmente, terminamos con unas breves conclusiones.

## **2 Descentralización de la política impositiva**

En este apartado, con la ayuda de la abundante literatura existente, analizaremos las razones y consecuencias de los procesos de descentralización de la política impositiva. Como veremos, este análisis nos servirá para identificar las ventajas y desventajas de asignar competencias impositivas a los gobiernos subcentrales y, de esta manera, ayudar a interpretar y/o valorar económicamente la previsible evolución de la descentralización impositiva en España.

### **2.1 Justificaciones de la descentralización**

La literatura sobre el federalismo fiscal justifica la existencia de gobiernos subcentrales básicamente por dos motivos (véase Wellisch, 2000, para una revisión relativamente reciente de esta literatura). El primero de ellos es el conocido “Teorema de la descentralización” de Oates (1972), el cual argumenta que, en la medida en que las preferencias de los ciudadanos respecto de la provisión de bienes y servicios públicos difieran entre territorios, económicamente, la asignación Pareto-eficiente se consigue a través de descentralizar la función asignativa<sup>2</sup>. En otro caso, se producirían pérdidas de bienestar en la medida en que este Teorema presupone que un Estado centralista sólo es capaz de proveer un nivel uniforme de bienes y servicios públicos a lo largo de todo el territorio. El segundo argumento en favor de la descentralización – sobre el cual volveremos más adelante en la sección 2.2.3. – se debe a Tiebout (1956), el cual razona que el hecho de que los ciudadanos puedan moverse libremente a lo largo de todo el territorio permite indirectamente a los políticos inferir las preferencias de la ciudadanía sobre la actividad del sector público (“voto con los pies”). Bajo unos supuestos muy restrictivos (entre otros, nulos costes de movilidad, existencia de un elevado número de gobiernos subcentrales, inexistencia de economías de escala y presencia exclusiva de impuestos no distorsionantes), la distribución de ciudadanos-votantes por territorios de acuerdo con su “menú” preferido (nivel y características de gasto público + presión fiscal) constituye una asignación eficiente, de forma análoga a la que pueda garantizar

---

<sup>2</sup> Es decir, la decisión sobre la composición y nivel de gasto público.

un mercado de bienes privados de competencia perfecta, con multitud de oferentes e información perfecta.

Respecto de la argumentación de Tiebout (1956), no hay duda de que para que ésta funcione, debe descentralizarse la política impositiva junto con la función asignativa. Ahora bien, respecto del “Teorema de la descentralización” de Oates (1972), en principio, la recomendación que se ofrece es simplemente descentralizar la función asignativa. Pero, en ese caso, si no se descentraliza simultáneamente la política impositiva, ¿sigue obteniéndose la asignación eficiente prevista? La respuesta a esta pregunta es ambigua. Como veremos, la propia descentralización de la política impositiva puede generar ineficiencias debido a la movilidad de las bases impositivas gravadas. Así que, si descentralizamos ambas políticas, la eficiencia que obtengamos a raíz del respeto de la diversidad de preferencias puede verse más que compensada por la (potencial) ineficiencia de las políticas impositivas al nivel subcentral (véase Brueckner, 2004, para un análisis de simulación de ambos efectos contrapuestos). Sin embargo, en la medida en que no se descentralicen ambas políticas, el ámbito de los beneficiarios de la provisión de bienes y servicios públicos dentro de cada territorio no coincidirá exactamente con los que la financian a través de transferencias intergubernamentales (es decir, la totalidad de la población del Estado o federación). En ese caso, la falta de correspondencia entre las fuentes de ingreso y de gasto puede generar un incentivo a gastar demasiado por parte de los gobiernos subcentrales (véase Olson, 1969, que fue quién argumentó esta posibilidad a través del denominado principio de “equivalencia fiscal”). Así, en consecuencia, si no se descentralizan ambas funciones, la eficiencia alcanzada por el respeto de la diversidad de preferencias puede verse más que mitigada por el excesivo nivel de gasto público debido a la falta de “responsabilidad fiscal”.

Obviamente, dada la ambigüedad identificada, la mejor de las soluciones posible sería descentralizar la función asignativa (respecto de aquellos bienes y servicios públicos para los cuales las preferencias sean diversas entre territorios) junto con una política impositiva que consistiera exclusivamente en el gravamen de bases impositivas inmóviles al nivel subcentral<sup>3</sup>. Sin embargo, frente a la relativa escasez de fuentes

---

<sup>3</sup> Como veremos, este resultado deberá ser posteriormente matizado en la medida en que consideremos que, en parte o totalmente, los gobiernos no siempre diseñan sus políticas en función de la maximización

impositivas, la usualmente importante descentralización del gasto provoca que muchas veces tal solución sea imposible. Por ello, en la próxima sección, conviene repasar las causas, condicionantes y efectos de la (potencial) ineficiencia derivada de la descentralización impositiva.

## **2.2 Efectos de la descentralización de la política impositiva**

En esta sección, analizaremos tres efectos de la descentralización de la política impositiva, ampliamente tratados por la literatura, especialmente los dos primeros. En concreto, analizaremos su previsible impacto sobre el tamaño del sector público, sobre la redistribución personal de la renta y sobre el proceso de decisión colectiva. En principio, la literatura del federalismo fiscal evalúa negativamente los efectos provocados sobre el tamaño del sector público y sobre el nivel de redistribución, mientras que los efectos generados sobre el proceso de decisión colectiva se consideran generalmente positivos. Sin embargo, tales resultados no son del todo concluyentes y, en todo caso, dependen de la naturaleza de la función objetivo que persiguen los gobernantes y del grado de movilidad de los factores productivos en el nivel subcentral, por lo cual vale la pena realizar una somera revisión de los pros y contras de la descentralización de la política impositiva.

### ***2.2.1. Sobre el tamaño del sector público***

El primer efecto que analizaremos respecto de la descentralización de la política impositiva se refiere al tamaño del sector público. El razonamiento que hay detrás de este análisis se deriva del hecho de que las bases impositivas en el nivel subcentral se considera que son relativamente más móviles que al nivel central. En ese caso, dejando de lado los impuestos basados en el principio del beneficio, cualquier incremento de la presión fiscal establecido unilateralmente por un gobierno subcentral sobre una base impositiva móvil será totalmente inefectivo, puesto que generará una huida inmediata de bases impositivas hacia otros territorios con un menor nivel de presión fiscal. Por

---

del bienestar social, sino con el objetivo de maximizar la recaudación impositiva al objeto de apoderarse de una parte de esas rentas.

consiguiente, esta acción genera una “externalidad positiva” hacia el resto de territorios en la forma de un mayor nivel de recaudación. Sin embargo, dado que ningún territorio toma en cuenta ese efecto beneficioso (es decir, en términos técnicos, se supone que cada gobierno adopta un comportamiento Nash), el nivel global de presión fiscal que resulta es ineficientemente bajo respecto de aquella otra situación en que el grado de movilidad de las bases impositivas es nulo (o la política impositiva está centralizada).

En teoría, este tipo de argumentación lleva a un resultado extremo, como es la denominada “carrera hacia abajo” (*race to the bottom*, en inglés) de los tipos impositivos. Ante el peligro de huida de las bases impositivas y en espera de atraerlas, el único equilibrio estable es éste. Ahora bien, en la práctica, no se observa tal resultado<sup>4</sup>. La literatura ha dado varias razones para superar esa paradoja. Por ejemplo, una de ellas es el hecho de que los gobiernos subcentrales también suelen tener en su poder bases impositivas inmóviles (o con diferentes grados de movilidad), de manera que lo previsible es que opten por no gravar a las bases especialmente móviles (e.g., factor capital) y gravar, en cambio, sólo o mayormente a las (relativamente) inmóviles (e.g., factor trabajo) (Bucovetsky y Wilson, 1991). Así, el resultado inicial es matizable: el nivel global de presión fiscal puede no variar sustancialmente, pero sí hacerlo la distribución de la presión fiscal entre factores productivos/bases imponibles (véase Wilson y Wildasin, 2004, sección 5)<sup>5</sup>. Por su parte, la literatura sobre la nueva geografía económica también argumenta que aquellos territorios con economías de aglomeración son capaces de atraer factores productivos a pesar de tener tipos impositivos relativamente más elevados (Baldwin y Krugman, 2000). Por lo tanto, de acuerdo con esta última visión, no todos los territorios participarán en esa “carrera hacia el abajo”.

En cualquier caso, independientemente de si se obtiene o no ese resultado tan extremo, sí parece claro que un cierto grado de movilidad interterritorial de las bases impositivas tiende a producir niveles de presión fiscal inferiores de los que resultarían si la

---

<sup>4</sup> Véase, por ejemplo, el trabajo de Devereux et al. (2002), el cual calcula tipos impositivos efectivos sobre el capital (en el impuesto sobre sociedades) en Europa. A través de sus cálculos, se puede observar que no se ha producido una “carrera hacia el abajo”, a pesar de que es posible inferir en la última década una cierta tendencia a la baja.

<sup>5</sup> Por ejemplo, Huizinga y Martínez-Mongay (2001) presentan evidencia empírica para la UE de que, durante el período 1970-2000, ha habido un progresivo incremento del gravamen sobre el factor trabajo respecto de los menores incrementos producidos en el caso de la imposición sobre sociedades y la imposición sobre el consumo personal.

movilidad fuese nula. Llegados entonces a este punto, cabe preguntarse si tal hecho es o no bueno desde el punto de vista del bienestar global, es decir, tomando en consideración el nivel de bienestar del conjunto de territorios del Estado o de la federación. A la hora de responder a esta cuestión, existen dos visiones totalmente contrapuestas. Por un lado, hay autores (Zodrow y Mieszkowski, 1986; Wilson, 1986) que consideran que los incentivos a disminuir tipos impositivos conllevan la no realización de proyectos de gasto público valorados socialmente. Por tanto, de acuerdo con esta corriente de la literatura, que podríamos considerar como la tradicional en el sentido de que considera a los decisores públicos/gobiernos como agentes benevolentes, la descentralización de la política impositiva tiene resultados claramente negativos desde el punto de vista del bienestar social.

Por otro lado, existe otra corriente de la literatura que considera a los gobiernos como agentes decisores que, a la hora de tomar sus decisiones sobre el nivel de presión fiscal, sólo buscan maximizar la recaudación impositiva<sup>6</sup>. Así, consideran al sector público como un Leviatán (Brennan y Buchanan, 1980). De esta manera, dado que, con anterioridad a la descentralización, el nivel de presión fiscal resulta ineficientemente elevado, cualquier acción que restrinja los poderes del Leviatán, en este caso a través de la movilidad de las bases impositivas, incrementa el bienestar social. Fijémonos, por tanto, que para que este argumento sea efectivo, es necesario que la descentralización de la política impositiva se lleve a cabo a través de bases impositivas móviles (Hange y Wellisch, 1998), lo cual contrasta con la situación ideal anteriormente relatada al considerar al gobierno como un agente benevolente (véase también nota al pie 2)<sup>7</sup>.

En todo caso, los razonamientos anteriormente citados ignoran el hecho de que,

---

<sup>6</sup> Tal tipo de caracterización del gobierno se basa en el supuesto de comportamiento maximizador del presupuesto por parte de los burócratas originalmente propuesto por Niskanen (1971). En este sentido, su aplicación al caso de los gobiernos implica que el proceso electoral no es capaz de restringir ese tipo de comportamiento, lo cual se suele justificar por el hecho de que los votantes son racionalmente ignorantes respecto de la actividad del gobierno y, por tanto, están sólo parcialmente informados de esa actividad (Downs, 1957).

<sup>7</sup> Obviamente, en la práctica, lo más probable es que los gobiernos puedan ser caracterizados sólo parcialmente como agentes malevolentes. Ésta es la opción adoptada por Edwards y Keen (1996), quienes obtienen un resultado muy razonable. En la medida en que los costes de eficiencia debidos a la movilidad de las bases impositivas sean mayores que la propensión marginal a gastar por parte del Leviatán, la descentralización disminuiría el bienestar social, y a la inversa. Por su parte, Janeba y Schjelderup (2004) consideran que la ponderación que el político realiza entre el objetivo benevolente y el malevolente es endógena y, en concreto, depende del sistema democrático (sistema parlamentario (Europa) vs. presidencialista (EEUU)). Bajo ese contexto, las condiciones necesarias para que la competencia fiscal aumente el bienestar social son menos exigentes en un sistema presidencialista.



normalmente, la descentralización de la política impositiva implica que el gobierno central y los gobiernos subcentrales coocupen el mismo espacio fiscal. Es decir, que ambos tengan autonomía tributaria sobre una misma base impositiva. A partir de esa situación, y adoptando el supuesto de comportamiento Leviatán, Keen y Kotsogiannis (2003) obtienen que los supuestos beneficios de la descentralización de la política impositiva a favor de tipos impositivos elevados tienden a desaparecer, dado que la coocupación de bases impositivas (que, en la literatura, se denomina “externalidad vertical”) domina a la competencia horizontal. Por su parte, adoptando el supuesto de comportamiento benevolente, Keen y Kotsogiannis (2002) concluyen que el nivel de presión fiscal tanto puede aumentar como disminuir, lo cual depende básicamente de la elasticidad de la base impositiva gravada (en su caso, el factor capital).

