

# El papel de la imposición sobre el consumo en la financiación autonómica: una estimación de su incidencia territorial

José SÁNCHEZ MALDONADO  
J. Salvador GÓMEZ SALA  
Pedro AVELLANEDA BERTELLI

## 1. Introducción

La situación actual de las finanzas públicas en España otorga a la imposición sobre el consumo una gran relevancia tanto cuantitativa como cualitativa. A este respecto, podemos recordar que en el año 1998, frente a la caída en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el resto de las figuras impositivas de nuestro actual ordenamiento fiscal, el aumento de la recaudación ha superado las previsiones presupuestarias. El Impuesto sobre el Valor Añadido ha elevado su cifra de ingresos un 16,1 % frente al 9,6 % previsto, y los Impuestos Especiales, un 8,8 % frente al 5 %.

En este contexto, si el diseño futuro de la hacienda autonómica va a venir marcado por un lado, por la generalización de las transferencias de gastos, sanidad incluida, a todas las comunidades autónomas, y por otro por la tendencia a introducir en el sistema de financiación autonómica un nivel de responsabilidad fiscal cada vez mayor, parece cuanto menos difícil que no se tenga que recurrir a la imposición sobre el consumo como mecanismo de financiación territorial.

En esta línea, en este trabajo intentamos analizar el posible papel que podría jugar la imposición sobre el consumo en el futuro sistema de financiación autonómica una vez que se aborde, si es el caso, su reforma integral o en los próximos acuerdos que se adopten en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, fundamentalmente, cuando se discuta el método para la aplica-

ción del sistema de financiación en el quinquenio 2001- 2006.

El trabajo se estructura en tres apartados. En primer término, se pasa revista a los principios impositivos básicos que deben presidir la distribución espacial de las figuras impositivas en general, con el objetivo de delimitar el papel reservado por la teoría espacial de la economía pública a los impuestos sobre el consumo en el campo de la financiación de las haciendas territoriales. Asimismo, analizamos sucintamente la experiencia comparada, a fin de contrastar, en qué medida las proposiciones de política fiscal que se derivan del análisis normativo del federalismo fiscal han sido plasmadas en la realidad institucional de los países de corte federal. Así, se presenta un breve análisis comparado de la utilización de la imposición sobre el consumo en la financiación de los diversos niveles territoriales de gobierno. En segundo lugar, comentaremos las diversas alternativas que se pueden plantear en nuestro país de cara al empleo de la imposición sobre el consumo como instrumento de financiación territorial. Por último realizamos un análisis empírico de incidencia de los impuestos que gravan el consumo en España desde el punto de vista territorial. Con él se trata de conocer la forma en que la carga asociada a estos tributos se distribuye entre las distintas comunidades autónomas que configuran el estado español. El análisis se hace para la globalidad de impuestos sobre el consumo, así como para cada uno de ellos, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los distintos Impuestos Especiales. El trabajo se cierra con una serie de consideraciones finales.

## 2. La imposición sobre el consumo como instrumento de financiación regional

### 2.1. Algunas consideraciones teóricas

En este apartado efectuamos un repaso de los principales argumentos teóricos que se esgrimen a la hora de valorar la idoneidad o no de una determinada figura impositiva, en nuestro caso la imposición sobre el consumo, para ser utilizada como instrumento de financiación descentralizada.

Como bien sabemos, uno de los problemas básicos con los que se enfrenta la Hacienda Pública en los países con una estructura gubernamental descentralizada, cualquiera que sea su forma -federal, regional, comunidades autónomas- es el relativo a los métodos de financiación de los distintos niveles de Gobierno. En la actualidad, se puede afirmar que no existen soluciones universales a esta problemática, apareciendo a nuestra vista diversas modalidades de sistemas de financiación que, si bien distintas, responden en líneas generales a un procedimiento en el que se combinan en diferentes proporciones los dos componentes siguientes: capacidad tributaria propia, por un lado, y transferencias, básicamente vía participación en los ingresos de la Hacienda Central, por otro<sup>1</sup>.

Ahora bien, sea cual sea el sistema de financiación establecido, se admite con generalidad que en una hacienda plural se deben atribuir a cada uno de los niveles que la configuran, aquellas figuras impositivas más adecuadas a sus características, de manera que el sistema fiscal nacional, considerado conjuntamente, atienda de forma óptima las funciones que tenga encomendadas. Lo anterior exige que la distribución de

las figuras impositivas se realice con arreglo a una serie de principios que a la postre garanticen que se alcancen los objetivos básicos de la política económica nacional<sup>2</sup>.

Musgrave (1983) sugiere las siguientes seis reglas como guía para asignar impuestos entre niveles de gobierno:

- 1) Los niveles medio y, en especial, inferior, deberían gravar las bases con menor capacidad de movilidad interjurisdiccional.
- 2) Los impuestos personales con tipos progresivos deberían ser utilizados por las jurisdicciones en las cuales resulte más eficiente establecer una base global.
- 3) La imposición progresiva, diseñada para asegurar objetivos redistributivos, debería ser primordialmente central.
- 4) Los impuestos destinados a propósitos estabilizadores deberían ser centrales, al mismo tiempo que los de los niveles inferiores deberían ser cíclicamente estables.
- 5) Las bases distribuidas de un modo muy desigual entre subjurisdicciones deberían ser usadas de modo centralizado.
- 6) Los tributos basados en el principio del beneficio y los precios públicos son apropiados para todos los niveles.

En definitiva, el cumplimiento de estas reglas configuraría un esquema tributario que permitiría al Gobierno Central resolver los problemas de estabilidad y distribución, y garantizaría a los niveles inferiores de gobierno, básicamente la provisión de los servi-

1. La proporción entre tributos propios y participación en ingresos del Estado no presenta ninguna homogeneidad en las naciones con sistemas fiscales descentralizados, oscilando entre aproximadamente un 75 por ciento de imposición propia para Estados Unidos y Canadá y un 25 por ciento para Alemania y Australia. Ver Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1995), p. 11.

2. En este punto, conviene matizar qué entendemos por atribuir una figura impositiva a un determinado nivel de hacienda pública. Como es conocido, la puesta en marcha de un impuesto abarca tres aspectos fundamentales: la potestad normativa, la potestad administrativa y, finalmente, la potestad sobre la recaudación. En principio, la atribución de una figura tributaria supone la facultad de ejercitar estos tres derechos. Pero, en la realidad, no siempre la atribución se lleva a cabo en su sentido más absoluto. A nuestros efectos, cuando hablemos de tributos propios, nos estaremos refiriendo a una atribución total de los poderes reseñados y cuando nos refiramos a los impuestos cedidos entenderemos, bien que el nivel de hacienda receptor del tributo sólo ejerce la potestad administrativa y el poder sobre la recaudación, o bien que ejerce sólo el poder sobre la recaudación.

cios públicos que tuviesen encomendados así como su financiación<sup>3</sup>.

Si analizamos la imposición sobre el consumo a la luz de las reglas musgravianas antes reseñadas podemos derivar con Gimeno (1996) un balance de las ventajas e inconvenientes que presentan estas figuras impositivas cuando se utilizan por los niveles territoriales de gobierno.

La utilización de la imposición sobre el consumo presenta ventajas indudables. Pueden destacarse como más relevantes las siguientes:

1. Adecuación al principio territorial del beneficio porque recae sobre quienes consumen bienes y utilizan servicios en el territorio correspondiente, sean o no residentes. La imposición sobre la renta tan solo contempla a estos últimos lo cual perjudica notoriamente a aquellos territorios que acogen un alto número de visitantes, consumidores de servicios públicos y que obligan frecuentemente a importantes gastos autonómicos.
2. Bases amplias y gran potencialidad recaudatoria. Si pretendemos avanzar en el camino de la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas es imprescindible tomar en consideración las grandes figuras tributarias que son las que de forma estable garantizan un flujo significativo de recursos.
3. El consumo presenta una distribución interterritorial más homogénea que la renta por lo que los diferenciales de recaudación entre los mismos serán menores<sup>4</sup>. Consecuentemente, también harán menos necesarias las posibles transferencias equilibradoras para que las Comunidades con menor capacidad puedan alcanzar el nivel de gasto normativo.
4. El impuesto autonómico sobre el consumo puede ser perfectamente perceptible por los ciudadanos, coadyuvando así al avance en la conciencia social de la corresponsabilidad fiscal.
5. Al mismo tiempo, provoca en los contribuyentes un rechazo menor que la imposición sobre la renta

dado que al encubrirse en el precio de los bienes y servicios y dividirse su pago en los múltiples actos de compra genera ilusión fiscal en mayor medida que esta última.

6. El juego conjunto de los impuestos sobre las distintas bases posibles (renta, gasto y patrimonio) permitiría una flexibilidad mayor del sistema de financiación en su conjunto, una gran capacidad recaudatoria para todas las Comunidades e incluso la autosuficiencia de alguna de ellas y, dependiendo del margen de libertad permitido, una graduación de la importancia relativa de las distintas figuras en cada Hacienda Autonómica.

Las importantes ventajas citadas creemos que obligan a tomar en consideración la imposición sobre el consumo como instrumento necesario a la hora de dibujar el esquema óptimo de financiación autonómica desde una perspectiva ambiciosa de corresponsabilidad.

Ello no obsta para reconocer la existencia de algunos inconvenientes respecto a la posibilidad de utilizar estas vías de tributación.

Los más importantes vendrán ligados a la forma en que pueda arbitrase y administrarse tal posibilidad. Estos problemas, que se presentan estrechamente ligados con cual sea la opción fiscal que se elija para hacer efectivo el uso de estas figuras impositivas por los gobiernos regionales, aparecerán tanto desde perspectivas jurídicas, como económicas, de gestión y políticas (Gimeno, 1996). Sobre esta cuestión volveremos más adelante.

Un segundo grupo de críticas podrían venir desde la perspectiva de la incidencia impositiva. La distribución del consumo es más igualitaria que la de los ingresos y desciende, en términos relativos, según crecen estos, lo cual conlleva la tradicional afirmación de que la imposición indirecta implica una incidencia más regresiva.

## 2.2. Aspectos comparados

A continuación se abordan algunas consideraciones de los aspectos comparados de esta cuestión, con el obje-

3. Sobre estas cuestiones ver básicamente los manuales de Oates (1977 y 1991a) y King (1988). *European Economy*, en su número 5 de 1993, ha recogido una serie de trabajos muy interesantes sobre el federalismo fiscal, haciendo especial hincapié en sus implicaciones para la Unión Europea.

4. Sobre este tema ver Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1996a) y (1996b).

tivo de ver si en la realidad institucional se han plasmado los criterios básicos que se derivan del análisis teórico del federalismo fiscal.

Una visión general sobre la forma en que se distribuyen los ingresos fiscales entre los sectores de las Administraciones Públicas en los países de la OCDE nos permite apreciar de manera general como la tendencia de los últimos 25 años pone de manifiesto una pérdida relativa de importancia del Estado Central o Federal y de las Administraciones Locales en favor de los Estados regionales (en nuestro caso autonómicos). En este sentido se detecta cómo la media no ponderada para la Administración Central del total de los ingresos impositivos ha pasado de ser el 49,8% al 48,4%. Por su parte las Administraciones Locales han pasado del 10,6% al 9,1 %. En contraste, las Administraciones Estatales han crecido del 20,8 al 21,2 %.

Un repaso de la literatura comparada sobre la distribución de las diversas figuras impositivas entre los distintos niveles de gobierno en el ámbito de la OCDE, permite resaltar una serie de rasgos comunes que podemos resumir en los siguientes términos:

- a) Los impuestos sobre la propiedad, aunque utilizados en todos los niveles, se concentran sobre todo en los más bajos, constituyendo en algunos casos la única fuente de financiación impositiva de éstos.
- b) Los impuestos sobre la renta y los beneficios se distribuyen más igualitariamente entre todos los niveles, aunque con un ligero predominio del nivel central, aunque en algunos países se prescinde totalmente de esta fuente de ingresos en la financiación de los gobiernos locales.
- c) Los impuestos sobre el consumo de carácter general aparecen repartidos de manera desigual, presentándose en algunos casos más concentrados en los niveles altos de gobierno y en otros en los niveles territoriales, mientras que los de carácter especial, y los que gravan la utilización de bienes y servicios especiales se presentan más repartidos entre todos los niveles.

Si fijamos nuestra atención en el cuadro 1 podemos ver cómo es, en la actualidad, la estructura comparada en-

tre el Estado Central y las Administraciones Estatales de la financiación impositiva.

Como puede apreciarse en casi todos los casos la financiación básica proviene de los impuestos sobre la renta y los impuestos sobre el consumo. Aunque no existe una regla general, no obstante, se pone de manifiesto cómo en una gran mayoría de países la imposición sobre el consumo es un instrumento básico en la financiación de los gobiernos estatales o regionales (Autonómicos en nuestro caso).

Si fijamos nuestra atención en la imposición general sobre las ventas nos encontramos con una situación comparada que podemos resumir en los siguientes términos<sup>5</sup>. En Alemania este impuesto reviste la forma de impuesto sobre el valor añadido y es competencia federal, sin perjuicio de que parte de sus ingresos se transfieran a los Estados. En Brasil existen dos manifestaciones de imposición sobre las ventas, ambas de la modalidad de impuesto sobre el valor añadido, el impuesto sobre los productos industrializados, exigido por el Gobierno federal, y el impuesto sobre la circulación de mercancías, que está a cargo de las provincias.