La literatura también ha intentado contrastar a nivel empírico los efectos de la descentralización sobre el tamaño del sector público. Así, el trabajo de Oates (1985) fue el primer trabajo empírico en intentar contrastar la relación entre descentralización y tamaño del sector público que, debido a la movilidad de las bases impositivas, debería ser negativa. Oates no encontró evidencia empírica sobre una relación robusta entre ambas variables. En cualquier caso, cabe decir que los posteriores estudios empíricos ofrecen resultados ambiguos (véase la reciente revisión de Feld et al., 2004). Por ejemplo, utilizando otra base de datos que suponía la redefinición del ámbito subcentral de gobierno considerado por Oates, Zax (1989) sí obtiene una relación negativa entre tamaño del sector público y descentralización<sup>8</sup>. Por su parte, refinamientos respecto de la medición de las variables utilizadas en las regresiones (Anderson y Van den Berg, 1998) han confirmado la no relación ya obtenida por Oates. En cambio, más recientemente, Rodden (2002) ha demostrado que, si el número de las unidades de gobierno descentralizadas se pondera por su grado de autonomía tributaria, sí se observa una tendencia a la disminución del tamaño del sector público a raíz de los procesos de descentralización. En definitiva, la relación a nivel empírico entre tamaño del sector público y descentralización no está clara, y parece depender mucho de la muestra utilizada y del proceso de medición de las variables incorporadas al análisis empírico.

---

<sup>8</sup> Para el caso de EE.UU., Zax consideró a los condados como el nivel superior de gobierno, mientras que Oates consideró a los Estados. Ciertamente, la incongruencia entre ambos resultados puede estar reflejando el hecho de que haya más movilidad dentro de los condados que dentro de los Estados.

### ***2.2.2. Sobre el nivel de redistribución personal***

En la sección anterior, hemos podido comprobar cómo la descentralización de la política impositiva podía resultar en niveles ineficientemente bajos de los tipos impositivos debido a una “externalidad positiva” que era ignorada por los gobiernos subcentrales. Pues bien, al considerar la descentralización de políticas impositivas con fines exclusivamente redistributivos (por ejemplo, mediante un impuesto progresivo sobre la renta personal), aparece de nuevo una externalidad, pero que, en este caso, tiene que ver con la ponderación que en la función de bienestar social tengan aquellos quienes se benefician de las políticas redistributivas (para una revisión de las consecuencias económicas de descentralizar las políticas impositivas con fines redistributivos, véase Cremer et al., 1996, Wellisch, Cap. 8, 2000; o Cremer y Pestieau, 2003).

Para entender el origen y efectos de esa externalidad, supongamos una unidad de gobierno descentralizada, donde los individuos ricos muestran un cierto componente altruista hacia los pobres (éste es el marco básico de análisis de Pauly, 1973). En ese caso, dependiendo de la importancia de ese componente altruista, se decidirá redistribuir la renta a través, por ejemplo, de impuestos progresivos sobre la renta (o, en general, mediante políticas *fiscales* progresivas). Ahora bien, en la medida en que los individuos pobres sean móviles, los ricos tendrán incentivos a reducir el nivel de redistribución en su región, pues saben que, bajo este contexto, los pobres tenderán a emigrar hacia otras regiones donde no se haya producido una reducción en ese tipo de políticas y, por tanto, el beneficio altruista lo seguirán obteniendo pero sin ningún coste económico. En la medida en que todas las regiones adopten ese tipo de comportamiento, el nivel de redistribución resultante será demasiado bajo desde el punto de vista social. Por consiguiente, en este caso, la “externalidad positiva” ignorada por la región que decide disminuir la progresividad de su sistema impositivo se debe al hecho de que si decidiera aumentarla, atraería pobres del resto de regiones disminuyendo, así, el coste económico de los programas de redistribución de esas otras regiones y beneficiando, además, a *todos* los pobres de la federación.

Este tipo de argumentación ha ido siendo ampliado por la literatura, básicamente, a través de considerar los efectos de la movilidad sobre el mercado de trabajo, y no sólo el impacto directo de las políticas redistributivas (al respecto, véase el análisis clásico de

Wildasin, 1991). Así, supongamos ahora que todos los gobiernos subcentrales son suficientemente pequeños, de tal manera que las políticas públicas de ninguno de ellos por separado tienen efectos globales. Tal supuesto implica que los factores móviles pueden obtener el mismo salario neto independientemente de dónde residan (en otro caso, tenderán a desplazarse hasta que se iguale la productividad marginal de este factor en cualquier territorio de la federación)<sup>9</sup>. Si consideramos que el factor móvil es aquél que obtiene un mayor salario en equilibrio, cualquier intento de incrementar la progresividad del sistema fiscal conllevará su fracaso, pudiendo incluso provocar que el factor inmóvil vea empeorado su nivel de bienestar<sup>10</sup>. La ineffectividad depende del grado de movilidad del factor al cual se quiere aumentar más que proporcionalmente la presión fiscal<sup>11</sup>. Pero, además, y dependiendo de la complementariedad- sustitución entre los factores móviles e inmóviles en la función de producción, el posible beneficio para el factor inmóvil derivado del incremento en el grado de redistribución de la renta (en la medida en que la elasticidad del factor móvil no sea infinita), puede verse más que compensado por una reducción de su salario neto (véase Wilson y Wildasin, 2004, pp. 18 y ss.).

La ineffectividad de las políticas de redistribución personal al nivel subcentral puede ser mitigada en la medida en que exista un gobierno central con suficientes poderes como para establecer transferencias compensatorias entre gobiernos subcentrales que internalicen tales externalidades (véase Wildasin, 1991; y también Raff y Wilson, 1997). En ese caso, la existencia de tales transferencias permite replicar la situación que surgiría si sólo existiera ese gobierno central. Por tanto, aun existiendo la posibilidad de

---

<sup>9</sup> Véase Feldstein y Vaillant (1994), quienes demuestran que, para el caso de los EE.UU., se cumple efectivamente tal hipótesis, lo cual les lleva a afirmar que las políticas redistributivas al nivel de los Estados son totalmente ineffectivas.

<sup>10</sup> El resultado de la ineffectividad de las políticas de redistribución personal al nivel subcentral es independiente de qué factor es móvil, tanto puede serlo el factor beneficiario de las políticas de redistribución como aquél sobre el cual recaen los costes de la redistribución (véase Cremer et al., 1996, p. 328). Sin embargo, recientemente, en un modelo donde las decisiones se toman bajo la regla de la mayoría y donde tanto los ricos como los pobres son móviles, Hindriks (2001) ha demostrado que un aumento en el grado de movilidad de los pobres puede permitir incrementar el grado de redistribución personal al nivel subcentral.

<sup>11</sup> En principio, al analizar los efectos de la movilidad de las bases impositivas sobre la efectividad de las políticas redistributivas al nivel subcentral, la literatura no suele diferenciar entre un gravamen sobre el factor (móvil) capital de un gravamen sobre el factor (móvil) trabajo. Sin embargo, Cremer et al. (1996), sección III.A.1, identifican una serie de diferencias que pueden ser importantes y que, por tanto, debieran ser tenidas en cuenta a la hora de realizar estos análisis.

que existan tales transferencias, no parece tener sentido la descentralización de las políticas de redistribución por la vía del ingreso<sup>12</sup>. Sin embargo, hay autores que sí abogan por la descentralización de las políticas de redistribución personal. Así, Pauly (1973) consideró que la redistribución personal se puede considerar como un bien público local. En ese caso, y si la movilidad interterritorial no es muy importante, la descentralización de ese tipo de políticas permite acomodar territorialmente los niveles de redistribución personal en la medida en que el deseo de redistribución tenga un componente espacial, es decir, las preferencias sobre el nivel de redistribución difieran entre territorios. En cambio, si la movilidad territorial es muy importante, nos encontramos con otra razón por la cual no tendría sentido centralizar las políticas redistributivas. En este caso, se trataría de una aplicación de la hipótesis de Tiebout. Así, bajo ciertos supuestos (Scotchmer, 2002), en el largo plazo, la movilidad de los ciudadanos por obtener su “menú” preferido acabaría provocando la igualación de los salarios netos dentro de cada jurisdicción. De esta manera, las políticas de redistribución sólo tendrían sentido *entre* territorios, y no *dentro* de cada territorio donde no existiría desigualdad entre individuos.

### ***2.2.1. Sobre el proceso de decisión colectiva***

En la sección 2.1., ya citamos como una de las ventajas de la descentralización el hecho de que permite a los gobernantes inferir indirectamente las preferencias de los ciudadanos respecto de las políticas públicas a través del denominado “voto con los pies” (Tiebout, 1956). De esta manera, en la medida en que los políticos internalicen las consecuencias de la movilidad (por ejemplo, aunque no exclusivamente, a través de un incremento del valor de la propiedad inmueble en su territorio), cada grupo de ciudadanos podrá acabar residiendo en aquellos territorios cuyo “menú” de servicios públicos + presión fiscal más se ajuste a sus preferencias individuales.

---

<sup>12</sup> Mediante un ejercicio de simulación numérico, Kopczuk et al. (2003) van más allá y también demuestran la ineffectividad de las políticas de redistribución en el nivel subcentral, incluyendo en ese nivel a los gobiernos nacionales. Así, obtienen que, con diferencia, la mayor reducción de la desigualdad de la renta a nivel mundial sólo es posible conseguirla a través de la creación de un impuesto progresivo sobre la renta a nivel mundial. Sus resultados los basan en el hecho de que por sí sola la política redistributiva de cada gobierno nacional tiene un impacto muy pequeño sobre la desigualdad a nivel mundial debido a que las desigualdades en la distribución de la renta a nivel mundial tienen que ver principalmente con diferencias entre países.

Esta mejora del proceso de decisión de colectiva a través de la movilidad *física* de los ciudadanos se complementa con otra mejora debida a la posibilidad que tienen los ciudadanos-votantes de comparar los resultados de los políticos (en inglés, *yardstick competition*) entre varias jurisdicciones similares (es decir, sujetas a los mismos shocks presupuestarios, pues, en otro caso, no serían directamente comparables). En la medida en que los ciudadanos-votantes consideren que la jurisdicción(es) vecina(s) ofrece(n) el mismo nivel de servicios públicos que la propia con un menor nivel de presión fiscal, tendrán incentivos a penalizar al actual gobernante a través del proceso electoral y optar por el partido político en la oposición. De esta manera, la comparación de resultados entre territorios permite al electorado obtener información respecto de la actuación del partido en el gobierno y, si es el caso, penalizarle en las urnas<sup>13</sup>. En otro caso, en ausencia de este tipo de mecanismos de comparación, el ciudadano-votante no puede diferenciar entre “buenos” y “malos” políticos (entendidos estos últimos como aquéllos que intentan apropiarse de una parte de los recursos públicos, es decir, que ofrecen igual nivel de servicios públicos a costa de un mayor nivel de presión fiscal). Esta argumentación – la cual permite, por tanto, superar un problema de información asimétrica del proceso electoral entre votantes y candidatos (véase nota al pie 5) – fue originariamente planteada por Salmon (1987) y contrastada favorablemente a nivel empírico, entre otros, por Besley y Case (1995), para el caso de EE.UU. o, más recientemente, Solé-Ollé (2003) para el caso de los municipios españoles.

A pesar de la bondad de la predicción del análisis tradicional del proceso de comparación de resultados, recientemente, Besley y Smart (2003) han puesto en duda la mejora social que de este proceso se deriva sobre las tentaciones de apropiación de recursos por parte de los políticos. El argumento es muy simple y aplicable a otro tipo de situaciones que intenten minar ese tipo de situaciones, como puede ser el aumentar la transparencia en las cuentas públicas. En la medida en que, una vez elegidos democráticamente, los “malos” gobernantes serán con total seguridad descubiertos, éstos no tienen ningún incentivo a autorrestringirse, puesto que no tienen apenas ninguna posibilidad de ser reelegidos en el próximo proceso electoral. Es decir, respecto

---

<sup>13</sup> El modelo de Tiebout implica que el proceso electoral a pie de urna ya no es imprescindible. Sin embargo, parece claro que ese tipo de argumentación - que se basa en la movilidad física de los factores gravados - sólo puede ser una realidad en el medio-largo plazo. Por tanto, en el corto plazo, el proceso electoral tradicional sigue siendo la única manera de “controlar” a los gobernantes y es en este sentido que la comparación de resultados representa una clara mejora del proceso de decisión colectiva.

de la situación en que la comparación de resultados no es posible, una vez en el gobierno, tenderán a apropiarse de un mayor nivel de rentas. En cambio, como mucho, esos “malos” gobernantes sólo estarán durante una legislatura en el poder. En definitiva, una vez introducida la posibilidad de comparación, y teniendo en cuenta el conjunto de efectos que puede provocar sobre el comportamiento de los políticos, el efecto neto sobre el bienestar social es ambiguo. Por un lado, los “malos” gobernantes tenderán a estar menos tiempo en el poder, pero mientras lo estén tenderán a apropiarse de un mayor nivel de recursos públicos.

### **3 Cuantificación de las políticas impositivas: cálculos de tipos efectivos**

A raíz del breve repaso realizado a la literatura del federalismo fiscal sobre la descentralización impositiva, ya se puede inferir la importancia informativa que para la consecución de todas sus ventajas y el análisis de sus (potenciales) desventajas tiene el cálculo de tipos impositivos efectivos de los gobiernos subcentrales, es decir, de una medida sintética de la política impositiva. Sin embargo, en la sección 3.1, intentaremos justificar algo más su interés y citar sus principales aplicaciones, mientras que en la sección 3.2., pasaremos a describir las principales metodologías de cálculo existentes.

#### **3.1. Interés y aplicaciones del cálculo de tipos impositivos efectivos**

Respecto del análisis de la descentralización de la política impositiva, la principal justificación del cálculo de “tipos impositivos efectivos” reside en la inherente complejidad de las políticas impositivas llevadas a cabo por parte de los gobiernos subcentrales. En el caso de España, como veremos en la sección 4.2, tal situación es especialmente reveladora; por ejemplo, las deducciones establecidas por parte de las CC.AA. presentan una gran variedad de diseños para la consecución de un mismo objetivo, como puede ser la promoción del acceso a la vivienda o el fomento de la natalidad. Así, dada la complejidad de los cambios legales que pueden afectar a cualquier componente de la estructura impositiva (base impositiva, reducciones, tarifa, deducciones, exenciones, etc.), se hace necesario el cálculo de una medida que permita

evaluar de forma sintética la naturaleza de esos cambios. Eso es precisamente lo que se pretende a través del cálculo de los “tipos impositivos efectivos”, definidos éstos como un indicador sintético de la cuota impositiva soportada por un determinado factor productivo, expresada como un porcentaje del valor de ese factor.

Así, entre otros, el cálculo de los “tipos impositivos efectivos” permite valorar los efectos de las políticas impositivas al nivel subcentral respecto de

1. *Tamaño del sector público.* Como ya hemos tratado en el epígrafe 2.2.1., una de las consecuencias de la descentralización de las políticas impositivas es la potencial “carrera hacia el abajo” de la presión fiscal debido a la movilidad de las bases impositivas. Para valorar tal situación, es necesario conocer con precisión la carga fiscal generada por los gobiernos subcentrales, lo cual no es en absoluto obvio a partir de la simple lectura del contenido de las leyes fiscales.

2. *Distribución de la carga fiscal por factores productivos.* Además, y de acuerdo con lo argumentado también en el epígrafe 2.2.1., esa “carrera hacia el abajo” no tiene por qué darse de forma uniforme entre todos los factores de producción, sino que dependerá del grado de movilidad relativo de cada factor. El cálculo de “tipos impositivos efectivos” por factores productivos permite discernir si la descentralización ha provocado una variación en la distribución de la carga impositiva entre los mismos.

3. *Nivel de redistribución personal.* Igualmente, el cálculo de “tipos impositivos efectivos” debe permitir contrastar en qué medida la descentralización de la política impositiva conlleva una reducción de la importancia de los impuestos progresivos tal y como sugiere la literatura tradicional resumida en el epígrafe 2.2.2.

4. *Facilitación de la comparación de la política impositiva entre territorios.* Finalmente, para aprovechar al máximo las ventajas de la comparación de las políticas fiscales entre territorios, el ciudadano-contribuyente necesita de medidas sintéticas y homogéneas que permitan la realización de tales comparaciones. En otro caso, probablemente no podrá evaluar de forma precisa y adecuada el comportamiento relativo de los gobernantes.

Ciertamente, las utilidades citadas del cálculo de “tipos impositivos efectivos” se relacionan con situaciones provocadas por la descentralización de la política impositiva. Sin embargo, obviamente, su interés también abarca la evaluación de reformas fiscales sobre el comportamiento individual (ahorro, oferta de trabajo, inversión empresarial, etc.) o sobre el nivel de recaudación que son aplicables a estructuras de gobierno no necesariamente descentralizadas (véase, e.g., Sorensen, 2003, y la bibliografía allí citada).

### **3.2. Metodologías de cálculo**

Existen tres metodologías principales de cálculo de “tipos impositivos efectivos”<sup>14</sup>, la mayor parte de las cuales han sido aplicadas al cálculo de tipos efectivos sobre el capital (siendo el trabajo que estimuló esta corriente de análisis King y Fullerton, 1984), y sólo recientemente se ha incrementado el interés por el cálculo aplicado al factor trabajo. La metodología basada en la utilización de datos de contabilidad nacional (“enfoque macroeconómico”) se puede considerar como la seminal (Mendoza et al., 1994, quienes no sólo estimaron tipos efectivos sobre el factor capital, sino también sobre el factor trabajo y sobre el consumo). Sin embargo, como veremos, este tipo de metodología tiene importantes inconvenientes que se derivan principalmente del hecho de trabajar con magnitudes agregadas, por lo cual la utilización de microdatos parece una alternativa razonable al “enfoque macroeconómico” (Immervoll, 2002). Finalmente, la metodología que, bajo el nombre de “Taxing Wages”, elabora anualmente la OCDE para el factor trabajo permite inferir la incidencia de los cambios legales sobre grupos determinados de contribuyentes a partir de ciertas caracterizaciones estándar, la representatividad de las cuales no está avalada por una base de datos fiscal, pero tiene la ventaja de permitir la comparación de tipos efectivos entre países (Heady, 2003).

#### ***3.2.1 Enfoque macroeconómico***

A partir de datos de contabilidad nacional, basándose en el trabajo de Lucas (1990), Mendoza et al. (1994), y su posterior actualización en Mendoza et al. (1997), calculan el

---

<sup>14</sup> Véase De Haan y Volkerink (2000) para una revisión crítica de toda esta literatura.



tipo efectivo sobre la renta como el ratio entre los ingresos impositivos provenientes del impuesto sobre la renta y sobre las ganancias del capital respecto del importe total de los sueldos y salarios, el beneficio de sociedades no empresariales y las rentas de la propiedad y de actividades profesionales de los individuos; por tanto, en el denominador no se incluyen los ingresos de la Seguridad Social. Estos autores también obtienen un tipo efectivo para los ingresos laborales, calculado como el ratio entre la cuantía pagada en el impuesto sobre la renta personal por los ingresos del trabajo (calculada a partir de una estimación sobre la importancia relativa de esa fuente de renta), más todas las cotizaciones pagadas a la Seguridad Social (a cargo de trabajadores, autónomos y empleadores) y la suma de sueldos y salarios más las cotizaciones a la Seguridad Social y los ingresos laborales (estimados) de los autónomos (véanse Volkerink y de Haan, 2001, pp. 14 y ss.; Sorensen, 2003, pp. 31 y ss.).

Esta metodología tiene varios problemas. Uno de ellos es el hecho de que, evidentemente, al trabajar con magnitudes agregadas, no permite obtener medidas de presión fiscal por tipos de contribuyentes. Un segundo inconveniente tiene que ver con los supuestos que deben realizarse para transformar las magnitudes macroeconómicas en aproximaciones de los datos fiscales (Carey y Tchilinguirian, 2000; Volkerink y de Haan, 2001), los cuales se ha demostrado que pueden implicar consecuencias totalmente contradictorias a la hora de evaluar empíricamente el impacto de diversas reformas fiscales (De Haan y Volkerink, 2000). Finalmente, otro inconveniente, que afecta especialmente al caso de los ratios que miden la presión fiscal sobre la renta, es el hecho de que se obtienen medidas agregadas que no permiten diferenciar, por ejemplo, el trato fiscal de las ganancias de capital o los dividendos del resto de rendimientos sujetos a gravamen.

### ***3.2.2 Enfoque basado en la utilización de microdatos***

Como se ha sugerido anteriormente, la utilización de medidas de presión fiscal basadas en magnitudes macroeconómicas no permite capturar las diferencias entre grupos de contribuyentes, ya sea en función del nivel de renta, la situación laboral o las circunstancias familiares. En cambio, la técnica de microdatos, que se basa en la utilización de la información que cada contribuyente refleja cada año en su declaración

fiscal, permite superar este inconveniente (véase Immervoll, 2002, y Clark, 2003, para una descripción de las ventajas de esta técnica). Sin duda, este hecho permite, por ejemplo, analizar los efectos redistributivos de reformas fiscales, evaluar la conveniencia de un diseño u otro de una determinada deducción que pretenda fomentar cualquier actividad (ya sea la natalidad, el acceso a la vivienda o el consumo de bienes culturales), o valorar el impacto recaudatorio o en términos de eficiencia de cualquier reforma fiscal que pretenda afectar a un determinado componente de la renta personal<sup>15</sup>.

### **3.2.3 El enfoque Taxing Wages (OCDE)**

Desde el año 1975, la OCDE publica anualmente información sobre los niveles de presión fiscal soportados por el factor trabajo en los diversos países de la OCDE. Esta metodología fundamenta sus cálculos exclusivamente en la utilización de la información que aparece en los textos legales y, de hecho, ése es su principal defecto, lo que lleva a que los responsables de la publicación afirmen que sus resultados deben considerarse como complementarios de los ofrecidos por otras metodologías (Heady, 2003).

Así, esta metodología implica la definición de 8 contribuyentes-tipo, a partir de la combinación de varias características, como son el salario de un trabajador a tiempo completo en la industria manufacturera (adoptando éste tres cuantías: la media, el 67% de la media, y el 167% de la media), el estado civil y el número de hijos a su cargo. Por tanto, en esta metodología, sólo se consideran los ingresos laborales. Siendo su principal ventaja la directa comparabilidad con la presión fiscal resultante en otros países, su principal defecto reside en el hecho de que las diversas tipologías de contribuyentes no están avaladas por la información estadística y, por tanto, su representatividad puede ser puesta en cuestión (Immervoll, 2002, p. 4). En cualquier caso, esta desventaja respecto del enfoque de microdatos, tiene que ser contrapesada frente a la ventaja que supone respecto del enfoque macroeconómico, el cual no permite obtener resultados individuales por contribuyente tipo.

---

<sup>15</sup> De hecho, a la hora de valorar los incentivos de cualquier reforma fiscal o sus efectos sobre la eficiencia económica, es más apropiado el cálculo de los tipos impositivos efectivos *marginales*, y no los tipos impositivos efectivos *medios* (véase Immervoll, 2002, pp. 8-9; y también Sorensen, 2003, pp. 31-35).

## **4 Competencia normativa y cambios legales introducidos por las CC.AA. en los impuestos cedidos**

### **4.1 Competencia normativa**

Desde 1997, las CC.AA. de régimen común tienen atribuida cierta competencia normativa en determinados tributos cedidos, esto es, en tributos de titularidad estatal cuya normativa básica está regulada por una Ley del Estado pero cuya recaudación está cedida total o parcialmente a las autonomías. La entrada en vigor del actual sistema de financiación autonómica en 2002 supuso una ampliación tanto en el número de tributos cedidos como en la capacidad normativa atribuida en los mismos. Esta capacidad se muestra resumida para los tributos directos en la Tabla 1 y para los tributos indirectos en la Tabla 2. Siempre que una CA no haga uso de la competencia normativa atribuida se aplica en su defecto la normativa del Estado.

**Tabla 1. Competencias de las CC.AA. en los tributos directos cedidos.**

<b>Impuesto cedido</b>	<b>Competencias atribuidas</b>
Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Modificación de la tarifa autonómica general, aunque debe ser progresiva y con el mismo número de tramos que la del Estado.</li> <li>▪ Modificación del tipo de la deducción general por inversión en la vivienda habitual (por adquisición o rehabilitación, por cuentas vivienda y por obras de adecuación para discapacitados), en la parte deducible de la cuota autonómica, con un límite tanto superior como inferior del 50%.</li> <li>▪ Introducción de deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicaciones de renta, siempre que no supongan una reducción en el gravamen efectivo de alguna categoría de renta.</li> </ul>
Impuesto sobre el patrimonio (IP)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Modificación del mínimo exento.</li> <li>▪ Modificación de la tarifa, sin ningún límite.</li> <li>▪ Introducción de cualquier tipo de deducción y bonificación en la cuota del impuesto.</li> <li>▪ Gestión, liquidación, recaudación e inspección.</li> </ul>
Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mejora de las reducciones estatales en la base, tanto para transmisiones “mortis causa” como “inter vivos”.</li> <li>▪ Introducción de nuevas reducciones en la base, tanto para transmisiones “mortis causa” como “inter vivos”.</li> <li>▪ Modificación de la tarifa, sin ningún límite.</li> <li>▪ Modificación de las cuantías y de los coeficientes del patrimonio preexistente.</li> <li>▪ Introducción de cualquier tipo de deducción y bonificación en la cuota del impuesto.</li> <li>▪ Gestión, liquidación, recaudación e inspección.</li> </ul>

**Tabla 2. Competencias de las CC.AA. en los tributos indirectos cedidos.**

<b>Impuesto cedido</b>	<b>Competencias atribuidas</b>
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En Transmisiones Patrimoniales Onerosas, modificación de los tipos de gravamen que gravan las concesiones administrativas, la transmisión de bienes muebles e inmuebles, la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes muebles e inmuebles, excepto los de garantía, y el arrendamiento de bienes inmuebles y muebles.</li> <li>▪ En Transmisiones Patrimoniales Onerosas, introducción de deducciones y bonificaciones en la cuota en los supuestos anteriores.</li> <li>▪ En Actos Jurídicos Documentados, modificación del tipo de gravamen de los documentos notariales.</li> <li>▪ En Actos Jurídicos Documentados, introducción de deducciones y bonificaciones en la cuota de los documentos notariales.</li> <li>▪ Gestión, liquidación, recaudación e inspección.</li> </ul>
Tributos sobre el juego	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Regulación de las exenciones, base imponible, tipos de gravamen y cuotas fijas, bonificaciones y devengo</li> <li>▪ Gestión, liquidación, recaudación e inspección.</li> </ul>
Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aumento hasta un máximo del 10% del tipo de gravamen.</li> <li>▪ Gestión, liquidación, recaudación e inspección.</li> </ul>
Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos (IVMH)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aplicación de un tipo de gravamen autonómico, adicional al estatal, hasta un importe máximo que varía según el producto gravado, y cuya recaudación queda afectada a la financiación de gastos sanitarios y medioambientales.</li> <li>▪ Gestión, liquidación, recaudación e inspección.</li> </ul>

Del análisis de las competencias atribuidas por tributos, se puede efectuar la siguiente ordenación de los tributos cedidos en función del grado de competencia de las CC.AA. ordenados de mayor a menor competencia (Tabla 3):

- En los Tributos sobre el Juego, el poder normativo es muy elevado, pudiendo cada CA configurarlos casi en su totalidad como si se tratara de un tributo propio.