En Argentina, en 1975, se creó el impuesto federal sobre el valor agregado. A nivel local se exige el impuesto sobre las actividades lucrativas, que recae sobre los ingresos brutos de las empresas mercantiles e industriales y de servicios y sobre las explotaciones agrarias. En Suiza se exige un impuesto sobre las ventas de fase única, que grava las ventas a nivel de mayorista y que es competencia federal. En Canadá, desde 1991, coexiste un impuesto sobre el valor añadido de competencia federal con un impuesto provincial sobre ventas.

En cambio, en Estados Unidos, no existe impuesto federal sobre las ventas y esta figura constituye la principal fuente de ingresos estatales. En este país, tras la creación -mediante la decimosexta enmienda constitucional de 25 de febrero de 1913- de los impuestos federales sobre la renta y sociedades, que en los años siguientes adquieren un protagonismo decisivo, se produce a partir de los años treinta una tendencia generalizada hacia la imposición subcentral sobre las ventas al menor. Cuarenta y seis, de los cincuenta Estados de esta

5. Sobre este tema ver la obra de De Luis y Del Arco (1978), en especial el capítulo V, que sigue teniendo interés a pesar de la fecha en que se realizó. Una actualización cuantitativa la encontramos en Costello (1993) y OCDE (1994).

Unión, cuentan con un impuesto sobre las ventas al por menor. Los tipos impositivos oscilan entre el 2 y el 6,5 por 100; los más comunes son del orden del 3 por 100 al 4 por 100.

En resumen: en cinco países, el impuesto general sobre las ventas se exige a nivel federal, en dos de ellos (Alemania y Suiza) con carácter exclusivo, en cambio, en Brasil se exige por los dos niveles, y en Argentina y Canadá, aunque su manifestación más importante es la federal, tiene también aplicación en los Estados. En Norteamérica constituye la fuente fundamental de los ingresos estatales y no se aplica por la Federación<sup>6</sup>

### 3. Alternativas de utilización de la imposición sobre el consumo como instrumento de financiación regional

Se repasan a continuación desde una perspectiva teórica las principales alternativas posibles para el uso de la imposición sobre el consumo en la financiación de las Comunidades Autónomas.

Se analizan en primer lugar las relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>7</sup>, para hacer lo propio a continuación con relación a los impuestos especiales.

Tabla 1. DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS IMPOSITIVOS. 1996. (porcentajes sobre el total)

	1	2	3	4	4.1.	4.2.
<b>AUSTRALIA</b>						
CENTRAL	72,6	2,5		24,8	10,6	
ESTATAL		24,7	29,2	46,0		16,6
<b>AUSTRIA</b>						
CENTRAL	37,9	8,7		40,8	27,2	12,2
ESTATAL	51,4			42,9	32,7	5,3
<b>BELGICA</b>						
CENTRAL	61,2		3,8	31,9	8,1	19,7
ESTATAL	50,3		5,6	44,0	39,8	0,2
<b>CANADA</b>						
CENTRAL	72,6			27,3	17,4	9,9
ESTATAL	52,9		6,9	40,1	21,2	12,4
<b>ALEMANIA</b>						
CENTRAL	41,8		0,1	58,1	30,1	28,0
ESTATAL	47,3		6,6	46,0	39,5	1,8
<b>SUIZA</b>						
CENTRAL	34,5		5,4	60,0	35,0	25,0
ESTATAL	76,0		16,6	7,3	8,0	0,1
<b>EEUU</b>						
CENTRAL	90,2		1,8	7,9		7,7
ESTATAL	38,9		4,2	56,7	33,2	15,9

1. Impuestos sobre las rentas, beneficios y ganancias de capital.

2. Impuestos sobre nominas y fuerza de trabajo

3. Impuestos sobre la propiedad.

4. Impuestos sobre el consumo.

4.1. Impuestos generales.

4.2. Impuestos específicos.

FUENTE: OCDE (1996)

6. Como otro supuesto de Estado federal que cuenta con un I.V.A. generalizado, puede citarse el de Méjico, aunque en este país el impuesto está atribuido a la federación. No obstante, se debe señalar que los Estados miembros participan, en cierta medida, en la administración y en el producto del impuesto, en base a convenios suscritos entre los mismos y la Secretaría de Hacienda de la Federación.

7. Véase para un análisis más detallado Sánchez Maldonado, J. y Gómez Sala, J.S. (1996a) y (1996b).

### 3.1. El impuesto sobre el Valor Añadido

Dado que para las comunidades de régimen común, en tanto en cuanto no se ponga en marcha el IVA en su fase minorista, o no se cambie la LOFCA, esta figura impositiva no ofrece ningún margen de actuación en cuanto a su cesión, seguidamente vamos a ocuparnos de las dos posibles alternativas que ofrecerían una solución lo más parecida posible a tal cesión. Nos referimos, por un lado, a la posibilidad de generalizar la cesión de la totalidad del IVA a todas las comunidades autónomas (lo que conllevaría un cambio sustancial en la LOFCA), así como a una posible asignación territorial del total, o de parte, de su recaudación, que exigiría una interpretación de la LOFCA similar a la realizada para aprobar la cesión de un porcentaje de la cuota líquida del IRPF. Para finalizar este apartado 3.1. se apuntan a grandes rasgos algunos de los problemas que resultarían de la cesión de la fase minorista del IVA a las CCAA.

#### A) LA CESIÓN DEL IVA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

De entrada generalizar la cesión del IVA a todos los gobiernos autonómicos requeriría alterar la actual redacción del artículo 11.2 de la LOFCA. Si se procediera de ese modo, y se permitiera la cesión generalizada del IVA, nos encontraríamos con una serie de problemas que podríamos agrupar en dos apartados: problemas derivados de la propia estructura del impuesto, por un lado, y problemas administrativos, por otro.

Los primeros provienen del hecho de que aunque el IVA es un impuesto que grava el consumo, su recaudación se obtiene mediante el fraccionamiento de la carga a lo largo de todo el proceso de producción y comercialización. Por tanto, es un gravamen cuya imputación territorial plantea diversas dificultades, principalmente por dos razones:

- a) El IVA sigue el criterio de devengo territorial en origen mientras que la carga tributaria se soporta en destino.

- b) La base del impuesto no coincide con el valor añadido económico al existir exenciones y deducciones inmediatas de la carga repercutida en la adquisición de bienes de inversión<sup>8</sup>.

Por tanto, la cesión del IVA requeriría establecer medidas compensatorias de los desequilibrios financieros que se producirían, ya que si se pretendiera una distribución completa de la recaudación del tributo, la totalidad de la misma debería atribuirse a la Comunidad en la que tiene lugar el consumo, lo que exigiría la existencia de un organismo que estableciera un sistema de distribución territorial que registrase el conjunto de las deducciones efectuadas en cada territorio<sup>9</sup>.

El segundo grupo de problemas se suscita en el ámbito de la administración del IVA. Obviamente la cesión de este impuesto, conlleva la asunción por parte de las Comunidades Autónomas de todos los aspectos concernientes a la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA, con la consiguiente quiebra de las economías de escala que presenta una administración única. Por su parte, los sujetos pasivos tendrían que mantener relaciones con distintas y diversas administraciones tributarias, con lo que ello puede suponer de incremento de la presión fiscal indirecta.

En la actualidad, dado que el desarrollo cultural y técnico puede permitir hacer frente ambos tipos de problemas<sup>10</sup>, la cuestión radicaría en la realización de un análisis pormenorizado de los costes y beneficios que supondría el optar por la vía de la cesión, y en base a ello adoptar la opción política que se considerase oportuna. En el caso de que se optase por la cesión del IVA, al lado de la ventaja que supone la facilidad administrativa de su puesta en marcha, dada la actual configuración de la Administración tributaria en nuestro país, subsistirían una serie de inconvenientes (Pla y Villarreal, 1991):

- La recaudación se produce en el territorio del domicilio fiscal de la empresa, mientras que el devengo (el lugar en que se produce la transacción) puede corresponder a otro territorio.

8. Sobre este tema ver el apartado 4.3 del capítulo I, de Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1995).

9. Esta situación es la que acontecerá en la Unión Europea cuando termine el actual régimen transitorio del IVA, prorrogado desde finales de 1997, si efectivamente comienza a funcionar el principio de origen en el IVA.

10. Los problemas no serían mucho mayores que los producidos por la aplicación del Convenio o del Concierto con las Comunidades forales.

- Existe un claro problema de exportación impositiva, dado que el impuesto se traslada a lo largo de la cadena hasta el consumidor final residente en otras Comunidades.
- Establece importantes desequilibrios territoriales en la financiación, ya que las regiones que concentran una mayor actividad productiva recaudan proporcionalmente más impuestos, con lo que se hace necesario el establecimiento de un importante sistema de nivelación tributaria.
- La inexistencia de la fase minorista en el comercio puede agudizar los efectos señalados en los apartados anteriores como consecuencia de la aplicación del recargo de equivalencia.

## B) DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DE LA RECAUDACIÓN DEL IVA

No obstante, en el caso de que los costes de la cesión se considerasen demasiado elevados, podría pensarse en proponer que la gestión del impuesto se llevase a cabo por una única administración -la Agencia Tributaria- y que, posteriormente, se repartiese el producto de la recaudación entre los diferentes niveles de gobierno.

La distribución territorial de la recaudación total, o de parte de la misma, entre las distintas Comunidades Autónomas, supone asignar a las mismas, como financiación incondicional propia, una porción territorializada del producto del IVA. Indudablemente tal asignación habrá de llevarse a cabo, mediante el empleo de alguna variable o conjunto de ellas, relacionadas con el consumo final en cada uno de los territorios considerados.

En principio, tanto la cesión como la distribución de la recaudación, reúnen las características de automatismo y flexibilidad necesarias para garantizar la financiación autonómica, aunque una y otra tienen ventajas e inconvenientes. Frente a la cesión, la imputación cuenta en su haber con una serie de ventajas, entre las que destacan el que elimina los problemas de exportación impositiva, cualquiera que sea el método elegido para la gestión y recaudación del impuesto; que permite integrar un mecanismo de nivelación fiscal horizontal; y, que permite igualmente graduar el porcentaje de recaudación total a ceder a las CC.AA. como financiación propia.

Los inconvenientes que aparecen frente a estas ventajas se centran básicamente en las dificultades que entraña el fijar los indicadores de distribución, en la pérdida de la relación entre consumo y provisión de bienes, y en la posible pérdida del incentivo recaudatorio para las CC.AA.

En general, la imputación territorial podría hacerse utilizando tres grandes criterios objetivos: El valor añadido territorial, el consumo territorial o la población<sup>11</sup>, o en su caso podrían utilizarse los resultados generados por el análisis de la incidencia territorial de dicha figura impositiva, tema del que nos ocupamos en la última parte de este trabajo.

## C) LA CESIÓN DE LA FASE MINORISTA DEL IVA A LAS CCAA

El análisis de la cesión de la fase minorista del IVA a la Comunidades Autónomas de régimen común suscita tres grandes grupos de preocupaciones, que aquí tan sólo apuntamos, dado que las hemos analizado ampliamente en otros trabajos [Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1996a) y (1996b)].

En primer término, sería necesario tratar de precisar qué abarca la fase minorista en este impuesto y cuál es el rendimiento cedible, tanto desde un punto de vista conceptual e intuitivo, como, sobre todo, desde una perspectiva práctica. En segundo lugar, sería imprescindible concretar la delimitación territorial de la cesión, esto es, tratar de establecer los criterios más adecuados con objeto de atribuir la cesión de la fase minorista del IVA entre las diversas Comunidades Autónomas de régimen común. Finalmente, se hace necesario descender al análisis concreto de algunos problemas especiales que, a la luz de la regulación legal vigente, podrían suscitarse en el proceso en cuestión; frente a los cuáles deberían proponerse modificaciones del marco legal, especialmente en materia de regímenes especiales del IVA.

Por lo que respecta al ámbito de aplicación de la cesión de la fase minorista del IVA, tan sólo apuntar que desde un punto de vista práctico, y a pesar de que en teoría la fase minorista debería ser definida atendiendo al hecho de que el destinatario de la operación fuera un consumidor final, habrían de considerarse como objeto de cesión todas las operaciones interiores realizadas por los suje-

11. Sus virtudes relativas las hemos discutido en Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1996a) y (1996b).

tos pasivos minoristas, con independencia de la naturaleza minorista o no de las mismas. En cualquier caso, la Ley debería determinar que un sujeto pasivo es minorista cuando la mayor parte de su volumen de operaciones se efectúa a consumidores finales, sin perjuicio de que se pudieran plantear casos singulares. Desde esta perspectiva, lo que calificaría a una operación como minorista sería el hecho de que el vendedor efectuara la mayor parte de sus ventas a consumidores finales. Es decir, que en lugar de cederse hechos imposibles (criterio objetivo) se cederían sujetos pasivos (criterio subjetivo).