- En el IP y el ISD, el poder normativo es bastante elevado, puesto que aunque las CC.AA. no pueden regular aspectos relevantes de la estructura de cada impuesto, la posibilidad de modificar sin límites la tarifa e introducir deducciones y bonificaciones en la cuota otorga a las autonomías un poder decisivo sobre el importe que quieran que paguen sus ciudadanos.

- En el ITPAJD, la capacidad normativa sobre tipos y deducciones y bonificaciones en la cuota afecta a la práctica totalidad de supuestos incluidos en el hecho imponible de las transmisiones patrimoniales onerosas y al supuesto de actos jurídicos documentados

más relevante como son los documentos notariales. Se excluye en su totalidad el hecho imponible de las operaciones societarias. Por tanto, la capacidad normativa es elevada, aunque no se extiende a la totalidad de los supuestos gravados por el impuesto.

- En el IRPF, que se trata del único impuesto no cedido totalmente a las CC.AA. donde éstas tienen atribuida capacidad normativa<sup>16</sup>, ésta es menos amplia que en los impuestos comentados anteriormente. Pueden modificar la tarifa autonómica general, no así la especial, respetando, no obstante, el número de tramos de la estatal y debiendo ser progresiva. Asimismo, es posible introducir deducciones propias en la cuota, aunque no por inversiones empresariales y sin que sea posible una minoración del gravamen efectivo de alguna categoría de renta. En consecuencia, la competencia normativa de las CC.AA. es más moderada.

- Finalmente, en los impuestos especiales sobre determinados medios de transporte y sobre las ventas minoristas de hidrocarburos<sup>17</sup> la capacidad normativa se limita al tipo de gravamen que en ambos casos puede incrementarse, aunque dentro de ciertos límites<sup>18</sup>. En definitiva, el poder normativo autonómico es reducido.

Además de la competencia en el ámbito estrictamente normativo, en todos los impuestos mencionados, con la única excepción del IRPF, las CC.AA. también tienen potestad en la administración de los impuestos, en concreto en su gestión, liquidación, recaudación e inspección.

---

<sup>16</sup> En concreto corresponde a cada CA la parte autonómica de las cuotas líquidas de los residentes en su territorio, lo que desde la reforma del impuesto que entró en vigor en 2003 significa algo más de un 33% de la cuota líquida total, y no exactamente el 33% como se aprobó en un inicio en el actual sistema de financiación, ya que el peso de los tipos de gravamen autonómicos sobre los tipos totales varía entre un 33,20% y un 39,60% según los tramos de base.

<sup>17</sup> El Impuesto minorista sobre las ventas de hidrocarburos no se aplica en las Islas Canarias.

<sup>18</sup> La recaudación obtenida mediante el tipo autonómico del impuesto minorista sobre hidrocarburos queda afecta a la financiación de gastos sanitarios y ambientales de las CC.AA. Lógicamente, nada impide que el cumplimiento formal de esta afectación se haga mediante una redistribución en la aplicación de los demás ingresos no afectos, por lo que la importancia material de la afectación es mínima.

**Tabla 3. Ordenación de los tributos cedidos según el grado de competencia normativa**

Tributos sobre el juego	IP e ISD	ITPAJD	IRPF	IEDMT e IVMH
+				-
COMPETENCIA NORMATIVA				

## **4.2 Características generales de los cambios legales autonómicos**

Desde 1997 hasta 2004, periodo considerado en este análisis, las CC.AA. han ido introduciendo modificaciones diversas en los tributos cedidos antes mencionados. Estas modificaciones son de naturaleza y características diversas y presentan en general un elevado casuismo. Por esta razón, nuestro objetivo en este apartado es indicar los grandes rasgos de las modificaciones aprobadas, a fin de ofrecer una visión generalista que nos permita conocer los cambios legales que se han introducido, qué comunidades los han adoptado, en qué momento temporal se han realizado y de qué color político es el gobierno que los introduce.

### ***4.2.1 Cambios legales introducidos***

La gran mayoría de CC.AA. ha introducido las siguientes modificaciones:

- Mejora de las reducciones en la base del ISD para las transmisiones “mortis causa”, en especial por transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual, así como para adquirentes discapacitados.
- Introducción de deducciones de naturaleza e importe variados en la cuota autonómica del IRPF.
- Aumento en el tipo de gravamen general de las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes inmuebles y establecimiento de tipos específicos reducidos para determinados supuestos.
- Aumento en el tipo general de la cuota gradual de documentos notariales y establecimiento de tipos específicos, tanto aumentados como disminuidos, para determinados supuestos.

Además, hay otras modificaciones que han adoptado un número considerable de CC.AA. y que por su especial importancia también deben destacarse son:

- Reducción prácticamente de la totalidad de la carga tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las transmisiones “mortis causa” a favor de determinados sucesores. En concreto, a favor de descendientes menores de 21 años en Asturias, Baleares, Castilla-León, Galicia, Madrid, Murcia y Valencia, y a favor del cónyuge y de todos los descendientes con independencia de su edad en Cantabria y La Rioja. A este resultado común se llega habitualmente mediante la introducción de deducciones y bonificaciones en la cuota del impuesto, aunque Asturias, Cantabria y Galicia se han decantado por modificar los coeficientes del patrimonio preexistente.
- Beneficios fiscales en las donaciones de padres a hijos para la adquisición de la vivienda habitual, siempre que se cumplan determinados requisitos, habitualmente mediante una deducción en la cuota, aunque en Castilla-León se ha optado por una reducción en la base del impuesto.

Por último, aunque de momento aún es una minoría el número de CC.AA. que la ha introducido (Madrid, Asturias, Galicia y Cataluña), cabe destacar, por la relevancia de la medida y porque puede marcar una tendencia de cara al futuro, la aprobación de tipos de gravamen autonómicos en el impuesto minorista de hidrocarburos.

En conclusión, se observa una tendencia a introducir rebajas fiscales en los impuestos directos más perceptibles (IRPF y sucesiones y donaciones) a la vez que se aumentan los impuestos indirectos menos perceptibles (en especial, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados). Esta tendencia podría obedecer a dos de los efectos analizados por la literatura de la descentralización de la política impositiva, según hemos visto anteriormente en el apartado 2: la movilidad del factor gravado puede incidir en que las subidas fiscales se hayan centrado en los aspectos de ITPAJD vinculados fundamentalmente a un factor inmóvil como es la propiedad inmobiliaria (efecto sobre el tamaño del sector público) y las CC.AA. tenderían a adoptar decisiones de naturaleza similar y para que el ciudadano valorara positivamente las políticas desarrolladas a la hora de comparar entre comunidades (efecto sobre el proceso de decisión colectiva).



#### **4.2.2 CC.AA. que han introducido cambios legales**

Aunque todas las CC.AA. de régimen común tienen atribuida la misma capacidad normativa en los impuestos cedidos analizados anteriormente, con la única excepción de Canarias donde no se aplica el impuesto minorista de hidrocarburos, no todas las comunidades la han utilizado en el mismo grado, observándose diferencias entre ellas. A continuación, vamos a analizar qué comportamiento han seguido las comunidades tomando en consideración los cambios normativos introducidos en los impuestos cedidos, esto es, centrándonos en las modificaciones formales aprobadas en diferentes elementos de los impuestos. Dejamos para un estudio posterior el análisis del impacto recaudatorio de dichos cambios, aspecto que, sin duda, es también relevante pero que se escapa del objetivo de este trabajo.

Durante el periodo 1997-2004, todas las CC.AA. han introducido modificaciones normativas, aunque a ritmos e intensidades diferentes<sup>19</sup>. Si tuviéramos que ordenar las comunidades según el número de modificaciones aprobadas, de acuerdo con los criterios señalados en la nota al pie 19, podríamos afirmar, según se observa en la Tabla 4, que algunas comunidades han sido especialmente activas durante este periodo, en especial, Valencia, Cataluña, Baleares y Madrid, mientras que Canarias y Murcia, y en particular Castilla-La Mancha y Extremadura destacan por su menor actividad. Ahora bien, es importante señalar que también se producen importantes diferencias respecto al momento de introducción de los cambios. Por lo general, las comunidades más activas también fueron las primeras en el tiempo en introducir los cambios, pero algunas comunidades que durante los primeros años apenas adoptaron modificaciones, en los últimos dos años han desempeñado un papel muy activo. Asimismo, no se puede olvidar que Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura no aceptaron la reforma de sistema

---

<sup>19</sup> A efectos de este análisis, el criterio adoptado para considerar el número de cambios ha sido el siguiente:

- En el IRPF, el número de deducciones aprobadas de acuerdo con la normativa de cada comunidad tal como aparecen clasificadas en el Manual del IRPF de la Agencia Tributaria de cada año.
- En el ISD, el número de reducciones estatales cuyas condiciones se han modificado, de nuevas reducciones, deducciones y bonificaciones y de modificaciones de la tarifa y de los coeficientes de patrimonio preexistente. Los meros redondeos de cifras no se han considerado como cambios.
- En el ITPAJD, el número de tipos impositivos aprobados diferentes de la normativa estatal tanto en transmisiones patrimoniales onerosas como en los documentos notariales cuota gradual de actos jurídicos documentados.
- En el IMVH, la aprobación de tipos autonómicos.

de financiación del quinquenio 1997-2001, por lo que no asumieron competencias normativas en los impuestos cedidos hasta 2002.

**Tabla 4. Ordenación de las CC.AA. según el número de cambios introducidos en el periodo 1997-2004<sup>20</sup>.**

Grado de actividad	ELEVADO	Valencia
		Cataluña
		Baleares
		Madrid
		Castilla-León, Galicia y La
		Rioja
		Asturias
		Aragón
		Andalucía <sup>1</sup> y Cantabria
		Canarias y Murcia
		Castilla-La Mancha <sup>1</sup>
	REDUCIDO	Extremadura <sup>1</sup>

(1) No aceptaron el nuevo sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001.

En definitiva, se puede afirmar que no todas las comunidades han sido igualmente activas, pero del análisis para todo el periodo considerado también se observa una cierta tendencia en los últimos años a la disminución de las diferencias en el número de cambios introducidos entre CC.AA.

#### **4.2.3 Momento temporal de los cambios legales**

El análisis temporal de las modificaciones pone de manifiesto diferencias significativas respecto al momento de su introducción ya que en general se producen en determinados años, en concreto, 1998, 2002, 2003 y 2004. Así, aproximadamente un 85% del total de modificaciones se han introducido en estos cuatro años de los ocho que forman el periodo analizado. El año 2003, resulta especialmente activo ya que cerca del 40% del total de deducciones en el IRPF y de las variaciones en los tipos de gravamen en ITPAJD se introducen dicho año. Esta concentración en el tiempo de los cambios normativos puede obedecer a la combinación de las siguientes circunstancias:

<sup>20</sup> Se han tenido también en cuenta los cambios introducidos de manera temporal durante el periodo considerado que después han sido derogados. y que, por tanto, ya no se aplican en la actualidad.

- La aprobación de modificaciones fiscales requiere un tiempo de preparación, lógicamente, puesto que deben valorarse aspectos tan relevantes como qué modificaciones se adoptan, cómo se configuran o qué coste recaudatorio tienen. Por esto, se entiende que en 1997 no hubiera ningún cambio y, en cambio, en 1998 se concentren numerosos cambios, al ser el primer año en el que las CC.AA. han tenido tiempo para analizar todos estos aspectos.
- 1999 y 2003 fueron años de elecciones en la mayoría de CC.AA. por lo que el calendario político también parece desempeñar un papel relevante sobre el momento de introducción de los cambios. Parece que el año previo, 1998 y 2002, o el mismo año de las elecciones en el caso de 2003, se produce un elevado grado de actividad.
- Los cambios en 2004 se explican principalmente por la decisión de numerosas CC.AA. de prácticamente no gravar las transmisiones *mortis causa* a determinados descendientes.

Cada comunidad puede tener preferencias e intereses diferentes, y su comportamiento no tiene por qué obedecer a un patrón común, no obstante, los anteriores factores parece que ponen de manifiesto unas pautas de comportamiento con características similares entre bastantes CC.AA. sobre el momento de introducción de los cambios legales<sup>21</sup>. Aquí nuevamente cabe recordar dos de los efectos de la descentralización de la política impositiva analizados por la literatura (vid. apartado 2): competencia fiscal entre comunidades y mimetismo en su comportamiento, puesto que la introducción de modificaciones parece coincidir en el tiempo.

#### ***4.2.4 Color político del gobierno que introduce los cambios legales***

Una última cuestión que pensamos tiene interés es analizar el color político del gobierno que aprueba las modificaciones fiscales. Si tenemos en cuenta la totalidad del periodo 1997-2004, y consideramos solamente aquellas comunidades en las que no ha habido un cambio político en el gobierno durante este tiempo, se observa que las comunidades

---

<sup>21</sup> En cualquier caso, no se puede olvidar que aquí hemos analizado cambios formales, sin considerar las diferencias en la configuración material de cada modificación.

governadas por el Partido Popular (Valencia, Madrid, Castilla-León, Galicia, La Rioja, etc.) han sido más activas que las comunidades con gobierno socialista (Extremadura, Castilla-La Mancha, Andalucía), aunque como ya hemos comentado con anterioridad no se puede olvidar que estas tres no tuvieron potestad normativa en los tributos cedidos hasta 2002. No obstante, la variedad y diferente naturaleza de los cambios introducidos aconseja centrar el análisis en las modificaciones más frecuentes ya comentadas previamente. Con tal fin, en la Tabla 5 se muestra qué comunidades han adoptado estas modificaciones, en qué año entró en vigor la modificación y de qué color político era el gobierno que la aprobó, con independencia de que posteriormente haya habido un cambio político en el mismo. El análisis de esta tabla permite efectuar los siguientes comentarios:

1. En primer lugar, son los gobiernos autonómicos de derecha (Partido Popular en solitario o con Coalición Canaria y Convergencia i Unió) los que se decantan por introducir las deducciones por nacimiento y custodia de hijos en el IRPF, mientras que solamente un gobierno socialista, el de Aragón, ha optado por este tipo de ayuda fiscal. En cambio, si se analizan las deducciones vinculadas a la vivienda, tanto por adquisición como por arrendamiento, se aprecia un claro equilibrio en el número de comunidades que aprobaron este tipo de ayuda gobernadas tanto por la izquierda como por la derecha. En cualquier caso, cabe destacar que nosotros sólo analizamos las ayudas fiscales en el IRPF, sin considerar otras posibles políticas que puedan llevar a cabo las autonomías (ayudas directas a las familias, construcción de viviendas protegidas, etc.).
2. En el impuesto sobre sucesiones y donaciones, la práctica exención del impuesto para los descendientes del causante en las transmisiones *mortis causa*, de acuerdo con la promesa efectuada por el Partido Popular en las elecciones autonómicas de 2003, provoca que por ahora sean sólo las comunidades gobernadas en solitario por este partido las que hayan aprobado este tipo de ayuda fiscal, aunque de momento limitado a los descendientes menores de 21 años, excepto en Cantabria y La Rioja que se aplica también para el cónyuge superviviente y todos los descendientes con independencia de su edad. La única excepción a este supuesto lo constituye Asturias, cuyo gobierno es socialista y también ha introducido desde 2004 la práctica exención

del impuesto a los descendientes menores de 21 años, a pesar de no coincidir esta medida con la política adoptada por las demás comunidades socialistas.

Este ejemplo no deja de ser significativo y sumamente interesante si se analiza la situación geográfica de Asturias, puesto que esta comunidad está rodeada por tres regiones, Galicia, Castilla-León y Cantabria, que también aplican la práctica exención del impuesto para los descendientes. Nos parece que pone de manifiesto la dificultad que en un futuro pueden experimentar las CC.AA. que quieran gravar las transmisiones *mortis causa* a favor de cónyuges y descendientes, puesto que el impuesto de sucesiones se podrá eludir fácilmente trasladando la residencia fiscal del futuro causante a una comunidad donde apenas no se tribute por la sucesión. De hecho, esta situación de competencia fiscal que puede obligar a las comunidades a adoptar determinadas medidas fiscales a fin de evitar la deslocalización de contribuyentes únicamente por razones fiscales (piénsese que el traslado de la residencia a otra comunidad tiene consecuencias recaudatorias para las CC.AA. en otros impuestos como renta y patrimonio), también se produce desde hace tiempo con los territorios forales, en los que este tipo de transmisiones no tributa. En este sentido, obsérvese que precisamente Cantabria y La Rioja, comunidades colindantes con los territorios forales, son las primeras que anunciaron su intención de no gravar este tipo de transmisiones *mortis causa* y son las dos únicas comunidades de régimen común que de momento extienden estos beneficios fiscales a los cónyuges y a la totalidad de descendientes. Esta situación encaja perfectamente con el análisis que en la literatura se efectúa, según hemos vistos en el apartado 2, sobre la competencia fiscal entre jurisdicciones subcentrales a la hora de gravar un factor móvil.

3. En relación con el impuesto de sucesiones y donaciones también cabe añadir que los recientes beneficios otorgados en las donaciones de padres a hijos para la adquisición de la vivienda habitual se han aprobado únicamente por gobiernos de derecha.
4. En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos, el aumento en el tipo general de transmisiones onerosas y de la cuota gradual de los documentos notariales se aprueba en la práctica totalidad de comunidades, sin que el color político del gobierno parezca que desempeñe ningún papel significativo. En transmisiones onerosas, no obstante, sí que parece que el aumento en el tipo general

de bienes inmuebles primero se dio principalmente entre comunidades con gobiernos de derecha, pero posteriormente los gobiernos de izquierda han adoptado la misma medida.

5. Por último, en el impuesto minorista de hidrocarburos no parece que el color político del gobierno sea determinante de la aprobación o no de los tipos autonómicos.

En definitiva, el color político del gobierno es determinante en algunos aspectos de la política fiscal (ayudas a las familias en el IRPF, herencias de padres a hijos, ayudas de padres a hijos para adquirir su vivienda habitual) mientras que en otras cuestiones no parece que desempeñe un papel decisivo (ayudas a la vivienda en el IRPF o mayor gravamen en ITPAJD).

**Tabla 5. Modificaciones fiscales más relevantes por CC.AA.**

<b>Modificación</b>	<b>AND</b>	<b>ARA</b>	<b>AST</b>	<b>BAL</b>	<b>CAN</b>	<b>CTB</b>	<b>C-L</b>	<b>C-M</b>	<b>CAT</b>	<b>EXT</b>	<b>GAL</b>	<b>MAD</b>	<b>MUR</b>	<b>LR</b>	<b>VAL</b>
<b>IRPF</b>															
<b>Deducción nacimiento</b>		✓			✓		✓		✓		✓	✓		✓	✓
<b>Año</b>		2002			2004		1999		1998		1998	1998		2002	1998
<b>Gobierno</b>		PSOE			PP +		PP		CIU		PP	PP		PP	PP
<b>Deducción custodia hijos</b>	✓			✓	✓	✓	✓	✓			✓		✓		
<b>Año</b>	2003			1999	2004	2003	2003	2002			2002		2003		
<b>Gobierno</b>	PSOE			PP	PP +	PP	PP	PSOE			PP		PP		
<b>Deducción adq. vivienda</b>	✓		✓	✓					✓	✓			✓	✓	✓
<b>Año</b>	2003		2003	2000					2003	2002			2001	1998	1998
<b>Gobierno</b>	PSOE		PSOE	PSOE +					CIU	PSOE			PP	PP	PP
<b>Deducción arrto. vivienda</b>	✓		✓	✓					✓		✓	✓			✓
<b>Año</b>	2003		2003	2003					2003		2003	2003			2002
<b>Gobierno</b>	PSOE		PSOE	PSOE +					CIU		PP	PP			PP
<b>ISD</b>															
<i>Transmisiones mortis causa</i>															
<b>No gravamen de padres a hijos &lt; 21 años</b>			✓	✓		✓	✓				✓	✓	✓	✓	✓
<b>Año</b>			2004	2004		2003	2004				2004	2004	2004	2004	2004
<b>Gobierno</b>			PSOE	PP		PP	PP				PP	PP	PP	PP	PP
<b>No gravamen de padres a cónyuges e hijos ≥ 21 años</b>						✓								✓	
<b>Año</b>						2003								2004	
<b>Gobierno</b>						PP								PP	
<i>Transmisiones inter vivos</i>															
<b>Beneficios donaciones vivienda habitual hijos</b>				✓	✓	✓		✓						✓	
<b>Año</b>				2004	2004	2004		2003						2004	
<b>Gobierno</b>				PP	PP +	PP		CIU						PP	
<b>ITPAJD</b>															
<b>TPO: Δ tipo gral. bb. inmb.</b>	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
<b>Año</b>	2003	1999	2003	2000		2003	2004	2004	1998	2003	1999	2000	1998	2002	2001
<b>Gobierno</b>	PSOE	PP +	PSOE	PSOE		PP	PP	PSOE	CIU	PSOE	PP	PP	PP	PP	PP
<b>AJD (doc not): Δ tipo gral.</b>	✓	✓	✓			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓
<b>Año</b>	2003	2002	2003			2003	2004	2004	2002	2003	2003	2002		2004	2002
<b>Gobierno</b>	PSOE	PSOE	PSOE			PP	PP	PSOE	CIU	PSOE	PP	PP		PP	PP
<b>IVMH</b>															
<b>Tipo autonómico</b>			✓						✓		✓	✓			
<b>Año</b>			2004						2004		2004	2002			
<b>Gobierno</b>			PSOE						PSOE +		PP	PP			

PP + : gobierno de coalición entre Partido Popular y otros partidos; PSOE +: gobierno de coalición entre Partido Socialista Obrero Español y otros partidos.

## **5 Características específicas de los cambios legales autonómicos en el IRPF**

De los impuestos cedidos a las CC.AA. con capacidad normativa, sin duda, el más importante es el IRPF, tanto por el peso de su recaudación como por la relevancia social del mismo. Como hemos visto al inicio de este apartado, las comunidades pueden modificar la tarifa general, modificar la deducción general por vivienda habitual e introducir nuevas deducciones en la cuota. Sin embargo, de momento, ninguna autonomía se ha atrevido a modificar la tarifa y todos los cambios normativos introducidos se han centrado en las deducciones en la cuota.

Las deducciones específicas introducidas desde 1997 son muy numerosas y es frecuente que durante este tiempo su configuración haya experimentado modificaciones. En otros casos, aunque menos habituales, incluso la deducción se ha dejado de aplicar. Una idea del elevado número de deducciones autonómicas reguladas por todas las CC.AA. nos los da la cifra total de deducciones para 2004, que se sitúa cerca de 90 deducciones.

Si atendiendo a su naturaleza, clasificamos las deducciones, éstas se pueden agrupar en tres categorías:

- *Familiares*, que guardan relación con circunstancias diversas de carácter personal y familiar de los contribuyentes. Aquí, cabe destacar, entre otras, las deducciones por nacimiento de hijos o por cuidado de hijos, o también por discapacidad de los contribuyentes o para familias numerosas.
- *Vivienda*, que favorecen la adquisición o el arrendamiento de la vivienda habitual generalmente de determinados colectivos.
- *Otras*, que incluye a modo de cajón de sastre una pléyade de deducciones de naturaleza muy diversa que, entre otras, incluye deducciones por donaciones con finalidad ecológica o para el fomento de la lengua de la comunidad, o por reparación de bienes de interés cultural.



En definitiva, son numerosas y variadas las deducciones específicas que aplican las CC.AA. No obstante, resulta interesante destacar que esta variedad se produce incluso dentro de un mismo tipo de deducciones, puesto que el análisis concreto de las mismas permite constatar las grandes diferencias que se producen tanto respecto de los importes a deducir como de la configuración específica de la deducción en cada comunidad. Por esta razón, a continuación, se analizan con cierto detalle las características específicas de las cuatro deducciones autonómicas seguramente más relevantes y que establecen más comunidades, a saber, por nacimiento de hijos, por custodia de hijos menores de 3 años, por adquisición de la vivienda habitual y por arrendamiento de la vivienda habitual.

### **5.1 Deducciones por nacimiento de hijos**

En la Tabla 6 se comprueba que la configuración de esta deducción, que en 2003 resulta de aplicación en siete de las trece CC.AA. de régimen común, presenta importantes diferencias entre comunidades y no sólo respecto a la cuantía a deducir. Así, sólo Madrid condiciona la aplicación de la deducción a la renta de los contribuyentes, lo que le permite ser más generosa que las demás comunidades donde la deducción se aplica con independencia del nivel de renta de los contribuyentes. El efecto de la deducción, por tanto, será más progresivo en Madrid, aunque también debería analizarse si esta restricción reduce a un número muy reducido los posibles beneficiarios de misma y si es efectiva con respecto al objetivo de fomento de la natalidad. Por otro lado, cuatro comunidades aplican la deducción con independencia del número de hijos que ya tengan los progenitores, mientras que en las tres restantes solamente se benefician a partir de un número determinado de hijos (el segundo en La Rioja y Valencia, y el tercero en Aragón). El importe también varía considerablemente, ya que puede consistir en una única cuantía fija con independencia del número de hijos (Cataluña y Galicia) o en varias cuantías fijas que dependen del número de hijos (Castilla-León y Madrid), de la renta de los padres (Aragón) o de otras circunstancias como son parto múltiple (Galicia, La Rioja, Madrid y Valencia) o discapacidades de los hijos (Valencia).