### 3.2. Los impuestos especiales

Las posibles alternativas disponibles para emplear esta categoría de impuestos sobre el consumo a los fines expuestos no son sino las generales desde un punto de vista teórico, como señala Gimeno (1996), y afectan a los siguientes aspectos básicos:

- Normativa uniforme o posibilidad de diferenciación en tipos impositivos.
- Gestión central o cedida.
- Recaudación íntegra para la Administración Central, para la autonómica o reparto entre ambas.

Los impuestos especiales en cuestión son: La imposición sobre el alcohol y bebidas derivadas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre Labores del Tabaco y el impuesto de matriculación.

Puesto que los tres primeros son impuestos de fabricación, plantean el problema inicial de que la traslación de cualquier tributación recaudada en origen alcanzará a consumidores situados fuera de cada Comunidad Autónoma correspondiente. Por tanto, la cesión de cualquiera de esos tres impuestos no parecería conveniente, al menos en su configuración presente. Por la misma razón no cabría pensar en ceder capacidad normativa para las Comunidades Autónomas en tanto en cuanto el gravamen recaiga en la fase de fabricación.

En cambio sí sería factible la participación territorializada en la recaudación en función del consumo realizado en las distintas Comunidades Autónomas. El conocido como Libro Banco se muestra optimista respecto a tal posibilidad en los casos de Hidrocarburos y de Tabaco, pero descarta la viabilidad para la imposición sobre el alcohol y bebidas derivadas.

Estos impuestos específicos encuentran buena parte de su justificación en el consumo de bienes y servicios públicos que con ellos se relacionan, como vías públicas en el Impuesto sobre Hidrocarburos o gastos sanitarios en los dos restantes. En cuanto que se trata de competencias al menos parcialmente transferidas, podría tener plena justificación teórica la cesión paralela de los recursos correspondientes.

Por otra parte, en estas figuras existe una amplia libertad para la regulación de tipos desde la perspectiva armonizadora europea, por lo que resultarían adecuados para los objetivos de autonomía normativa que encuentran dificultades en el Impuesto General.

En el caso del impuesto de matriculación, se trata ya de un tributo recaudado en fase minorista, actualmente en delegaciones provinciales. Los dos obstáculos más destacados serían el posible incentivo a la localización artificial (con las consiguientes tentaciones de una fuerte competencia a la baja), así como el cuestionamiento general al que se enfrenta el mismo impuesto.

Las posibles dificultades técnicas que aquejan a los impuestos especiales de cara a su uso en la financiación autonómica llevan a Gimeno (1996) a aconsejar reducir la posible utilización de estas figuras a dos supuestos, ambos relacionados en última instancia con el uso de las vías públicas: la denominada tasa de matriculación y el Impuesto de Hidrocarburos. Una solución óptima según el mencionado autor podría ser a grandes rasgos, la siguiente:

- Reducción del actual Impuesto sobre Hidrocarburos sobre fabricantes que se mantendría como impuesto estatal.
- Introducción de un Impuesto autonómico sobre hidrocarburos en fase minorista. Inicialmente por una cuantía equivalente a la reducción efectuada en el Impuesto sobre fabricantes. Este impuesto podría calificarse, previos los necesarios cambios normativos, ya como un impuesto propio, ya como un simple recargo. En todo caso, las Comunidades tendrían competencias plenas normativas (fundamentalmente en cuanto a fijación de tipos) y de gestión, con apropiación íntegra de la recaudación correspondiente.

El tributo que recae sobre la matriculación de vehículos presenta menores ventajas cara a una diferenciación de tipos de gravamen. Al tratarse de un sólo acto y por una cuantía importante el incentivo para matricular



los vehículos en la Comunidad más ventajosa podría ser importante.

Por otra parte, el uso de vías públicas por parte de un vehículo excede a la demarcación territorial concreta en que aquel se haya matriculado. Circunstancia esta que puede ser especialmente relevante en el caso de flotas de empresa, especialmente si esta se dedica al transporte. Por ello puede ser menos apropiada su adscripción al nivel autonómico, sin perjuicio de la posible atribución de la recaudación obtenida para la financiación de las Administraciones de carácter local.

## 4. Una aproximación a la incidencia territorial de la imposición sobre el consumo en España

El análisis de la distribución de la carga impositiva se hace desde una perspectiva de equilibrio parcial, suponiendo que son constantes los costes de la tecnología de producción en todos los sectores y que, por tanto, los impuestos se trasladan totalmente a los consumidores. La familia se considera como unidad básica de referencia para determinar la cantidad pagada de cualquier tributo objeto de estudio. A continuación se expone la forma seguida para calcular la carga tributaria soportada por cada familia, así como, su distribución territorial.

### 4.1. Los tipos impositivos.

La cesta de bienes susceptibles de ser consumidos por los hogares está formada por  $n$  productos que soportan distinta fiscalidad. Sea  $t_i^k$  el tipo impositivo correspondiente al impuesto  $k$  soportado por el bien  $i$ ,  $G_{ih}$  el gasto del hogar  $h$  en el producto  $i$  en el período considerado en el que el conjunto de miembros que lo componen han percibido unos ingresos totales  $Y_h$ . Se define el tipo impositivo sobre el gasto del impuesto  $k$  soportado por el hogar  $h$ , que se representará  $t_{Gh}^k$ , de la forma:

$$t_{Gh}^k = \frac{T_h^k}{G_h} \cdot 100 \quad (1)$$

donde  $G_h$  es el gasto total del hogar  $h$  en bienes de consumo y, por tanto, la suma de lo gastado en los  $n$  productos, y  $T_h^k$ , el total de pagos del impuesto  $k$  realizado por dicho hogar de forma implícita al gastar  $G_h$  en bienes de consumo, o sea:

$$G_h = \sum_{i=1}^n G_{ih} \quad (2)$$

$$T_h^k = \sum_{i=1}^n t_i^k G_{ih} \quad (3)$$

De forma análoga, se define el tipo impositivo sobre la renta soportado por el hogar  $h$ , que se representará  $t_{Yh}^k$  como:

$$t_{Yh}^k = \frac{T_h^k}{Y_h} \cdot 100 \quad (4)$$

si  $T_h^k < Y_h$ . En caso de que la cantidad pagada por el hogar  $h$  correspondiente al impuesto  $k$  superase o igualase al total de ingresos percibidos, o sea  $T_h^k \geq Y_h$ , el tipo impositivo que se obtendría del cociente anterior alcanzaría o superaría el valor 100, que tendería a infinito conforme los ingresos se fuesen acercando a cero. En todos estos casos se supondrá que el tipo impositivo soportado por el hogar es 100, indicando con ello que la totalidad de los ingresos obtenidos se han destinado al pago del impuesto  $k$ .

En el presente trabajo, se consideran los impuestos que gravan el consumo, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) por un lado, y el conjunto de los denominados Impuestos Especiales, formado por el Impuesto sobre Hidrocarburos (IH), el Impuesto sobre las Labores del Tabaco (IT), el Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas (IA) y el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, también llamado Impuesto de Matriculación de vehículos (IM). Cada bien de consumo  $i$  tendrá un tipo impositivo de cada uno de estos cinco tributos que se representan  $t_i^{IVA}$ ,  $t_i^{IH}$ ,  $t_i^{IT}$ ,  $t_i^{IA}$ , y  $t_i^{IM}$ , respectivamente. Además de un estudio específico de la incidencia de cada uno de los cinco impuestos anteriores, este trabajo incluye un análisis para el conjunto de los Impuestos Especiales (IES) y otro para la Imposición global sobre el Consumo (IC), constituida por la suma del IVA y los Impuestos Especiales, por lo que para cada bien  $i$  y cada hogar  $h$  se han de calcular los correspondientes tipos impositivos de cada una

de estas agregaciones de tributos que se representarán,  $t_{Gh}^{IES}$  y  $t_{Gh}^{IC}$ , para el gasto y,  $t_{Yh}^{IES}$  y  $t_{Yh}^{IC}$ , para la renta, respectivamente, y que se definirán,

$$t_{Gh}^{IES} = \frac{T_h^{IES}}{G_h} \cdot 100 \quad (5)$$

$$t_{Gh}^{IC} = \frac{T_h^{IVA} + T_h^{IES}}{G_h} \cdot 100 \quad (6)$$

$$t_{Yh}^{IES} = \frac{T_h^{IES}}{Y_h} \cdot 100 \quad (7)$$

$$t_{Yh}^{IC} = \frac{T_h^{IVA} + T_h^{IES}}{Y_h} \cdot 100 \quad (8)$$

donde  $T_h^{IES}$  es la suma de lo pagado por el hogar h de cada uno de los impuestos especiales, y por tanto,

$$T_h^{IES} = T_h^{IH} + T_h^{IT} + T_h^{IA} + T_h^{IM} \quad (9)$$

siendo  $T_h^k$ , para k igual a IVA, IH, IT, IA e IM, la cantidad pagada por el hogar h del impuesto k y ya definida anteriormente en (3).

Si el número de hogares es H, se define el tipo impositivo medio sobre el gasto para el total de los H hogares correspondiente al impuesto k, que se representa  $t_G^k$ , a la media aritmética de los tipos impositivos soportados por todos y cada uno de los H hogares, o sea,

$$t_G^k = \frac{\sum_{h=1}^H t_{Gh}^k}{H} \quad (10)$$

Esta definición de tipo impositivo medio se puede aplicar a cualquier conjunto de hogares que se considere. Para k igual a IC, IVA, IES, IH, IT, IA e IM, se obtienen los tipos impositivos para el conjunto de hogares de cada uno de los impuestos o grupos de impuestos objeto de estudio.

Análogamente se define el tipo impositivo medio sobre la renta para un conjunto de H hogares,  $t_Y^k$ , del impuesto k

$$t_Y^k = \frac{\sum_{h=1}^H t_{Yh}^k}{H} \quad (11)$$

Para obtener los tipos impositivos medios de una comunidad autónoma c se calculará el tipo medio correspondiente a los  $H^c$  hogares que residen en ella. Se representan por  $t_G^{kc}$  y  $t_Y^{kc}$  y sus expresiones son

$$t_G^{kc} = \frac{\sum_{h=1}^{H^c} t_{Gh}^k}{H^c} \quad (12)$$

$$t_Y^{kc} = \frac{\sum_{h=1}^{H^c} t_{Yh}^k}{H^c} \quad (13)$$

Lógicamente, se ha de verificar que la suma del número de hogares de cada territorio ha de ser el total H, o sea,

$$\sum_c H^c = H \quad (14)$$

#### 4.2. Distribución territorial de la carga impositiva

Si se considera que no existe fraude fiscal en todo el proceso de producción y distribución de los distintos bienes de consumo, los tipos sobre el gasto y sobre la renta definidos anteriormente, serían tipos efectivos soportados por los hogares, ya que se parte del supuesto de que la carga impositiva se traslada totalmente a los consumidores finales. A partir de estos tipos de gravamen se podría analizar el modo en que se reparte la carga asociada a cada tributo y al conjunto de todos ellos.

La comparación entre los tipos impositivos medios del impuesto k soportados por las comunidades autónomas,  $t_G^{kc}$  sobre el gasto y  $t_Y^{kc}$  sobre la renta, realiza una primera aproximación al problema de conocer el modo en que incide el impuesto k por regiones. Pero para poder hacer una valoración de k en términos de progresividad-regresividad en su distribución en el territorio, se necesitaría resumir, de alguna manera, la información resultante de comparar la carga tributaria

que soportan los hogares de cada región con sus correspondientes rentas. Para ello se va a construir un sencillo indicador, como promedio de las diferencias de las contribuciones autonómicas medias respecto a la media nacional ponderadas por sus participaciones en la recaudación total. Hay que hacer la salvedad, de que al trabajar con valores regionales medios, no se tiene en cuenta la distribución del gasto y la renta dentro de cada comunidad, lo que, lógicamente, como ocurre con los restantes supuestos de que se parte, implica simplificar la compleja realidad y que por lo tanto, se puedan inducir sesgos en las valoraciones que se hagan de los resultados.

Para calcular este índice se ha procedido como sigue. En primer lugar se ha calculado la recaudación media por hogar de cada comunidad autónoma  $c$ ,  $R_c^k$ , dividiendo la suma de los pagos por el impuesto  $k$  en los hogares ubicados en la comunidad  $c$  por el número de estos,  $H^c$ , es decir

$$R_c^k = \frac{\sum_{h=1}^{H^c} T_h^k}{H^c} \quad (15)$$

Si se calcula la recaudación media por hogar del impuesto  $k$  para el conjunto de los  $H$  hogares del total nacional,  $R^k$ , en la forma

$$R^k = \frac{\sum_{h=1}^H T_h^k}{H} \quad (16)$$

y se asigna a  $R^k$  el valor 100, los porcentajes que de  $R^k$  supongan las recaudaciones medias de las comunidades autónomas  $R_c^k$ , que se representan  $R\%_c^k$  y se calcularían en la forma

$$R\%_c^k = \frac{R_c^k}{R^k} \cdot 100 \quad (17)$$

darían un valor superior a 100 si su recaudación media por hogar es mayor que la nacional e inferior en caso contrario. De forma análoga se procede con la renta, calculándose para la comunidad autónoma  $c$  los ingresos medios por hogar,  $Y_c$ , sumando los ingresos totales  $Y_h^c$  de todos sus hogares y dividiendo por el número de estos,  $H^c$ , es decir,

$$Y_c = \frac{\sum_{h=1}^{H^c} Y_h^c}{H^c} \quad (18)$$

y para el conjunto de España  $Y$  representa los ingresos medios por hogar

$$Y = \frac{\sum_{h=1}^H Y_h}{H} \quad (19)$$

El porcentaje que cada  $Y_c$  suponga de  $Y$ , dará un indicador con valor mayor que 100 cuando los ingresos medios por hogar superen a los del total nacional, y será menor que 100 cuando queden por debajo. Representando por  $Y\%_c$  este índice, se calcularía

$$Y\%_c = \frac{Y_c}{Y} \cdot 100 \quad (20)$$

La comparación de los correspondientes índices  $R\%_c^k$  e  $Y\%_c$  de la comunidad autónoma  $c$  determina el carácter progresivo o regresivo del tributo  $k$  para ella. Así, si  $R\%_c^k < Y\%_c$  en la comunidad  $c$ , el hogar medio aporta a la recaudación del impuesto  $k$  un porcentaje inferior de lo que le correspondería en razón de su renta en caso de que el tributo  $k$  fuese proporcional. Por el contrario, si  $R\%_c^k > Y\%_c$ , se daría la situación contraria, y el esfuerzo fiscal que los hogares de la comunidad  $c$  hacen supera al que determina la renta media de los hogares que residen en ella. El impuesto  $k$  puede considerarse progresivo si en las comunidades con ingresos superiores (inferiores) a la media los hogares participan en la recaudación con un porcentaje respecto a la recaudación media mayor (menor) que el de sus ingresos, y regresivo en caso contrario, es decir:

Progresivo:

Si  $Y\%_c > 100$  —  $R\%_c^k > Y\%_c$  y  $D^k = R\%_c^k - Y\%_c > 0$ , o

si  $Y\%_c < 100$  —  $R\%_c^k < Y\%_c$  y  $D^k = R\%_c^k - Y\%_c < 0$ .

Regresivo:

Si  $Y\%_c > 100$  —  $R\%_c^k < Y\%_c$  y  $D^k = R\%_c^k - Y\%_c < 0$ , o

si  $Y\%_c < 100$  —  $R\%_c^k > Y\%_c$  y  $D^k = R\%_c^k - Y\%_c > 0$ .

En las comunidades para las que el impuesto  $k$  es progresivo (regresivo) la diferencia  $D_c^k$  será positiva (negativa) si  $Y\%_c > 100$  y negativa (positiva) si  $Y\%_c < 100$ . Si se quiere obtener una valoración global de cómo es este impuesto en el conjunto del estado desde el punto de vista de su incidencia en los territorios que lo conforman, se podría calcular la media ponderada de las diferencias  $D_c^k$  con el peso que cada comunidad tenga en la recaudación total de  $k$ . Pero como se ha visto anteriormente,  $D_c^k$  puede ser positivo y negativo tanto si es progresivo como si es regresivo, dependiendo de que  $Y\%_c$  sea mayor o menor que 100, por lo que al calcular la media, la suma de valores de signo opuesto pero con el mismo significado se anularían mutuamente y no se podría obtener una interpretación del valor resultante. Para obviar esto, si  $Y\%_c > 100$  se le cambiará el signo a  $D_c^k$ , y entonces, si  $k$  es progresivo la diferencia será negativa y si es regresivo será positiva. Definiendo la nueva diferencia  $D^{*k}$  de la forma

$$D^{*k} = D_c^k \text{ si } Y\%_c < 100 \text{ y } D^{*k} = -D_c^k \text{ si } Y\%_c > 100,$$

se tendría que

si  $D^{*k} < 0$   $k$  es progresivo, y

si  $D^{*k} > 0$   $k$  es regresivo.

Finalmente, ponderando las diferencias  $D^{*k}$  con sus correspondientes porcentajes de participación en la recaudación de  $k$  y hallando la media, se obtiene un indicador al que se denominará Índice de Progresividad Territorial del impuesto  $k$ ,  $IPT^k$ , que se calcula como sigue,

$$IPT^k = \frac{\sum_c \left( D^{*k}_c \cdot \sum_h^{H^c} T_h^k \right)}{\sum_h T_h^k} \quad (21)$$

y que será negativo si  $k$  es progresivo territorialmente y positivo si es regresivo. Cuanto más próximo a cero esté con menor intensidad manifestará el carácter regresivo o progresivo, y, lógicamente, cuanto más lejano de cero, más intensamente progresivo o regresivo será  $k$ . Este índice permitirá realizar comparaciones sobre la incidencia territorial de dos impuestos distintos.

### 4.3. Los datos

La fuente de datos utilizada es la Encuesta Básica de Presupuestos Familiares (EBPF) 1990-1991 elaborada por el Instituto Nacional de Estadística (INE). En ella se recoge información sobre un conjunto de 21.155 familias representativas del universo familiar español, seleccionadas según criterios, tanto geográficos, como poblacionales. Las unidades de análisis son los hogares privados residentes en viviendas familiares principales, investigándose a todas las personas que sean miembros del hogar. Se entiende por hogar la persona o conjunto de personas que ocupan en común una vivienda familiar, o parte de ella, y consumen o comparten alimentos o bienes con cargo al mismo presupuesto. El período en el que se realizó la encuesta va de Abril de 1990 a Marzo de 1991. La amplísima información que proporciona la EBPF es de tres tipos:

- a) Gastos del hogar, incluyendo autoconsumo, autosuministro, salario en especie y alquileres imputados. Los bienes y servicios a los que se refiere el gasto son los correspondientes a los códigos de la clasificación PROCOME del Sistema Europeo de Cuentas Integradas, y las cantidades gastadas aparecen elevadas al año.
- b) Ingresos del hogar, monetarios y no monetarios, también elevados al año
- c) Características del hogar, como composición, tipo de municipio de residencia, nivel de instrucción, categoría socioeconómica, etc.

Las Encuesta de Presupuestos Familiares, ya en su forma Básica o Continua es, por su riqueza de información y fiabilidad, la base sobre la que apoyar cualquier investigación en la que juegue un papel importante el consumo de los españoles. Ofrece una amplia información sobre la renta que obtienen las familias y cómo la gastan, así como, las principales características sociales, culturales y económicas de sus integrantes. Ahora bien, al analizar la forma en que la carga de los impuestos sobre el consumo se distribuye, se ha de relacionar lo ingresado con lo gastado y es ahí, en donde se choca con un problema de envergadura. A saber, las grandes discrepancias que se observa entre los ingresos declarados en la encuesta con los obtenidos por otros medios, como la Contabilidad Nacional, debido al sistemático falseamiento de los mismos por parte de los hogares encuestados, que produce la paradoja de que una gran cantidad de hogares declara ganar menos de

lo que importa la suma de lo que ellos mismos dicen haber gastado. Además, como la ocultación de ingresos no es homogénea y puede variar de forma sustancial entre los distintos niveles de renta, sus correspondientes tipos impositivos sobre la renta estarán viciados por un error de origen que contaminará todos los cálculos sobre el reparto de la carga de los impuestos.

Para intentar subsanar este problema en la medida de lo posible, se ha tomado la estimación realizada por autonomías por el equipo dirigido por Pena (1996) sobre la distribución de la renta. Los aumentos practicados en los ingresos declarados de los hogares en cada una de las comunidades para obtener los ingresos estimados, son los que se recogen en la Tabla 2.

Los cálculos efectuados tomando los ingresos del hogar, tanto declarados como estimados, no tiene en cuenta ni el número de miembros que lo componen ni sus edades. Estos datos son fundamentales a la hora de determinar las necesidades de consumo de un hogar y su capacidad de pago, lo que al tratar de valorar la forma en que se distribuye la carga de los impuestos sobre el consumo constituye un elemento de importancia. Por ello, también el estudio se hace tomando en vez de los ingresos totales del hogar sus ingresos por unidad de consumo, lo que permite saber en qué medida se ven afectados los resultados al tomar en cuenta la composición de las familias. Según la Encuesta de Presupuestos Familiares *unidades de consumo* de un hogar es el número que se obtiene sumando 1, por el receptor principal de ingresos, 0,7 por cada uno de los restantes integrantes de 14 o más años, y 0,5 por los menores. Así pues, en este trabajo se considerarán tres tipos de renta del hogar: los ingresos totales declarados, los ingresos estimados y los ingresos por unidad de consumo.

Para la realización del trabajo se han excluido de la EBPF los hogares ubicados en Canarias, Ceuta y Melilla debido a que tienen regímenes fiscales específicos y muy diferentes al del resto, con lo que el número de éstos ha quedado reducido a 20.162. Por tanto, cuando a lo largo del trabajo se haga referencia a España se entenderá el conjunto de comunidades autónomas de la Península y Baleares.

El tipo impositivo del impuesto  $k$  soportado por el bien  $i$ ,  $t_k^i$ , se ha definido en el apartado 6 como porcentaje de la cantidad total pagada por el consumidor al adquirirlo. Ahora bien, los impuestos que gravan el consumo responden a formas y estructuras muy diferentes, y por tanto, la parte del precio de venta al público que corres-

ponde a cada uno varía, dependiendo, no solo del impuesto de que se trate, sino también del producto que se haya comprado.

Los bienes y servicios que se incluyen en la Encuesta de Presupuestos Familiares (EPF) vienen clasificados en Grupos, Subgrupos, Clases, Subclases y Variedades, cada uno identificado mediante un código. Para cada variedad  $i$  se ha calculado el correspondiente tipo impositivo proporcional  $t_k^i$ , para cada impuesto  $k$  que grave ese producto. Todas las Variedades han de tener su correspondiente tipo del IVA, puesto que se trata un impuesto de carácter general, mientras que sólo aquellas que contengan bienes gravados con un impuesto específico, tendrán un segundo tipo impositivo que corresponderá a dicho impuesto.

Como es sabido, la cantidad que paga el contribuyente en el IVA se obtiene de aplicar los tipos impositivos de referencia al precio que los empresarios y profesionales quieren obtener por la venta de un bien o por la prestación de un servicio, que constituye la base imponible y, por tanto, no incluye el impuesto. Tras sumar al precio sin IVA la cuota resultante, se obtiene el Precio de Venta al Público (PVP). Los tipos proporcionales sobre el PVP equivalentes a los de referencia en el período analizado son los que se incluyen en la Tabla 3.

Estos serían los tipos impositivos del IVA que corresponderían a aquellas Variedades de la Encuesta de Presupuestos Familiares compuestas por productos fiscalmente homogéneos. En la tesis doctoral de Avellaneda (1998), se puede ver la forma en que se han calculado los tipos proporcionales equivalentes de las Variedades con productos gravados con impuestos especiales, así como, los de aquellas que contienen artículos con diferente IVA. Para obtener los tipos de gravamen se ha utilizado una doble tarifa, la correspondiente a 1991, año en que se realizó la EBPF 1990-1991, con lo que se obtiene la información del año al que hacen referencia los datos, y la resultante tras la reforma de armonización fiscal con los países europeos que crearon en 1993 el Mercado Único. Asumiendo que las pautas de consumo de los hogares cambian lentamente, puede considerarse que los datos de la EBPF en lo fundamental siguen vigentes en 1993, y por tanto, los resultados obtenidos con la aplicación de la segunda tarifa permite valorar el impacto de la reforma fiscal llevada a cabo en ese año y que, con ligeros retoques en los tipos impositivos, dio la estructura impositiva indirecta actualmente en vigor.

Mediante una aplicación informática llevada a cabo por el Servicio Central de Informática de la Universidad de Málaga, se han aplicado los tipos impositivos  $t_h^k$ , al total gastado en los bienes de la Variedad  $i$  por cada hogar  $h$  de la encuesta,  $G_{ih}$ , y finalmente se ha sumado lo pagado por el hogar  $h$  del impuesto  $k$ . Con ello se han obtenido para cada uno de los 20.162 hogares utilizados la carga impositiva soportada,  $T_{ih}^k$ , en cada uno de los  $k$  impuestos objeto de estudio. Una vez conocida  $T_{ih}^k$  y con la información sobre la renta y el gasto en bienes de consumo del hogar que proporciona la EBPB, se han calculado los tipos impositivos autonómicos medios, la recaudación autonómica media por hogar y los ingresos medios por hogar que a continuación se presentan.

#### 4.4. Los resultados

##### 4.4.1. Los tipos impositivos sobre el gasto

En las Tablas 4 y 5 se recogen los tipos impositivos autonómicos sobre el gasto, tanto para 1991 como para 1993. En ellas se observa que antes de la reforma el tipo efectivo medio para el conjunto nacional era de 8,805, suma del 6,571 del IVA y el 2,234 de los Impuestos Especiales. Dentro de estos últimos, el Impuesto sobre los Hidrocarburos constituía el componente más relevante, con un tipo de 1,594, casi el triple del correspondiente al Impuesto sobre el Tabaco, 0,588, y ambos a su vez, de mucho mayor valor que el del Impuesto sobre el Alcohol que destaca por su pequeña magnitud, 0,052.