**Tabla 6. Deducción por nacimiento (2003)**

	ARAGÓN	CASTILLA LEÓN	CATALUÑA	GALICIA	MADRID	LA RIOJA	VALENCIA
Condición renta	NO	NO	NO	NO	SÍ	NO	NO
- 1 <sup>er</sup> hijo	-	100	300	240	600	-	-
- 2 <sup>o</sup> hijo	-	250	300	240	750	150	150
- 3 <sup>er</sup> hijo o ulterior	500 / 600	500	300	240	900	180	150
- + parto múltiple	-	-	-	60	200	60	200
- + discapacidad	-	-	-	-	-	-	200 (1º) / 250 (2º+)

## **5.2 Deducciones por custodia de hijos < 3 años**

Esta deducción se concede por los gastos derivados de la custodia de hijos de edad inferior a los tres años. En este caso, las siete CC.AA. que en 2003 regulan la deducción coinciden en condicionar su aplicación al nivel de renta de los contribuyentes, aunque cabe advertir que con conceptos de renta y límites diferentes, como luego se verá con mayor detalle al analizar las deducciones por vivienda. El importe de la deducción puede consistir en una cuantía fija (Galicia), en una cuantía fija complementada en caso de discapacidad de los hijos (Castilla-La Mancha) o en un porcentaje de los gastos realmente incurridos en la custodia de los hijos hasta un importe máximo absoluto (Baleares, Castilla-León y Murcia). En este último caso, se suele computar como gasto deducible el importe satisfecho a guarderías y centros escolares, pero en Castilla-León también se permite la deducción del sueldo pagado a un empleado del hogar. Asimismo, algunas comunidades exigen que los progenitores trabajen fuera del hogar (Baleares, Castilla-León y Murcia) y en el caso de Galicia es condición necesaria tener una persona empleada dada de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de empleados del hogar<sup>22</sup>. Por último, en dos comunidades, Andalucía y Cantabria, la deducción se establece para compensar el coste fiscal derivado de la tributación de las ayudas directas concedidas por la comunidad a familias con hijos menores de tres años, aunque incluso en este caso en Andalucía la deducción es un cuantía fija, mientras que en Cantabria es un porcentaje de las ayudas recibidas hasta un límite máximo<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Tanto esta condición como la posibilidad de deducir el sueldo pagado a un empleado del hogar pueden actuar como incentivo para que las familias den de alta al trabajador en la Seguridad Social.

<sup>23</sup> Las CC.AA. no tienen capacidad normativa para regular las exenciones del impuesto. Por el importe de las ayudas directas se debe tributar, por lo que la deducción busca compensar el coste de la tributación.

**Tabla 7. Deducciones por gastos de custodia de hijos menores de 3 años (2003)**

	ANDALUCÍA	BALEARES	CANTABRIA	CASTILLA LEÓN	CASTILLA LA MANCHA	GALICIA	MURCIA
Condición renta	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
Importe	50 €	15% lím. 200€	15% lím. 180€	30% lím. 150€ (300 cjta)	100€(+200 discap)	180,30€	15% lím. 150€ (300 cjta)
Gastos deducibles		Guardería	Ayuda a madres con hijos < 3 años	Guardería y empleados hogar			Guardería
Condición trabajo fuera hogar	NO	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ	SÍ
Otros requisitos	Beneficiario ayudas familias		Beneficiario ayudas madres			Tener empleada de hogar	

(1) La aplicación de la deducción está condicionada al nivel de renta, puesto que para ser familia beneficiada de la ayuda directa que concede la comunidad andaluza existe un tope renta. Además, se reduce esta ayuda a las familias que al nacer su tercer hijo tengan otro u otros más menores de tres años.

(2) La aplicación de la deducción está condicionada al nivel de renta ya que para ser madre beneficiada de la ayuda directa que concede la comunidad cántabra existe un tope renta, aunque curiosamente sólo en el caso de declaración individual de la madre.

### **5.3 Deducciones por adquisición de la vivienda habitual**

En 2003 son ocho las CC.AA. que han ejercido la capacidad normativa en el ámbito de las deducciones fiscales por adquisición de la vivienda habitual (Tabla 8). En todos los casos la modificación ha consistido en establecer una deducción autonómica propia, excepto el gobierno de Cataluña que ha optado por modificar el tramo autonómico de la deducción general. Así, en la comunidad catalana se da la circunstancia de que el cambio normativo tanto puede representar un mayor importe a deducir como una cuantía inferior, puesto que el tipo autonómico de la deducción aumenta en 1,5 puntos para ciertos colectivos, pero disminuye en igual cuantía para todos los demás contribuyentes<sup>24</sup>. Por tanto, sólo Cataluña se ha atrevido a disminuir el importe de la deducción por vivienda<sup>25</sup>. En todos los demás casos, la deducción autonómica consiste en una cuantía adicional a la de la deducción general que oscila entre un mínimo del 2% (Andalucía) y un máximo del 5% (Baleares y Murcia). Sin embargo, la existencia de

<sup>24</sup> Así, en el tramo autonómico de la deducción se aplica, con carácter general, un tipo del 3,45% (cuando el tipo que se aplica si la CA no lo ha modificado es del 4,95%) y los porcentajes incrementados por la utilización de financiación ajena son el 6,75% y el 5,10% (frente a los tipos del 8,25 y 6,60%, respectivamente). Sin embargo, los contribuyentes que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias, edad no superior a los 32 años y con una base imponible no superior a los 30.000 euros, haber estado en paro al menos 183 días del año, tener una discapacidad igual o superior al 65% o formar parte de una unidad familiar que incluya al menos un hijo, tienen derecho a aplicarse un porcentaje general mayor del 6,45%, que en los supuestos de financiación ajena aumenta hasta el 9,75% y el 8,10%.

<sup>25</sup> Esto significa que sólo en Cataluña el tipo efectivo de algún contribuyente puede ser superior al que resultaría de aplicar la normativa básica estatal. En todas las demás CC.AA., el tipo efectivo será inferior o igual, según resulte de aplicación o no alguna de las deducciones autonómicas establecidas.

numerosos requisitos y matizaciones sobre la aplicación de las diferentes deducciones autonómicas obliga a una mayor concreción.

En primer lugar, cabe destacar que la mayoría de comunidades limitan la aplicación de la deducción a la renta de los contribuyentes, excepto en Asturias y Murcia donde se aplica con independencia del nivel de renta, aunque en Murcia la deducción es más generosa si las rentas del contribuyente no superan una determinada cuantía. Ahora bien, los límites de renta considerados no son coincidentes, produciéndose diferencias considerables, en especial para declaraciones conjuntas. Además, tampoco coincide el concepto considerado de renta, puesto que para algunas comunidades es la parte general más la parte especial de la renta, es decir, la suma de las rentas netas antes de aplicar los mínimos exentos (Balears y La Rioja), mientras que en Valencia es la base imponible total, es decir, después de los mínimos. Por su parte, en Andalucía, y de forma sorprendente, ya que no parece justificable desde un punto de vista económico, sólo se toma como renta la base imponible general, sin considerar por tanto las posibles ganancias de capital de la parte especial. En Extremadura se especifica incluso otro criterio de renta diferente a los anteriores, que en algunos casos puede llevar a que el contribuyente deba calcular una renta no coincidente con ninguno de los conceptos de renta previstos en la declaración del IRPF.

Otra cuestión a resaltar tiene que ver con las cuantías que integran la base de la deducción, puesto que mayoritariamente se incluyen todas las cantidades satisfechas, pero en Asturias, Extremadura y Valencia se excluyen los intereses. El límite absoluto de la base de la deducción también varía según los casos, ya que puede coincidir con el de la base de la deducción general (Andalucía, Cataluña y Extremadura), puede ser igual a 9.015,18 € menos el importe empleado en la base de la deducción general (Balears, La Rioja y Murcia), por lo que si se ha empleado en su totalidad la base de la deducción autonómica es nula<sup>26</sup>, o puede ser una cuantía diferente (Asturias). Incluso como sucede en Valencia puede no existir un límite absoluto explícito sobre la base de la deducción, aunque existe un límite implícito derivado de la exigencia conjunta de que el nivel de rentas de los contribuyentes no supere el doble del salario mínimo

---

<sup>26</sup> No obstante, de la resta por la base empleada en la deducción general se excluyen en las tres comunidades las cantidades destinadas, en su caso, a obras de adecuación de la vivienda por razón de minusvalía.

interprofesional y de que las cantidades satisfechas deducibles procedan de ahorro del año. Este último requisito, exigible también en la deducción general, únicamente no resulta de aplicación en Asturias y Baleares<sup>27</sup>. Asimismo, por lo general los supuestos deducibles se refieren a las cantidades destinadas a la adquisición de la vivienda habitual, pero Murcia exige además que ésta sea nueva y Extremadura que sea nueva y de protección pública. En Cataluña y La Rioja también se incluyen las aportaciones a una cuenta vivienda.

Finalmente, las deducciones autonómicas se dirigen únicamente a ciertos grupos de contribuyentes como son, en general, los jóvenes, aunque con conceptos de jóvenes no siempre coincidentes (por lo general, hasta una edad no superior a los 35 años, aunque en algunos casos se reduce hasta los 34 como en Baleares o incluso los 32 años en Cataluña) y/o los discapacitados (con un grado de discapacidad igual o superior al 65%)<sup>28</sup>. Finalmente, es importante destacar que en tres CC.AA. (Andalucía, Asturias y Valencia) existe otra deducción adicional para beneficiarios de ayudas para la adquisición de vivienda habitual protegida, que consiste en una cuantía fija (30 € en Andalucía, 100 en Asturias y 90,15 en Valencia).

#### **5.4 Deducciones por arrendamiento de la vivienda habitual**

La deducción por arrendamiento de la vivienda habitual se regula en 2003 por siete CC.AA., configurándose como una deducción porcentual sobre el alquiler pagado, hasta una cuantía máxima deducible. El porcentaje suele ser del 10%, excepto en Asturias que es del 5% y en Madrid que llega al 20%. No obstante, este porcentaje queda sujeto al límite absoluto fijado que oscila entre un mínimo de 150 € en Andalucía hasta un máximo de 700 € en Madrid. Cabe destacar que todas las comunidades ofrecen la posibilidad de aplicar esta deducción solamente a aquellos contribuyentes cuyas rentas

---

<sup>27</sup> Aunque es un requisito que no se suele comentar, la aplicación de las deducciones por inversión en la vivienda habitual está condicionada a que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación. Por tanto, se exige que la cuantía dedicada a la vivienda proceda de ahorro generado durante el período impositivo.

<sup>28</sup> Incluso en el caso de Valencia, la deducción por discapacidad es compatible con la deducción por edad.

no superen un límite estipulado, cuya cuantía como sucedía en la deducción por adquisición de vivienda también varía notablemente entre CC.AA., así como el concepto de renta establecido. Mayoritariamente se toma la suma de las partes general y especial de la renta (Asturias, Baleares, Galicia, Madrid y Valencia), pero Cataluña toma las bases imponibles general y especial, mientras que Andalucía, como ya sucedía en la deducción por adquisición, solamente toma en consideración la base imponible general, aspecto que como ya dijimos entonces no parece muy lógico desde un punto de vista económico.

Los posibles beneficiarios de la deducción suelen ser únicamente los jóvenes, aunque en Cataluña también se extiende a otros colectivos determinados, mientras que en Asturias y Valencia cualquier contribuyente se puede beneficiar de la deducción. Igualmente, inspirándose seguramente en el criterio fijado por la antigua deducción por alquileres que establecía la Ley 18/1991, en Asturias, Cataluña y Madrid se exige que el importe del alquiler pagado represente por lo menos un porcentaje determinado de la renta neta total (15% en Asturias y el 10% en los otros casos). Finalmente, dos comunidades (Baleares y Valencia) exigen además que no se tenga en propiedad ninguna vivienda en una distancia determinada. Por otro lado, debe destacarse que Valencia también establece una deducción por arrendamiento de vivienda, compatible con la anterior, cuando sea como consecuencia de realizar una actividad en un municipio distinto al de la residencia y que la vivienda arrendada esté a más de 100 Km. del anterior lugar de residencia.

La comparación entre esta deducción y la anterior por adquisición de la vivienda permite observar la incoherencia que supone en el caso de Valencia la adopción de conceptos diferentes de renta, puesto que para la deducción por arrendamiento se toma la suma de las partes general y especial de la renta, mientras que para la deducción por adquisición se toma la suma de las bases imponibles<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> El límite de renta para las dos deducciones también difiere, aunque en este caso se podría justificar un límite menor para la adquisición en que la existencia de una deducción general sobre la vivienda aplicable para todos los contribuyentes permite que el ámbito de beneficiarios de la deducción autonómica sea más reducido y/o por un deseo de favorecer en especial el alquiler.