Los cambios introducidos en 1993 supusieron una elevación de más de medio punto, 0,614, del tipo impositivo global efectivo sobre el gasto. Este incremento es consecuencia del aumento de todos los tributos considerados, considerablemente mayor en el tipo de los Impuestos Especiales, 0,429, que en el del IVA, 0,226. Esto se explica por la supresión del tipo incrementado del IVA y su sustitución por el nuevo Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que con un tipo del 0,236, se coloca en tercer lugar en importancia tras los que gravan el consumo de derivados del petróleo y de tabaco.

La incidencia de estos tributos es desigual entre las distintas comunidades autónomas en razón de sus distintas pautas de gasto. Así, es de destacar a la Región de Murcia que con un tipo efectivo global de 9,765 en 1991, soportaba una presión fiscal notablemente superior al

resto de comunidades como consecuencia de que, tanto en el IVA como en los Impuestos Especiales, se daba en ella el tipo máximo, 6,889 y 2,876, respectivamente. Es en estos últimos donde se produce la mayor diferencia, pues el hogar medio murciano da valores máximos en hidrocarburos y alcohol, y el segundo tras Andalucía en el del tabaco. En el otro extremo de la escala se encontraba la comunidad de Madrid con un tipo global mínimo, 8,079.

La reforma elevó los tipos efectivos de todos los impuestos en todas las comunidades, aunque no de forma homogénea. Así, aunque Murcia continúa dando el tipo global máximo, con 10,399, en el IVA Aragón con 7,000, Cataluña con 6,961, Asturias con 6,957 y Extremadura con 6,911, presentan tipos mayores. Son los Impuestos Especiales, incluido el nuevo sobre la matriculación de vehículos de motor, los responsables de la mayor fiscalidad soportada en media por los hogares de la Región de Murcia, pues sus tipos impositivos son considerablemente mayores que en el resto del estado. En el País Vasco y Madrid es donde menor es la presión fiscal en relación con lo gastado por sus hogares, con tipos de 8,865, 8,670. En general se observa que se mantienen los grupos de comunidades con mayor y menor incidencia de la imposición global sobre el consumo con la nueva estructura tributaria.

##### 4.4.2. Los tipos impositivos sobre los ingresos

Por su parte, la Tabla 6 contiene los tipos impositivos sobre los ingresos de todos y cada uno de los gravámenes estudiados. Los correspondientes a 1991 tienen un recorrido desde 9,484 de La Rioja a 13,403 de Murcia, comunidad que soporta por tanto los tipos máximos tanto sobre el gasto como sobre los ingresos. El tipo medio para el conjunto del estado es de 11,293. Al comparar los rangos de ambas clases de tipos impositivos, es notablemente inferior para el gasto, 1,686, que para los ingresos, 3,919. Esta diferencia entre unos y otros no se manifiesta de modo uniforme en las distintas comunidades. Así, en La Rioja ambos son muy similares, sólo se diferencian en 0,926 puntos, mientras que en Navarra el tipo sobre los ingresos supera al tipo sobre el gasto en 3,454 puntos y en Murcia, donde también se tiene el máximo por este concepto, en 3,638.

La reforma de estos impuestos en 1993 elevó para el conjunto de España este tipo medio en 0,801 puntos, y no incidió igual en todas las comunidades al no ser iguales sus hábitos de consumo ni la capacidad de compra

de sus hogares. Cantabria con 0,929, experimentó la mayor subida en los tipos sobre los ingresos, en tanto que, de nuevo, La Rioja tuvo la mínima con 0,568.

El problema de la ocultación de rentas en la Encuesta de Presupuestos Familiares se hace patente al constatar que los tipos sobre los ingresos superan a los calculados sobre el gasto, en todas y cada una de las regiones. Tomando ingresos estimados en vez de los declarados, los tipos impositivos se acercan a los correspondientes sobre el gasto, como puede apreciarse en las Tablas 8 y 9. Así, el tipo medio sobre los ingresos para España disminuye desde 11,293 a 9,527, con ingresos estimados y para la tarifa de 1991, y desde 12,094 hasta 10,204 con la de 1993, como se ve bastante próximos a 8,805 y 9,420 obtenidos para los tipos sobre el gasto. No obstante continúan siendo mayores que éstos, lo que además, ocurre en todas y cada una de las comunidades autónomas consideradas individualmente.

#### 4.4.3. Ingresos y aportación a la recaudación

Para el conjunto estatal, los ingresos declarados medios por hogar que se obtienen de la EBPF 90-91 ascienden a 2.116.430 ptas. Si se realiza este cálculo para cada comunidad autónoma las cantidades resultantes presentan una elevada dispersión como se puede apreciar en la Tabla 10. Así, Extremadura y Andalucía, con 1.727.038 ptas. y 1.935.786 ptas., respectivamente, son las comunidades cuyos hogares tienen, en media, menor renta, mientras que Madrid y Navarra, con 2.722.177 ptas. y 2.618.862 ptas., respectivamente, son las que dan los valores máximos. La desigual distribución territorial de la renta queda patente al observar la diferencia de casi un millón de ptas. que existe entre lo que ingresa el hogar medio extremeño y el de Madrid. Si se considera la renta ajustada, es decir, los ingresos por unidad de consumo, para el conjunto de España se obtiene 891.589 ptas. con valores mínimos de 703.020 ptas. en Extremadura y máximo de 1.135.908 ptas. en la Comunidad de Madrid.

En cuanto a la recaudación media por hogar para la globalidad de impuestos sobre el consumo, oscila con la tarifa de 1991, entre las 194.352 ptas. de Extremadura y las 298.738 ptas. de Navarra, con un valor medio para España de 229.671 ptas. La reforma de 1993 elevó la presión fiscal de forma que cada hogar aumentó en media su contribución en 16.629 ptas. hasta alcanzar las 246.300 ptas.

El diferente peso que tienen el IVA y los Impuestos Especiales en la imposición indirecta, ya observada al calcular los tipos impositivos, tiene fiel reflejo en la recaudación media por hogar. Así, antes de la reforma cada familia aportaba por el IVA 172.316 ptas. frente a las 57.355 ptas. por los Impuestos Especiales. El incremento de la presión fiscal a partir de 1993, tuvo un impacto considerablemente mayor en las recaudaciones de estos últimos que en aquel. Así, para el conjunto de España, la contribución por hogar del IVA se incrementa sólo en 2.245 ptas. frente a las 14.384 ptas. de los Impuestos Especiales.

Navarra, aunque ha reducido algo su aportación media por hogar a partir de 1993, es la comunidad donde el esfuerzo fiscal por familia en el IVA es mayor, mientras que Extremadura es la que tiene menores pagos por hogar a pesar de que, al contrario de lo que ocurre con Navarra, crece tras la reforma. En Murcia es dónde se produjo la mayor elevación en los impuestos especiales, con 18.286 ptas., y en Extremadura la menor con 12.206 ptas. Esto hizo que ambas comunidades continuasen dando los valores extremos, Murcia los máximos, 70.073 ptas. en 1991 y 88.359 ptas. en 1993, y Extremadura, con 48.981 ptas. y 61.187 ptas. en los mismos años, los mínimos.

#### 4.4.4. Progresividad territorial

La comparación entre los ingresos y la recaudación por hogar de las distintas comunidades entre sí, permite sacar una primera impresión sobre la forma en que se reparte en el territorio la imposición indirecta. No obstante, resulta más cómodo hacer el análisis con los correspondientes porcentajes autonómicos de la media nacional que se recogen en las Tablas 11, 12, 13 y 14, y en los Gráficos 1, 2, 3, 4 y 5.

La observación de los datos obtenidos no permite sacar conclusiones definitivas al respecto, pues junto a comunidades como Navarra o Cataluña que, con ingresos superiores a la media contribuyen a la recaudación con un índice superior al de su renta, y por tanto, aportan progresividad al conjunto, otras, como La Rioja, País Vasco o Madrid, presentan la situación contraria, y por tanto, compensan el efecto de aquellas. Igualmente, entre las regiones cuyos indicadores de renta no alcanza el valor 100, las hay como Murcia y Andalucía en donde estos tributos son regresivos y como Aragón en que son progresivos.

No obstante, si nos centramos en el grupo de ocho comunidades autónomas cuyo índice de recaudación supera al de ingresos: Andalucía, Asturias, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia, Murcia, y Navarra, se ve que cinco de ellas tienen unos ingresos medios por hogar inferiores a la media nacional, y a su vez, cuatro de éstas conforman el *sur* geográfico y económico de la Península constituyendo, lo que se podría denominar, la *España pobre*: Andalucía, Extremadura, Castilla-La Mancha y Murcia. Esto parece apuntar a que el conjunto de estos impuestos se distribuyen de forma regresiva en el territorio. Llama la atención, por lo extremo, el caso de la comunidad de Murcia en donde cada hogar recibe en media sólo el 93,157% de los ingresos medios nacionales, mientras que aporta a la recaudación con la tarifa de 1991 el 105,027%, con una diferencia entre ambos valores de 11,870 puntos. El caso contrario lo representa la Rioja que con 119,358% en ingresos y 97,345% en aportación a la recaudación, presenta una diferencia de 22,013 puntos, aunque de signo opuesto a Murcia. Esta situación se mantiene con ligeros cambios tras la reforma fiscal.

Si se toman los ingresos medios por unidad de consumo para cada comunidad autónoma y los correspondientes porcentajes de la media nacional, los índices de ingresos reflejan una mayor dispersión aún. Así, mientras los ingresos totales oscilaban entre el mínimo de Extremadura, 79,794, y el máximo de Madrid, 125,772, lo que da un rango de 45,978, para la renta ajustada el rango experimenta un alza de casi tres puntos llegando a valer 48,552, como consecuencia de la disminución del mínimo hasta 78,850 y la elevación del máximo a 127,403. Ambos valores extremos continúan siendo alcanzados para las dos mismas comunidades, Extremadura y Madrid, respectivamente. Igual que ocurre con Extremadura, Andalucía y Murcia ven descender sus índices de ingresos, con el nuevo criterio, en tanto que Castilla-La Mancha lo mejora, aunque levemente, lo que lleva a concluir que si se considera el tamaño de los hogares como factor importante a la hora de valorar la distribución territorial de la carga tributaria, ésta resulta más regresiva que si sólo se tienen en cuenta los ingresos totales percibidos por la familia, independientemente de su tamaño.

#### 4.4.5. El Índice de Progresividad Territorial

Los Índices de Progresividad Territorial (IPT) que se incluyen en las Tablas 15 y 16, confirman lo que el análisis conjunto de los ingresos y la recaudación parecía

señalar. Así, los valores positivos del IPT en el primero de los cuadros ponen de relieve, que tanto el IVA como los Impuestos Especiales se distribuyen regresivamente entre las comunidades autónomas, de tal modo, que los hogares ubicados en comunidades autónomas donde los ingresos medios por hogar son menores, realizan un aporte superior a la recaudación de ambos tributos de lo que les correspondería según sus ingresos, y lo contrario les ocurre a los de las comunidades de mayores ingresos. La regresividad es menor en el IVA que en los Impuestos Especiales. La reforma de 1993 redujo el carácter regresivo de la imposición global al consumo como consecuencia de que disminuyó el de sus dos componentes, en mayor medida en el IVA que en los Impuestos Especiales. Por otro lado, la regresividad que reflejan estos tributos aumenta cuando se toman los ingresos por unidad de consumo de los hogares en lugar de solo los ingresos.

La Tabla 16 permite hacer un análisis comparativo entre los distintos Impuestos Especiales. La regresividad territorial de éstos es el efecto resultante de dos impuestos muy regresivos, el del tabaco y el del alcohol, y otros dos moderadamente progresivos, el de los derivados del petróleo y el de matriculación de vehículos. A pesar del gran peso que tiene el Impuesto Sobre los Hidrocarburos en la recaudación total del grupo, la muy elevada regresividad que tienen los impuestos sobre el tabaco y el alcohol, determina que el conjunto de los Impuestos Especiales resulte regresivo, aunque de forma moderada.

Con los cambios impositivos de 1993 se redujo la regresividad global por efecto de la introducción del nuevo impuesto especial, aunque para los impuestos sobre el tabaco y el alcohol aumentó y para el de los carburantes se redujo la progresividad. Todos los cambios fueron de pequeña magnitud. Al considerar renta ajustada en vez de ingresos, los impuestos muestran una mayor regresividad como revelan los mayores valores absolutos del IPT.

#### 4.4.6. Síntesis de resultados

Es bien sabido que el conjunto de los impuestos indirectos españoles tiene un marcado carácter regresivo. La intuición de que es así, obtenida sobre la base de que estos tributos gravan fundamentalmente el consumo, se ha visto confirmada por cuantos trabajos de evaluación empírica se han realizado sobre la forma en que su carga se distribuye por niveles de renta.



La comparación de los tipos de gravamen aquí obtenidos para el año 1991 y para el conjunto de los impuestos sobre el consumo, con los de Argimón, González-Páramo y Salas (1987) para 1980 y para la totalidad de impuestos indirectos, permite obtener una idea aproximada de la variación que han experimentado a lo largo de la pasada década. Así, a lo largo de este período los tipos medios, tanto sobre el gasto como sobre los ingresos, han aumentado pasando, de 7,34 a 8,805 y de 8,43 a 11,293, respectivamente. Aunque las estructuras fiscales correspondientes a ambos años son muy diferentes, la comparación es plausible en razón de que los impuestos sobre el consumo constituyen la práctica totalidad de gravámenes indirectos en 1991.

La reforma de 1993 supuso una elevación de la presión fiscal, de modo que el tipo medio sobre el gasto creció 0,615 puntos, desde 8,805 a 9,420, mientras la subida experimentada por el tipo sobre la renta fue algo mayor, 0,801 puntos, desde 11,923 a 12,094. Aunque el crecimiento se produjo en todos los tributos, fue mucho mayor en los Impuestos Especiales que en el IVA, como consecuencia de la eliminación del tipo incrementado de éste compensado, a su vez, con la creación del nuevo Impuesto Sobre Matriculación de Vehículos.

Pero centrándonos en el objeto fundamental del artículo, es decir, evaluar de forma empírica la forma en que se distribuye su carga tributaria entre los individuos teniendo en cuenta, además de su renta, la comunidad autónoma de residencia, el análisis comparativo de los tipos de los distintos impuestos de las distintas regiones entre sí y en los dos años de referencia, permite, de una parte, valorar la incidencia de cada impuesto en cada comunidad en relación con las demás, así como, el impacto que la reforma de 1993 ha tenido en cada una de ellas.

Este análisis pone en evidencia que los tipos impositivos regionales distan mucho de ser homogéneos, antes al contrario presentan una notable dispersión, tanto sobre los ingresos como sobre el gasto, mayor en aquellos que en éstos y que, además, también varían según el tributo considerado. Tampoco puede afirmarse que el aumento de los impuestos consecuencia de la reforma de 1993 afectase por igual a los residentes de unas y otras autonomías.

Al valorar esta disimilitud de los tipos regionales en términos de progresividad-regresividad territorial, se concluye que estos tributos son en conjunto regresivos, de modo que aquellas comunidades con menores nive-

les de renta hacen un esfuerzo fiscal mayor que las de mayor renta. Este resultado era esperable si se extrapolaba al territorio el ya citado dato de que la imposición indirecta es regresiva con la renta de los hogares.

Siendo, pues, el impacto territorial global de los impuestos sobre el consumo regresivo, la intensidad con que lo hace el IVA es considerablemente menor que la del conjunto de los impuestos especiales. Sin embargo, dentro de estos últimos hay dos, el de carburantes y el de matriculación de vehículos, que son progresivos. Esto puede ser consecuencia de que el consumo de estos bienes está fuertemente condicionado por el nivel de renta de modo que, su elevado precio, en el caso de los vehículos a motor, y la posesión de los mismos que determina un mayor consumo de derivados del petróleo, propicia que sean las familias con mayores ingresos las que más los adquieran. Por el contrario, los gravámenes del alcohol y del tabaco resultan extraordinariamente regresivos con el territorio. El consumo de ambos productos, teniendo en cuenta que su bajo precio relativo los ponen al alcance de cualquier nivel de renta, se explica sobre todo en razón de hábitos culturales. No obstante, es presumible que, debido a la evidencia de que el abuso del tabaco y del alcohol perjudica seriamente la salud, aquellas capas de población con un mayor nivel de información moderen el consumo de estos productos, y al estar el nivel de información e instrucción fuertemente correlacionado con el nivel de renta, explicaría por qué aquellas comunidades con menores ingresos por hogar al consumir más estos productos, realizan una mayor contribución en estos impuestos que las más ricas, sin perjuicio de que los hábitos alimenticios en las distintas regiones sea un factor relevante, sobre todo en el caso de las bebidas alcohólicas.

También es relevante el hecho de que si además de la renta media consideramos la composición del hogar, estos impuestos se muestran más regresivos aún en su distribución territorial, hasta el extremo de que los dos únicos impuestos progresivos, el de hidrocarburos y el de matriculación, dejan de serlo. Es éste un factor sin duda importante al analizar la equidad del sistema tributario indirecto, pues para una misma renta del hogar un número mayor de componentes, reduce la capacidad de pago del mismo.

Finalmente, la reforma efectuada en 1993 redujo ligeramente la regresividad territorial tanto de la globalidad de estos tributos, como la de cada uno de ellos individualmente considerados, excepción hecha del impuesto sobre las bebidas alcohólicas que con su nueva con-

figuración se hizo mucho más regresivo aún de lo que ya era.

Las conclusiones y valoraciones contenidas en este trabajo han de verse a la luz de las hipótesis de partida -traslación total de la carga a los consumidores, el enfoque de equilibrio parcial utilizado y ausencia de fraude fiscal-, las propias limitaciones de los instrumentos de análisis -IPT-, así como, las deficiencias inherentes a los datos utilizados, como la infradeclaración de ingresos que, aunque se han intentado subsanar tomando ingresos estimados, sin duda afectan de forma importante a los resultados obtenidos. La búsqueda de procedimientos que permitan ajustar de forma más fiable la renta declarada a la renta realmente percibida por los hogares, constituye una asignatura pendiente para que la Encuesta de Presupuestos Familiares sea un instrumento más fiable para conocer quien, y en qué medida, paga los impuestos sobre el consumo en España.

## 5. A modo de consideraciones finales

- 1) Tanto del repaso del análisis teórico como de la experiencia comparada no parece desprenderse ninguna razón de peso que justifique la no utilización de la imposición sobre el consumo como mecanismo de financiación de las Comunidades autónomas de Régimen común. Es más, en nuestro país incluso la realidad actual de la financiación de las Comunidades de régimen foral pone de manifiesto la posibilidad de utilizar dichas figuras impositivas.
- 2) Tanto por razones de suficiencia, como de armonización fiscal (infra y supranacional), de política económica, de gestión administrativa, de eficiencia, como de equidad horizontal, parece escasamente viable que el I.V.A. se configure como tributo propio de las Comunidades Autónomas, ya que nos parece que ello no haría más que reproducir dentro de España los problemas con los que se enfrenta actualmente la Unión Europea o multiplicar los planteados en las comunidades forales.
- 3) Con relación a la cesión del IVA, se pueden diferenciar dos modalidades, cesión total o cesión parcial. Aparte del imperativo legal establecido en la LOFCA, el principal problema que plantea la cesión total del impuesto viene de la mano del hecho de que no se cumple el principio de recaudación local. Ahora bien, puesto que la modalidad de I.V.A. vigente en nuestro país pretende gravar el consumo, podría establecerse una caja única para todas las CC.AA. de régimen común, cuya recaudación se repartiría entre tales CC.AA. en función de su consumo relativo, toda vez que la carga final sobre el consumo debe ser, desde el punto de vista teórico, independiente del número de fases por las que atraviese cada producto. Evidentemente, sería preciso conocer cuál es la estructura del consumo de las CC.AA., delimitando las categorías de consumos sometidos a imposición diferenciada. De otro lado, haría falta practicar los ajustes pertinentes en relación a las transacciones efectuadas con las CC. AA. de régimen foral.
- 4) Con relación a la cesión del I.V.A. en su fase minorista, cabe recordar que el artículo 11.1.d) de la LOFCA, así como diversos Estatutos de Autonomía, prevén la cesión de la imposición general sobre ventas en su fase minorista. Esta cesión plantearía inconvenientes desde la óptica de los problemas de gestión que surgirían como consecuencia de la disociación de tareas concernientes a fases distintas de un mismo impuesto en un mismo territorio entre Administraciones Públicas diferentes. Por otro lado, mientras persista la aplicación del actual régimen especial de recargo de equivalencia resulta imposible territorializar la recaudación del I.V.A. en su fase minorista. Hay que reconocer que, de llevarse a cabo dicha territorialización, se introduciría un indiscutible coste indirecto para los sujetos pasivos obligados a recaudar el recargo de equiva-

lencia. Ahora bien, una vez establecido el régimen general en el comercio minorista, se considera que habría que estudiar la forma en que la cesión podría hacerse operativa en cumplimiento de lo reglado en la LOFCA y en los Estatutos de Autonomía de diversas Comunidades Autónomas o, por el contrario, cambiar la actual normativa legal. Con la cesión se conseguiría interesar plenamente en la administración del impuesto a la Hacienda autonómica, hecho que se considera fundamental para una eficaz gestión del I.V.A. No obstante, lo anterior no dejaría de plantear importantes problemas en la vertiente de la administración y la gestión del impuesto.

5) Para el caso de nuestro país<sup>12</sup>, visto lo ofrecido tanto por la teoría del federalismo fiscal, como por la experiencia comparada<sup>13</sup>, estaríamos tentados de proponer la utilización del I.V.A. a semejanza de lo que se hace en Alemania. Lo anterior se podría articular, territorializando un porcentaje de la recaudación global del I.V.A. en función de un criterio objetivo, cual es, la población, el consumo territorial, alguna media ponderada de ambos indicadores o en su caso en función de su incidencia territorial, y restando estas cantidades de las correspondientes a la participación en ingresos del Estado, al igual que se hace con el 15% de la cuota líquida del I.R.P.F. De esta forma se soslayarían y/o se atenuarían muchos de los problemas de administración y gestión a los que se suele aludir como principales inconvenientes

a la hora de juzgar la capacidad de esta figura impositiva como instrumento de financiación territorial, a la vez que se compensaría el efecto discriminatorio sobre la autonomía financiera que genera la aludida cesión del 15% del I.R.P.F.

- 6) Con relación a los Impuestos Especiales podría proponerse la cesión de su recaudación, territorializada en función del consumo de los bienes sometidos a gravamen o de su incidencia territorial real. Mientras que, tanto el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte como la distribución territorial según el volumen de ventas de los ingresos por Loterías del Estado, podrían coadyuvar a incrementar, en cierta medida, la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.
- 7) En definitiva, dado que la solución financiera elegida para el período 1997-2001, basada fundamentalmente en el IRPF, ha generado grandes diferencias entre las diferentes Comunidades Autónomas, tanto en el grado de autonomía como en el de suficiencia financiera, y a la vista de los resultados que se desprenden de nuestro análisis, consideramos que la manera mas correcta y progresista de avanzar en la autonomía financiera y en la corresponsabilidad fiscal, sin que la misma suponga la generación de grandes diferencias entre Comunidades Autónomas, es otorgar un papel destacado en el sistema de financiación autonómica al IVA y los impuestos especiales.

---

12. En Sánchez Maldonado, J. y Gómez Sala, J.S. (1995) hemos llevado a cabo una minuciosa evaluación empírica de las consecuencias financieras que se derivarían de la cesión del IVA en fase minorista, de la cesión de la recaudación territorializada de los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y sobre el Tabaco, de la cesión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y de la distribución territorial de los ingresos por Loterías del Estado, sobre el actual sistema español de financiación de las Comunidades Autónomas.

13. Para un detallado análisis de la misma ver el capítulo segundo de Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1995).

## TABLAS

Tabla 2. PORCENTAJES DE VARIACIÓN APLICADOS A LAS RENTAS DECLARADAS PARA CALCULAR LAS ESTIMADAS

Comunidad autónoma	Índice de corrección (%)
Andalucía	1,23
Aragón	1,12
Asturias	1,18
Baleares	1,20
Canarias	1,20
Cantabria	1,15
Castilla-León	1,16
Castilla-La Mancha	1,16
Cataluña	1,24
Comunidad Valenciana	1,15
Extremadura	1,22
Galicia	1,19
Madrid	1,22
Murcia	1,20
Navarra	1,30
País Vasco	1,16
Rioja	1,05
Ceuta y Melilla	1,18
<b>ESPAÑA</b>	<b>1,18</b>

FUENTE: Pena, Callealta, Casas, Merediz y Núñez. (1996).