**Tabla 8. Deducciones por adquisición de la vivienda habitual (2003)**

	ANDALUCÍA	ASTURIAS	BALEARES	CATALUÑA (tramo autonómico deducción gral)	EXTREMADURA	MURCIA	LA RIOJA	VALENCIA
Condición renta	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ	NO	SI	SÍ
Límite de renta	18.000 € (22.000 cjta)	-	18.030,36 € (30.050,60 cjta)	-	18.000	-	18.030,36 € (30.050,61 cjta)	12.633,60 € (doble SMI)
Concepto de renta	Base imponible general	-	Parte general y especial de la renta	-	Rtos íntegros + imputaciones renta + $\Delta V$ patr – gtos deduc.	-	Parte general y especial de la renta	Base imponible general y especial
Importe	2%	3%	5%	General: -1,5% Especial: +1,5%	3%	3% / 5% lím. 300 €	3%	3%
Base deducción	Todas las cantidades satisfechas	Cantidades satisfechas, excepto intereses	Todas las cantidades satisfechas	Todas las cantidades satisfechas	Cantidades satisfechas, excepto intereses	Todas las cantidades satisfechas	Todas las cantidades satisfechas	Cantidades satisfechas, excepto intereses
Base máxima	9.015,18 €	12.020,24 €	9.015,18 – base empleada en la deducción gral	9.015,18 €	9.015,18 €	9.015,18 – base empleada en la deducción estatal	9.015,18 – base empleada en la deducción estatal	NO
Ahorro del ejercicio	SÍ	NO	NO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
Supuestos deducibles	Adquisición	Adquisición	Adquisición	Adquisición y cuenta vivienda	Adquisición vivienda nueva de protección pública	Adquisición vivienda nueva	Adquisición y cuenta vivienda	Adquisición
Beneficiarios	≤ 34 años o vivienda protegida	Contribuyentes discapacitados o cónyuge, desc y asc discapacitados	≤ 34 años	Régimen especial: ≤ 32 años y BI ≤ 30.000, parados, discapacidad o familia con hijo	≤ 35 años	≤ 35 años y para tipo aumentado la renta no supere unos limites	≤ 35 años	≤ 35 años y discapacitados

**Tabla 9. Deducciones por arrendamiento de la vivienda habitual (2003)**

	ANDALUCÍA	ASTURIAS	BALEARES	CATALUÑA	GALICIA	MADRID	VALENCIA
Límite de renta	18.000€ (22.000 cjta)	22.000€ (31.000 cjta)	18.030,36€ (30.050,60 cjta)	20.000€ (30.000 cjta)	22.000€	22.500€ (31.700 cjta)	21.035€ (30.500 cjta)
Concepto de renta	Base imponible general	Parte general y especial de la renta	Parte general y especial de la renta	Base imponible general y especial	Parte general y especial de la renta	Parte general y especial de la renta	Parte general y especial de la renta
Importe	10%	5%	10%	10%	10%	20%	10%
Máximo	150€	250€	200€	300€ (600 cjta)	300€	700€	180€
Beneficiarios	≤ 34 años	Todos	≤ 34 años	≤ 32 años, parados, discapacitados y viudos > 65 años	≤ 35 años	≤ 34 años	Todos
Otros requisitos	-	Alquiler > 15% suma rentas	No propiedad 70 Km.	Alquiler > 10% suma rentas	-	Alquiler > 10% suma rentas	No propiedad 100 Km.



## 6 Los tipos medios efectivos en el IRPF por CC.AA.

Con el objetivo de tener una medida sintética que permita comparar las políticas impositivas de las CC.AA. se calculan los tipos medios efectivos del IRPF por CC.AA., siguiendo la metodología de la OCDE aplicada en su publicación *Taxing Wages* y explicada en el epígrafe 3.2.3., para diversos contribuyentes considerados representativos. Los aspectos más relevantes a destacar de los supuestos considerados son los siguientes:

- El salario bruto medio de un trabajador a tiempo completo en el sector industrial (18.780 €), tomado de las estadísticas del Instituto Nacional de Industria, constituye la única fuente de ingresos del contribuyente.
- El salario considerado es igual al 67%, al 100% y al 167% del salario medio para tener en cuenta tres niveles diferentes de renta.
- Las circunstancias personales y familiares que se tienen en cuenta son estado civil (soltero de 30 años o matrimonio con un solo perceptor de rentas), hijos (sin o con dos hijos de 0 y 2 años) y régimen de vivienda (vivienda habitual en propiedad o en alquiler).
- El tipo efectivo se calcula como la relación entre la cuota líquida total (estatal más autonómica) respecto a la suma de las partes general y especial de la base imponible, esto es, la suma de las rentas netas antes de la aplicación de los mínimos.

Por tanto, para cada supuesto considerado se calcula el tipo efectivo del IRPF del ejercicio 2003, mediante un sencillo programa informático de simulación desarrollado al efecto que permite determinar los tipos para las 15 CC.AA. de régimen común.

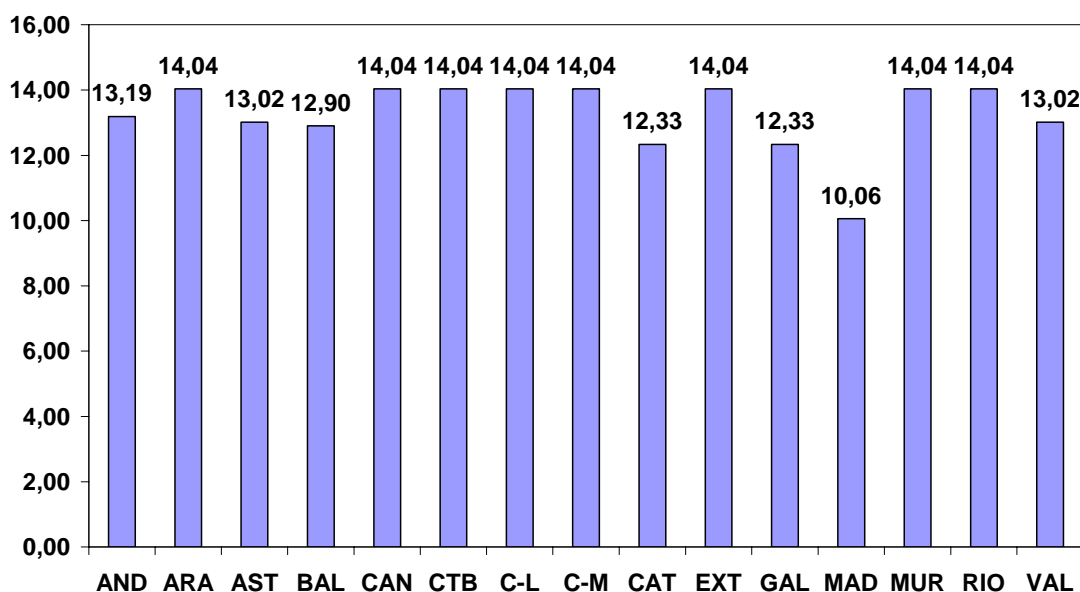
El tipo efectivo entre CC.AA. sólo varía cuando por las circunstancias personales y familiares del contribuyente resulta de aplicación alguna de las deducciones autonómicas aprobadas para 2003, puesto que ninguna comunidad ha modificado la tarifa autonómica. Cuando las deducciones resultan de aplicación, se pueden producir

diferencias significativas en los tipos medios efectivos entre CC.AA. Estas diferencias, además, no sólo se producen entre las comunidades que han establecido alguna deducción aplicable con respecto a las que no lo han hecho, sino también entre las propias CC.AA. que tienen deducciones por las importantes diferencias en su configuración. Así, en el Gráfico 1 se muestra que para un individuo soltero con un salario inferior a la media (67%) y que paga un alquiler mensual por su vivienda habitual de 300 €, el tipo efectivo del impuesto puede variar considerablemente entre CC.AA. El tipo efectivo es inferior en las siete CC.AA. donde resulta de aplicación la deducción por alquiler, pudiendo llegar a ser el tipo hasta cuatro puntos porcentuales inferior (caso de Madrid) con respecto a las CC.AA. donde ese contribuyente tipo no puede aplicarse ninguna deducción. Igualmente, se observan las importantes diferencias que se producen entre CC.AA. según la configuración concreta de sus deducciones, diferencias que pueden llegar a ser de tres puntos porcentuales (caso de Madrid con respecto a Andalucía y Asturias). En términos absolutos significa un ahorro fiscal que varía entre 150 € en Andalucía y 180 € en Asturias hasta 700 € en Madrid<sup>30</sup>. Ahora bien, si la renta de este contribuyente aumenta hasta el 100% o el 167% de la renta media, los tipos efectivos de todas las comunidades pasan a ser idénticos, puesto que el nivel de renta supera el límite estipulado por cada CA para aplicar la deducción.

---

<sup>30</sup> Obsérvese que en todos los casos, excepto en Asturias, el importe deducible por el alquiler alcanza el valor máximo establecido. Por tanto, si el alquiler pagado fuera mayor, sólo variaría el tipo efectivo en Asturias, pero no en las demás CC.AA.

**Gráfico 1. Tipos medios efectivos del IRPF (en %): soltero de 30 años, sin hijos, 67% salario medio y alquiler mensual de 300 €**



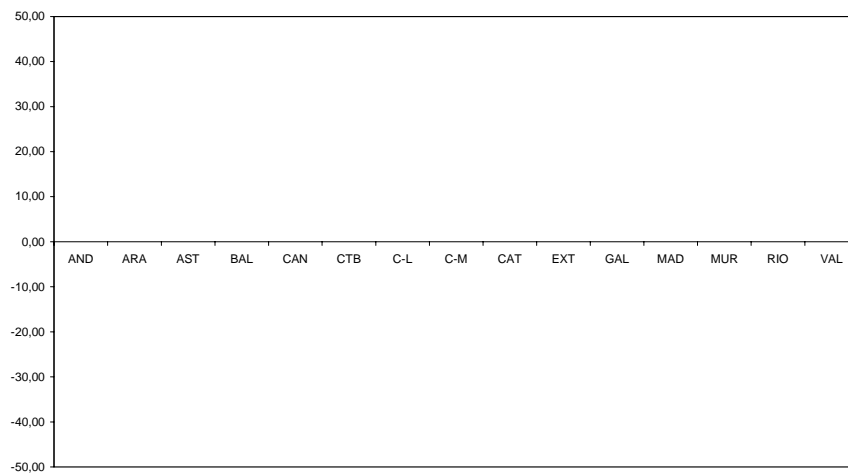
Otro supuesto donde se observan importantes diferencias en los tipos medios efectivos entre CC.AA. se da en el caso de un matrimonio con un solo perceptor de renta<sup>31</sup>, con dos hijos de 0 y 2 años y que son propietarios de su vivienda habitual que adquirieron hace más de dos años mediante financiación ajena. En este supuesto, y tomando el importe medio de la base de la deducción general por vivienda con financiación ajena de las estadísticas oficiales del IRPF, las variaciones en el tipo efectivo entre CC.AA. también dependen en gran manera del nivel de renta del hogar. Así, en el Gráfico 2, se muestra para los tres niveles de renta considerados, la variación porcentual en el tipo efectivo de cada comunidad con respecto al tipo efectivo que la unidad familiar soportaría si su autonomía no establece ninguna deducción o ésta no resulta de aplicación. Para el nivel bajo de renta, el tipo efectivo no varía en ninguna CA, porque aun siendo de aplicación las diversas deducciones autonómicas establecidas, éstas no llegan a tener efecto alguno por falta de cuota íntegra autonómica. En otras palabras, las deducciones no son eficaces para estos contribuyentes por falta de renta ya que la cuota líquida autonómica no puede ser negativa. Si el nivel de renta del hogar es medio, entonces sí que las deducciones autonómicas, en su caso, permiten reducir la cuota del impuesto y que el tipo efectivo en ciertas comunidades sea sensiblemente inferior,

<sup>31</sup> Por tanto, la declaración es conjunta por ser la más favorable.

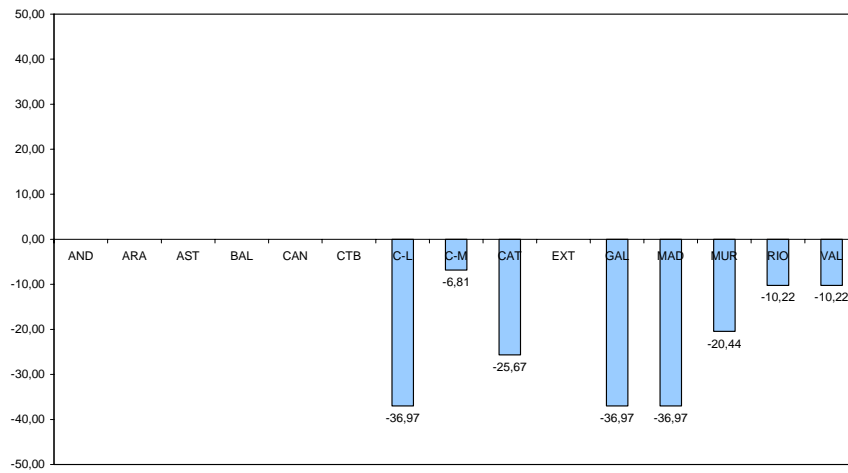
reducción que puede llegar a ser superior al 35% como sucede en Castilla-León, Galicia y Madrid (la reducción es igual porque la cuota líquida autonómica acaba siendo nula en los tres casos). Nuevamente, en este caso las diferencias también son muy elevadas entre las comunidades que sí regulan deducciones aplicables puesto que en alguna comunidad (Castilla-La Mancha, La Rioja y Valencia) la disminución en el tipo efectivo es mucho más pequeña. Finalmente, si consideramos un hogar con renta elevada (167% el salario promedio), las diferencias se reducen enormemente puesto que la configuración de las deducciones (en especial, la existencia de un límite de renta para la aplicación de la deducción) provoca que algunas deducciones ya no se puedan aplicar (casos de Castilla-La Mancha, Madrid y Murcia).