Tabla 3. TIPOS IMPOSITIVOS DEL IVA

Tipo impositivo de referencia	Tipo proporcional equivalente
3	2,9126
6	5,6604
12	10,7143
15	13,0435
33	24,8120

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 4. TIPOS IMPOSITIVOS SOBRE EL GASTO

Comunidad autónoma	IES		IVA		Imposición global	
	1991	1993	1991	1993	1991	1993
Andalucía	2,327	2,778	6,625	6,772	8,952	9,550
Aragón	2,308	2,716	6,719	7,000	9,027	9,716
Asturias	2,354	2,777	6,711	6,957	9,065	9,734
Baleares	2,555	2,995	6,261	6,511	8,816	9,506
Cantabria	2,347	2,735	6,425	6,711	8,772	9,445
Castilla-León	2,033	2,425	6,497	6,689	8,531	9,114
Castilla-La Mancha	2,092	2,477	6,633	6,885	8,725	9,362
Cataluña	2,229	2,666	6,720	6,961	8,949	9,626
Comunidad Valenciana	2,455	2,920	6,577	6,736	9,031	9,656
Extremadura	2,280	2,695	6,692	6,911	8,972	9,606
Galicia	2,264	2,704	6,710	6,826	8,974	9,530
Madrid	2,068	2,493	6,011	6,177	8,079	8,670
Murcia	2,876	3,495	6,889	6,904	9,765	10,399
Navarra	1,917	2,375	6,626	6,788	8,542	9,163
País Vasco	2,028	2,423	6,257	6,442	8,285	8,865
Rioja	2,108	2,526	6,450	6,579	8,558	9,105
<b>ESPAÑA</b>	<b>2,234</b>	<b>2,663</b>	<b>6,571</b>	<b>6,757</b>	<b>8,805</b>	<b>9,420</b>

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 5. TIPOS IMPOSITIVOS SOBRE EL GASTO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Comunidad autónoma	Impuesto						Conjunto de IES		
	ISDMT 1993	Alcohol		Tabaco		Hidrocarburos		1991	1993
		1991	1993	1991	1993	1991	1993		
Andalucía	0,231	0,063	0,082	0,793	0,889	1,471	1,577	2,327	2,778
Aragón	0,218	0,059	0,065	0,543	0,607	1,706	1,826	2,308	2,716
Asturias	0,226	0,057	0,063	0,562	0,628	1,735	1,860	2,354	2,777
Baleares	0,226	0,059	0,067	0,505	0,566	1,992	2,137	2,555	2,995
Cantabria	0,195	0,045	0,046	0,560	0,625	1,742	1,868	2,347	2,735
Castilla-León	0,222	0,039	0,043	0,508	0,567	1,487	1,592	2,033	2,425
Castilla-La Mancha	0,204	0,054	0,066	0,545	0,610	1,493	1,598	2,092	2,477
Cataluña	0,254	0,057	0,062	0,459	0,516	1,713	1,833	2,229	2,666
Comunidad Valenciana	0,250	0,058	0,070	0,639	0,716	1,757	1,884	2,455	2,920
Extremadura	0,210	0,041	0,051	0,756	0,844	1,482	1,590	2,280	2,695
Galicia	0,253	0,052	0,059	0,496	0,554	1,716	1,838	2,264	2,704
Madrid	0,244	0,036	0,045	0,534	0,599	1,499	1,605	2,068	2,493
Murcia	0,351	0,074	0,101	0,783	0,878	2,019	2,165	2,876	3,495
Navarra	0,306	0,035	0,038	0,405	0,450	1,478	1,580	1,917	2,375
País Vasco	0,228	0,036	0,039	0,478	0,534	1,514	1,622	2,028	2,423
Rioja	0,246	0,060	0,064	0,547	0,610	1,501	1,605	2,108	2,526
<b>ESPAÑA</b>	<b>0,236</b>	<b>0,052</b>	<b>0,061</b>	<b>0,588</b>	<b>0,658</b>	<b>1,594</b>	<b>1,708</b>	<b>2,234</b>	<b>2,663</b>

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 6. TIPOS IMPOSITIVOS SOBRE LOS INGRESOS DECLARADOS

Comunidad autónoma	IES		IVA		Imposición global	
	1991	1993	1991	1993	1991	1993
Andalucía	3,083	3,737	9,075	9,276	12,084	12,913
Aragón	2,531	3,066	7,919	8,191	10,443	11,240
Asturias	2,925	3,549	8,794	9,068	11,719	12,617
Baleares	3,243	3,843	8,085	8,393	11,328	12,235
Cantabria	2,800	3,350	8,451	8,830	11,251	12,180
Castilla-León	2,446	3,016	8,146	8,321	10,556	11,288
Castilla-La Mancha	2,586	3,147	8,701	8,995	11,273	12,121
Cataluña	2,793	3,455	8,949	9,188	11,742	12,643
Comunidad Valenciana	2,835	3,444	8,048	8,202	10,876	11,636
Extremadura	2,831	3,501	8,984	9,163	11,806	12,648
Galicia	2,767	3,408	8,789	8,890	11,544	12,279
Madrid	2,690	3,335	8,257	8,406	10,948	11,741
Murcia	3,816	4,727	9,587	9,569	13,403	14,296
Navarra	2,466	3,279	9,530	9,556	11,996	12,835
País Vasco	2,484	3,038	8,016	8,208	10,453	11,193
Rioja	2,172	2,764	7,311	7,287	9,484	10,051
<b>ESPAÑA</b>	<b>2,760</b>	<b>3,381</b>	<b>8,558</b>	<b>8,748</b>	<b>11,293</b>	<b>12,094</b>

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 7. TIPOS IMPOSITIVOS SOBRE LOS INGRESOS DECLARADOS DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Comunidad autónoma	Impuesto								Conjunto de IES	
	ISDMT 1993	Alcohol		Tabaco		Hidrocarburos		1991	1993	
		1991	1993	1991	1993	1991	1993			
Andalucía	0,366	0,086	0,110	1,014	1,137	1,986	2,129	3,083	3,737	
Aragón	0,329	0,070	0,076	0,587	0,656	1,875	2,006	2,531	3,066	
Asturias	0,379	0,065	0,071	0,707	0,792	2,152	2,307	2,925	3,549	
Baleares	0,324	0,097	0,112	0,672	0,754	2,474	2,653	3,243	3,843	
Cantabria	0,321	0,059	0,060	0,629	0,704	2,112	2,264	2,800	3,350	
Castilla-León	0,370	0,052	0,058	0,584	0,653	1,810	1,935	2,446	3,016	
Castilla-La Mancha	0,338	0,065	0,080	0,653	0,730	1,868	1,999	2,586	3,147	
Cataluña	0,434	0,072	0,079	0,554	0,621	2,168	2,320	2,793	3,455	
Comunidad Valenciana	0,360	0,067	0,082	0,724	0,811	2,043	2,191	2,835	3,444	
Extremadura	0,417	0,052	0,064	0,881	0,986	1,897	2,035	2,831	3,501	
Galicia	0,413	0,069	0,078	0,598	0,669	2,099	2,248	2,767	3,408	
Madrid	0,412	0,048	0,060	0,671	0,753	1,971	2,110	2,690	3,335	
Murcia	0,556	0,115	0,153	1,043	1,169	2,658	2,850	3,816	4,727	
Navarra	0,620	0,047	0,052	0,505	0,562	1,914	2,044	2,466	3,279	
País Vasco	0,354	0,046	0,051	0,593	0,662	1,860	1,989	2,484	3,038	
Rioja	0,416	0,062	0,066	0,554	0,618	1,556	1,664	2,172	2,764	
<b>ESPAÑA</b>	<b>0,383</b>	<b>0,067</b>	<b>0,080</b>	<b>0,710</b>	<b>0,795</b>	<b>1,984</b>	<b>2,124</b>	<b>2,760</b>	<b>3,381</b>	

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 8. TIPOS IMPOSITIVOS SOBRE LOS INGRESOS ESTIMADOS

Comunidad autónoma	IES		IVA		Imposición global	
	1991	1993	1991	1993	1991	1993
Andalucía	2,509	3,042	7,385	7,546	9,857	10,540
Aragón	2,260	2,738	7,071	7,314	9,331	10,045
Asturias	2,479	3,008	7,452	7,684	9,931	10,692
Baleares	2,702	3,202	6,738	6,994	9,440	10,196
Cantabria	2,435	2,913	7,328	7,678	9,783	10,591
Castilla-León	2,113	2,604	7,031	7,182	9,113	9,744
Castilla-La Mancha	2,230	2,713	7,514	7,770	9,731	10,470
Cataluña	2,253	2,786	7,217	7,410	9,469	10,196
Comunidad Valenciana	2,465	2,994	6,999	7,132	9,464	10,126
Extremadura	2,320	2,870	7,379	7,511	9,699	10,381
Galicia	2,325	2,864	7,386	7,471	9,710	10,328
Madrid	2,205	2,734	6,768	6,890	8,973	9,624
Murcia	3,180	3,939	7,989	7,974	11,169	11,913
Navarra	1,897	2,522	7,331	7,351	9,228	9,873
País Vasco	2,152	2,629	6,911	7,076	9,022	9,659
Rioja	2,069	2,633	6,963	6,940	9,032	9,573
<b>ESPAÑA</b>	<b>2,327</b>	<b>2,849</b>	<b>7,215</b>	<b>7,375</b>	<b>9,527</b>	<b>10,204</b>

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 9. TIPOS IMPOSITIVOS SOBRE LOS INGRESOS ESTIMADOS DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Comunidad autónoma	Impuesto						Conjunto de IES		
	ISDMT 1993	Alcohol		Tabaco		Hidrocarburos		1991	1993
		1991	1993	1991	1993	1991	1993		
Andalucía	0,298	0,070	0,089	0,824	0,924	1,614	1,731	2,509	3,042
Aragón	0,294	0,062	0,068	0,524	0,586	1,674	1,791	2,260	2,738
Asturias	0,321	0,055	0,060	0,600	0,671	1,824	1,955	2,479	3,008
Baleares	0,270	0,081	0,093	0,560	0,628	2,061	2,211	2,702	3,202
Cantabria	0,280	0,051	0,053	0,547	0,612	1,837	1,969	2,435	2,913
Castilla-León	0,319	0,045	0,050	0,503	0,563	1,565	1,673	2,113	2,604
Castilla-La Mancha	0,291	0,056	0,069	0,563	0,630	1,610	1,723	2,230	2,713
Cataluña	0,350	0,058	0,064	0,447	0,501	1,748	1,871	2,253	2,786
Comunidad Valenciana	0,313	0,058	0,071	0,630	0,705	1,777	1,905	2,465	2,994
Extremadura	0,342	0,043	0,052	0,723	0,808	1,555	1,668	2,320	2,870
Galicia	0,347	0,058	0,066	0,503	0,562	1,764	1,889	2,325	2,864
Madrid	0,338	0,040	0,049	0,550	0,617	1,615	1,729	2,205	2,734
Murcia	0,463	0,096	0,127	0,869	0,974	2,215	2,375	3,180	3,939
Navarra	0,477	0,036	0,040	0,389	0,433	1,472	1,573	1,897	2,522
País Vasco	0,305	0,040	0,044	0,511	0,571	1,613	1,724	2,152	2,629
Rioja	0,396	0,059	0,063	0,528	0,589	1,482	1,585	2,069	2,633
<b>ESPAÑA</b>	<b>0,323</b>	<b>0,057</b>	<b>0,067</b>	<b>0,597</b>	<b>0,669</b>	<b>1,673</b>	<b>1,792</b>	<b>2,327</b>	<b>2,849</b>

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 10. **INGRESOS MEDIOS**

Comunidad autónoma	Por hogar		Por unidad de consumo	
	Ptas.	%	Ptas.	%
Andalucía	1.935.786	89,439	757.003	84,905
Aragón	2.151.830	99,421	921.222	103,324
Asturias	2.214.498	102,316	917.098	102,861
Baleares	2.383.922	110,144	1.037.259	116,338
Cantabria	2.264.298	104,617	950.306	106,586
Castilla-León	2.115.997	97,765	901.790	101,144
Castilla-La Mancha	2.012.091	92,964	836.171	93,784
Cataluña	2.434.427	112,477	1.017.958	114,173
Comunidad Valenciana	2.060.303	95,192	864.475	96,959
Extremadura	1.727.038	79,794	703.020	78,850
Galicia	2.153.971	99,520	859.099	96,356
Madrid	2.722.177	125,772	1.135.908	127,403
Murcia	2.016.252	93,157	818.978	91,856
Navarra	2.618.862	120,999	1.039.873	116,631
País Vasco	2.577.625	119,094	1.053.328	118,141
Rioja	2.583.359	119,358	1.051.180	117,900
<b>ESPAÑA</b>	<b>2.164.370</b>	<b>100,000</b>	<b>891.589</b>	<b>100,000</b>

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 11. **RECAUDACIÓN MEDIA POR HOGAR. 1991**

Comunidad autónoma	IES		IVA		Imposición global	
	Ptas.	%	Ptas.	%	Ptas.	%
Andalucía	54.612	95,218	160.981	93,422	215.593	93,870
Aragón	52.808	92,072	161.907	93,959	214.715	93,488
Asturias	63.203	110,197	184.970	107,344	248.173	108,056
Baleares	69.278	120,789	177.709	103,130	246.988	107,540
Cantabria	61.419	107,086	175.230	101,691	236.649	103,038
Castilla-León	51.450	89,705	162.032	94,032	213.482	92,951
Castilla-La Mancha	51.574	89,922	162.731	94,437	214.305	93,310
Cataluña	66.768	116,413	206.992	120,123	273.760	119,196
Comunidad Valenciana	57.171	99,680	157.961	91,669	215.132	93,669
Extremadura	48.981	85,401	145.371	84,363	194.352	84,622
Galicia	59.270	103,339	176.736	102,565	236.006	102,758
Madrid	69.433	121,058	203.250	117,952	272.683	118,728
Murcia	70.073	122,175	171.143	99,319	241.216	105,027
Navarra	65.577	114,336	233.161	135,310	298.738	130,072
País Vasco	61.570	107,349	194.444	112,842	256.014	111,470
Rioja	52.243	91,088	171.331	99,428	223.574	97,345
<b>ESPAÑA</b>	<b>57.355</b>	<b>100,000</b>	<b>172.316</b>	<b>100,000</b>	<b>229.671</b>	<b>100,000</b>

FUENTE: Elaboración propia.