**Gráfico 2. Variación porcentual en los tipos medios efectivos del IRPF: matrimonio, un perceptor de rentas, dos hijos (0 y 2 años) y vivienda con hipoteca.**

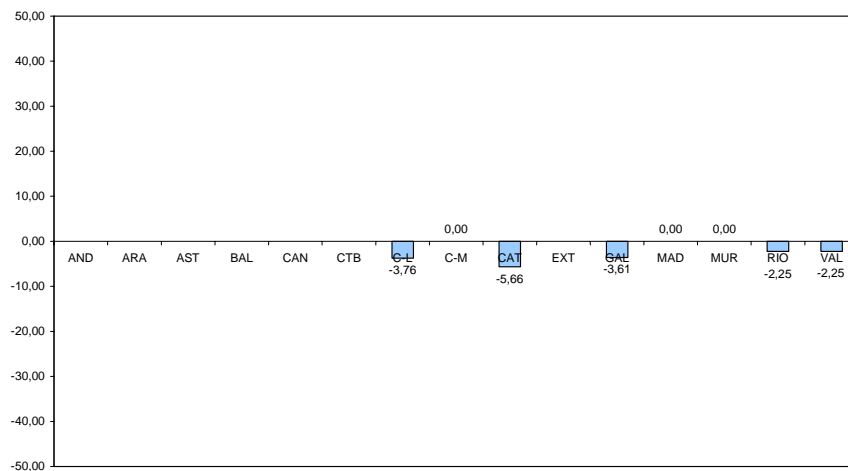
**67% salario promedio**



**100% salario promedio**



**167% salario promedio**



## 7 Conclusiones

El análisis de las modificaciones normativas introducidas por parte de las CC.AA. en los impuestos cedidos permite observar una tendencia a introducir rebajas fiscales en los impuestos directos más perceptibles (IRPF e ISD) a la vez que se aumenta la presión fiscal en los impuestos indirectos menos perceptibles (ITPAJD). En el IRPF, las deducciones aprobadas en la cuota presentan un elevado casuismo, tanto por su variada naturaleza como por su diferente configuración. La aplicación de estas deducciones puede dar lugar a importantes diferencias entre CC.AA. en los tipos medios efectivos del impuesto dependiendo del nivel de renta y de las circunstancias personales y familiares del contribuyente considerado.

Si bien puede ser algo precipitado realizar un análisis explicativo de la tipología de cambios normativos llevados a cabo por parte de las CC.AA., es inevitable intentar relacionarlos con la literatura del federalismo fiscal. Así, nos atrevemos a formular dos hipótesis que, en el futuro, merecerán ser contrastadas empíricamente. Por un lado, el progresivo mimetismo entre CC.AA. en los cambios legales, al menos entre gobiernos del mismo color político, puede obedecer al mecanismo de comparación relativa entre las actuaciones de los gobernantes utilizado por parte de los votantes. Ante esa comparación, el político se vería forzado, para no perder apoyos electorales, a “copiar” las políticas impositivas de sus vecinos (o, al menos, de gobiernos de su mismo color político). Por otro lado, el aumento en la presión fiscal indirecta (básicamente, ITPAJD) puede deberse a la relativa menor movilidad de esta base impositiva respecto del resto. Igualmente, la disposición de una serie suficientemente extensa de tipos impositivos efectivos debe permitir en el futuro analizar otras cuestiones planteadas por la literatura respecto de la relación entre descentralización y tamaño del sector público, así como su impacto sobre el nivel de redistribución personal.

Finalmente, cabe decir que la elevada casuística detectada en el IRPF respecto del diseño de las deducciones autonómicas, puede entenderse como un subproducto beneficioso del propio proceso de descentralización fiscal. En ese sentido, a menudo las estructuras descentralizadas se interpretan como un “laboratorio de ideas” que, a través de la diversidad de políticas públicas, permite la innovación (Oates, 1999). Así pues, en

el futuro, también será interesante evaluar qué tipo de cambios fiscales en las deducciones del IRPF han alcanzado un mayor grado de efectividad, ya sea respecto de las políticas de fomento de la natalidad (véase, a modo de ejemplo, el análisis de Laroque y Salanié, 2003, aplicado al caso francés) o de acceso a la vivienda para los más jóvenes.

## Referencias bibliográficas

Amo, L. del, R. Gimeno (2004), *Notas sobre la normativa autonómica en tributos cedidos*, Servicios de Estudios del REAF.

Agencia Tributaria (varios años), *Manual práctico de renta*, Ministerio de Hacienda.

Anderson, J. E., H. Van den Berg (1998): "Fiscal decentralization and government size: an international test for Leviathan accounting for unmeasured economic activity", *International Tax and Public Finance*, 5, 171-186.

Besley, T., A. Case (1995): "Incumbent Behavior: Vote Seeking, Tax Setting and Yardstick Competition", *American Economic Review*, 85(1), 25-45.

Besley, T., M. Smart (2003): "Fiscal Restraints and Voter Welfare", mimeo.

Baldwin, R., P. Krugman (2000): "Agglomeration, Integration and Tax Harmonization", Discussion Paper n° 2630, CEPR, Londres.

Brennan, G., J. Buchanan (1980): *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press.

Brueckner, J. K. (2004): "Fiscal Decentralization with Distortionary Taxation: Tiebout vs. Tax Competition", *International Tax and Public Finance*, 11, 133-153.

Bucovetsky, S., J. D. Wilson (1991): "Tax competition with two instruments", *Regional Science and Urban Economics*, 96, 329-341.

Carey, D., H. Tchilinguirian (2000): "Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption", Economics Department Working Papers n° 258, París.

Clark, W. S. (2003): "Using Micro-data to assess average tax rates", CESifo Working Paper n° 966, Munich.

Cremer, H., V. Fourgeaud, M. Leite-Monteiro, M. Marchand, P. Pestieau (1996): "Mobility and Redistribution: A Survey", *Public Finance / Finances Publiques*, 51 (3), 325-352.

Cremer, H., P. Pestieau (2003): "Factor mobility and redistribution", en *Handbook of Urban and Regional Economics*, Vol. 4, J.V. Henderson y J-F Thisse (eds.), Elsevier, Amsterdam.

De Haan, J., B. Volkerink (2000): "Effective tax rates in macroeconomics: A note", mimeo, University of Groningen, Groningen.

Deveraux, M.P., R. Griffith, A. Klemm (2002): "Corporate income tax reforms and international tax competition", *Economic Policy*, 35, 451-95.

Downs, A. (1957): *An Economic Theory of Democracy*, Harper and Row, New York.

Edwards, J., M. J. Keen (1996): "Tax competition and Leviathan", *European Economic Review*, 40, 113-34.

Feld, L., G. Kirchgässner, C. A. Schaltegger (2004): "Decentralized Taxation and the Size of Government: Evidence from Swiss State and Local Governments", Discussion Paper Series "Fiscal federalism and economic growth" n° 5, Philipps-University Marburg, Public Finance Group.

Feldstein, M., M. Vaillant (1994): "Can State taxes redistribute income?", *Journal of Public Economics*, 68 (3), 369-396.

Hange, U., D. Wellisch (1998): "The Benefit of Fiscal Decentralization", *Finanzarchiv*, 55, 315-327.

Heady, C. (2003): "The "Taxing Wages" Approach to Measuring the Tax Burden on Labour", CESifo Working Paper n° 967, Munich.

Hindriks, J. (2001): "Mobility and Redistributive Politics", *Journal of Public Economic Theory*, 3 (1), 95-120.

Huizinga, H., C. Martínez-Mongay (2001): "Labor Taxation in the European Union", mimeo.

Immervoll, H. (2002): "The Distribution of Average and Marginal Effective Tax Rates in European Union Member States", University of Cambridge, Cambridge.

Janeba, E., G. Schjelderup (2004): "Why Europe Should Love Tax Competition – and the US Even More So", mimeo.

Keen, M., C. Kotsogiannis (2002): "Does federalism lead to excessively high taxes?", *American Economic Review*, 92(1), 363-370.

- (2003): "Leviathan and Capital Tax Competition in Federations", *Journal of Public Economic Theory*, 5 (2), 177-199.

King, M. A., D. Fullerton (1984): *The Taxation of Income from Capital*, Chicago, The University of Chicago Press.



Kopczuk, W., J. Slemrod, S. Yitzhaki (2003): "The limitations of decentralized world redistribution: An optimal taxation approach", *European Economic Review*, en prensa.

Laroque, G., Salanié, B. (2003): "Fertility and Financial Incentives in France", mimeo.

Lucas, R. (1990): "Supply-Side Economics: An Analytical Review", *Oxford Economic Papers*, 42(2), 293-316.

*Memento práctico fiscal* (varios años), Francis Lefebvre.

Mendoza, E.G., A. Razin, L.L. Tesar (1994): "Effective tax rates in macroeconomics. Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption", *Journal of Monetary Economics*, 34, 297-323.

Mendoza, E.G., G. M. Milesi-Ferretti, P. Asea (1997): "On the ineffectiveness of tax policy in altering long-run growth: Harberger's superneutrality conjecture", *Journal of Public Economics*, 66, 99-216.

Niskanen, W. A., Jr. (1971): *Bureaucracy and Representative Government*, Aldine-Atherton, Chicago.

Oates, W. E. (1972): *Fiscal Federalism*, New York: Harcourt Brace, Jovanovich.

- (1985): "Searching for Leviathan: An Empirical Study", *American Economic Review*, 75, 748-757.

- (1999): "An Essay on Fiscal Federalism", *Journal of Economic Literature*, 37, 1120-1149.

OCDE (publicación de carácter anual): *Taxing wages*, París.

Olson, M. (1969): "The principle of "fiscal equivalence": The division of responsibilities among different levels of government", *American Economic Review*, 59, 479-487.

Pauly, M. V. (1973): "Income redistribution as a local public good", *Journal of Public Economics*, 2, 35-58.

Raff, H., J. D. Wilson (1997): "Income redistribution with well-informed local governments", *International Tax and Public Finance*, 4, 407-427.

Rodden, J. (2002): "Reviving Leviathan: Fiscal Federalism and the Growth of Government", mimeo.

Salmon, P. (1987): "Decentralization as an Incentive Scheme", *Oxford Review of Economic Policy*, 3(2), 24-43.

Schotchmer, S. (2002): "Local public goods and clubs", en *Handbook of Public Economics*, Vol. 4, Auerbach, A., M. Feldstein (eds.), North Holland, Amsterdam.

Solé-Ollé (2003): "Electoral accountability and tax mimicking: the effects of electoral margins, coalition government, and ideology", *European Journal of Political Economy*, 19/4, 685-713.

Sorensen, P.B. (2003): "Measuring taxes on capital and labour- An overview of methods and issues", mimeo, University of Copenhagen and EPRU, Copenhagen.

Tiebout, C. M. (1956): "A Pure Theory of Public Expenditures", *Journal of Political Economy*, 64, 416-424.

Wellisch, D. (2000): *Theory of Public Finance in a Federal State*, Cambridge University Press.

Volkerink, B., J. de Haan (2001): "Tax Ratios: A Critical Survey", *OECD Tax Policy Studies*, nº 5.

Wildasin, D. E. (1991): "Income redistribution in a common labor market", *American Economic Review*, 81, 757-774.

Wilson, J. (1986): "A theory of interregional tax competition", *Journal of Urban Economics*, 296-315.

- , D. E. Wildasin (2004): "Capital tax competition: Bane or boon?", *Journal of Public Economics*, en prensa.

Zax, J. S. (1989): "Is There a Leviathan in your neighborhood?", *American Economic Review*, 78, 560-567.

Zodrow, G., P. Mieszkowski (1986): "Pigou, property taxation and the underprovision of local public goods", *Journal of Urban Economics*, 19, 356-370.

<b>1</b>	<b><i>Introducción</i></b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b><i>Descentralización de la política impositiva</i></b>	<b>3</b>
2.1	<b>Justificaciones de la descentralización</b>	<b>3</b>
2.2	<b>Efectos de la descentralización de la política impositiva</b>	<b>5</b>
2.2.1.	Sobre el tamaño del sector público	5
2.2.2.	Sobre el nivel de redistribución personal	9
2.2.1.	Sobre el proceso de decisión colectiva	11
<b>3</b>	<b><i>Cuantificación de las políticas impositivas: cálculos de tipos efectivos</i></b>	<b>13</b>
3.1.	<b>Interés y aplicaciones del cálculo de tipos impositivos efectivos</b>	<b>13</b>
3.2.	<b>Metodologías de cálculo</b>	<b>15</b>
3.2.1	Enfoque macroeconómico	15
3.2.2	Enfoque basado en la utilización de microdatos	16
3.2.3	El enfoque Taxing Wages (OCDE)	17
<b>4</b>	<b><i>Competencia normativa y cambios legales introducidos por las CC.AA. en los impuestos cedidos</i></b>	<b>18</b>
4.1	<b>Competencia normativa</b>	<b>18</b>
4.2	<b>Características generales de los cambios legales autonómicos</b>	<b>22</b>
4.2.1	Cambios legales introducidos	22
4.2.2	CC.AA. que han introducido cambios legales	24
4.2.3	Momento temporal de los cambios legales	25
4.2.4	Color político del gobierno que introduce los cambios legales	26
<b>5</b>	<b><i>Características específicas de los cambios legales autonómicos en el IRPF</i></b>	<b>31</b>
5.1	<b>Deducciones por nacimiento de hijos</b>	<b>32</b>
5.2	<b>Deducciones por custodia de hijos &lt; 3 años</b>	<b>33</b>
5.3	<b>Deducciones por adquisición de la vivienda habitual</b>	<b>34</b>
5.4	<b>Deducciones por arrendamiento de la vivienda habitual</b>	<b>36</b>
<b>6</b>	<b><i>Los tipos medios efectivos en el IRPF por CC.AA.</i></b>	<b>40</b>
<b>7</b>	<b><i>Conclusiones</i></b>	<b>45</b>
	<b><i>Referencias bibliográficas</i></b>	<b>46</b>