Tabla 12. RECAUDACIÓN MEDIA POR HOGAR DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES. 1991

Comunidad autónoma	Impuesto						Conjunto de los IES	
	Alcohol		Tabaco		Hidrocarburos		Ptas.	%
	Ptas.	%	Ptas.	%	Ptas.	%		
Andalucía	1.426	118,32	16.401	121,359	36.784	86,278	54.612	95,218
Aragón	1.250	103,69	11.867	87,806	39.691	93,096	52.808	92,072
Asturias	1.145	95,00	13.410	99,224	48.648	114,105	63.203	110,197
Baleares	1.549	128,52	13.612	100,719	54.117	126,933	69.278	120,789
Cantabria	1.121	92,97	13.325	98,595	46.973	110,177	61.419	107,086
Castilla-León	909	75,40	11.593	85,781	38.948	91,354	51.450	89,705
Castilla-La Mancha	1.085	89,99	12.447	92,102	38.042	89,229	51.574	89,922
Cataluña	1.466	121,60	12.613	93,330	52.689	123,583	66.768	116,413
Comunidad Valenciana	1.199	99,43	13.782	101,978	42.190	98,958	57.171	99,680
Extremadura	819	67,92	13.280	98,264	34.882	81,818	48.981	85,401
Galicia	1.276	105,83	11.515	85,203	46.479	109,018	59.270	103,339
Madrid	1.083	89,85	16.714	123,673	51.635	121,112	69.433	121,058
Murcia	1.839	152,53	17.647	130,573	50.587	118,654	70.073	122,175
Navarra	1.155	95,83	12.909	95,515	51.513	120,826	65.577	114,336
País Vasco	1.001	83,00	13.381	99,007	47.188	110,682	61.570	107,349
Rioja	1.294	107,32	12.561	92,939	38.389	90,043	52.243	91,088
<b>ESPAÑA</b>	<b>1.206</b>	<b>100,00</b>	<b>13.515</b>	<b>100,000</b>	<b>42.634</b>	<b>100,000</b>	<b>57.355</b>	<b>100,000</b>

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 13. RECAUDACIÓN MEDIA POR HOGAR. 1993

Comunidad autónoma	IES		IVA		Imposición global	
	Ptas.	%	Ptas.	%	Ptas.	%
Andalucía	67.898	94,646	163.112	93,441	231.010	93,792
Aragón	66.087	92,122	164.618	94,304	230.705	93,668
Asturias	77.930	108,631	189.142	108,353	267.072	108,434
Baleares	83.805	116,820	183.215	104,958	267.020	108,413
Cantabria	74.128	103,331	181.852	104,177	255.981	103,930
Castilla-León	64.569	90,006	164.022	93,963	228.591	92,810
Castilla-La Mancha	64.806	90,336	165.883	95,029	230.689	93,662
Cataluña	83.850	116,883	211.303	121,048	295.153	119,835
Comunidad Valenciana	71.036	99,021	159.391	91,310	230.427	93,555
Extremadura	61.187	85,291	147.293	84,379	208.479	84,644
Galicia	74.129	103,332	177.392	101,622	251.521	102,120
Madrid	86.571	120,676	206.403	118,241	292.975	118,950
Murcia	88.359	123,168	168.924	96,771	257.283	104,459
Navarra	87.134	121,460	232.452	133,164	319.585	129,755
País Vasco	77.434	107,939	196.895	112,794	274.329	111,380
Rioja	67.270	93,770	170.262	97,537	237.532	96,440
<b>ESPAÑA</b>	<b>71.739</b>	<b>100,000</b>	<b>174.561</b>	<b>100,000</b>	<b>246.300</b>	<b>100,000</b>

FUENTE: Elaboración propia.

**Tabla 14. RECAUDACIÓN MEDIA POR HOGAR DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES. 1993**

Comunidad autónoma	Impuesto								Conjunto de IES	
	ISDMT		Alcohol		Tabaco		Hidrocarburos		Ptas.	%
	Ptas.	%	Ptas.	%	Ptas.	%	Ptas.	%		
Andalucía	8.251	86,738	1.806	127,585	18.404	121,564	39.437	86,350	67.898	94,646
Aragón	8.964	94,224	1.362	96,218	13.282	87,733	42.480	93,012	66.087	92,122
Asturias	9.535	100,229	1.276	90,159	15.002	99,097	52.117	114,114	77.930	108,631
Baleares	8.755	92,030	1.738	122,756	15.273	100,885	58.040	127,082	83.805	116,820
Cantabria	7.713	81,075	1.158	81,817	14.900	98,422	50.357	110,261	74.128	103,331
Castilla-León	8.880	93,345	1.012	71,519	12.973	85,695	41.703	91,312	64.569	90,006
C. La Mancha	8.818	92,697	1.332	94,116	13.943	92,100	40.713	89,143	64.806	90,336
Cataluña	11.671	122,681	1.625	114,818	14.153	93,484	56.402	123,495	83.850	116,883
C. Valenciana	8.895	93,506	1.463	103,335	15.443	102,011	45.235	99,044	71.036	99,021
Extremadura	7.942	83,483	983	69,463	14.859	98,152	37.402	81,895	61.187	85,291
Galicia	10.045	105,595	1.422	100,462	12.888	85,128	49.774	108,984	74.129	103,332
Madrid	11.147	117,172	1.353	95,591	18.757	123,901	55.314	121,114	86.571	120,676
Murcia	11.926	125,361	2.401	169,625	19.794	130,751	54.238	118,758	88.359	123,168
Navarra	16.430	172,706	1.271	89,827	14.380	94,988	55.052	120,541	87.134	121,460
País Vasco	10.807	113,598	1.105	78,044	14.945	98,718	50.577	110,743	77.434	107,939
Rioja	10.798	113,508	1.371	96,827	14.020	92,607	41.081	89,950	67.270	93,770
<b>ESPAÑA</b>	<b>9.514</b>	<b>100,000</b>	<b>1.415</b>	<b>100,000</b>	<b>15.139</b>	<b>100,000</b>	<b>45.671</b>	<b>100,000</b>	<b>71.739</b>	<b>100,000</b>

FUENTE: Elaboración propia.

**Tabla 15. ÍNDICES DE PROGRESIVIDAD TERRITORIAL DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO**

Impuestos	Ingresos declarados		Ingresos por unidad de consumo	
	1991	1993	1991	1993
IVA	0,441	0,189	3,938	3,677
IES	1,885	1,800	6,761	6,579
<b>Imposición global</b>	<b>0,793</b>	<b>0,619</b>	<b>4,647</b>	<b>4,494</b>

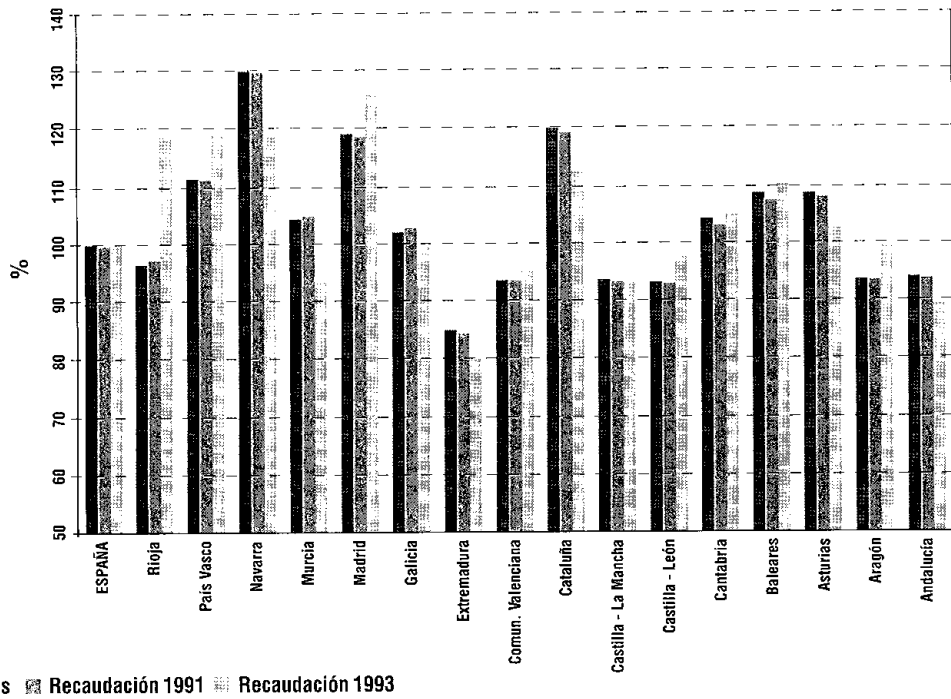
FUENTE: Elaboración propia.

**Tabla 16. ÍNDICES DE PROGRESIVIDAD TERRITORIAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES**

Impuestos	Ingresos declarados		Ingresos por unidad de consumo	
	1991	1993	1991	1993
I. Hidrocarburos	-0,617	-0,605	3,696	3,728
I. Tabaco	10,594	10,581	16,901	16,916
I. Alcohol	9,416	13,907	16,255	22,183
ISDMT	—	-0,745	—	2,822
<b>IES</b>	<b>1,885</b>	<b>1,800</b>	<b>6,761</b>	<b>6,579</b>

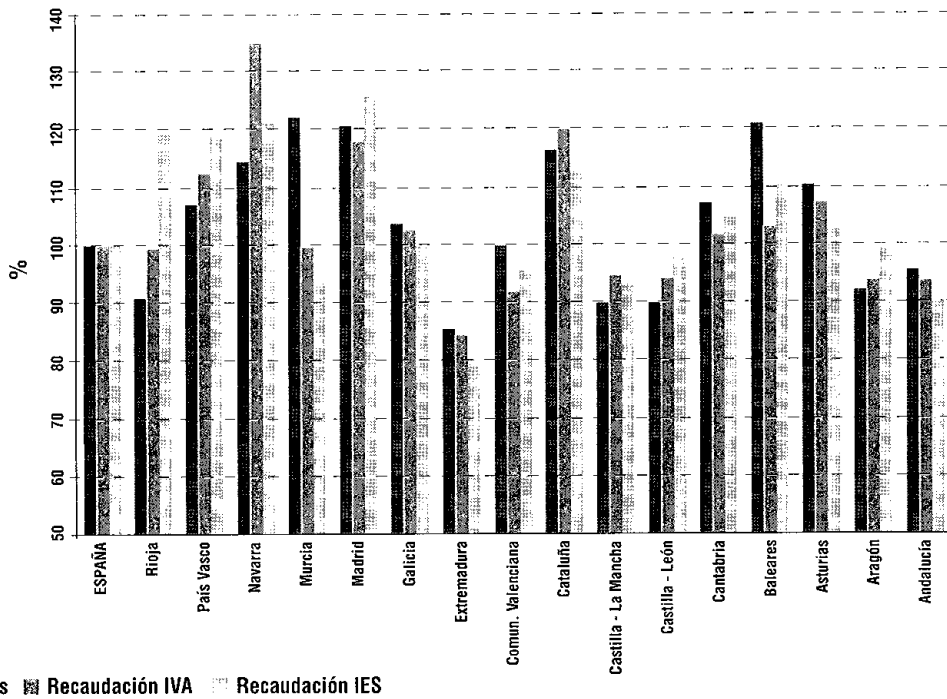
FUENTE: Elaboración propia.

Gráfico 1. RELACIÓN ENTRE LOS INGRESOS Y LA RECAUDACIÓN MEDIA POR HOGAR



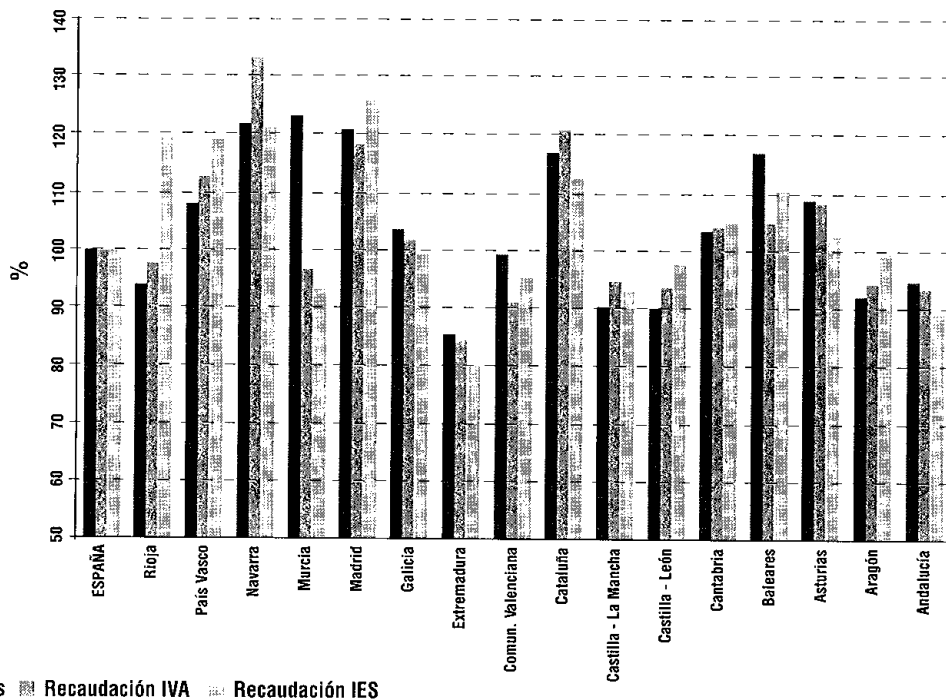
FUENTE: Tablas 9, 10 y 12.

Gráfico 2. RELACIÓN ENTRE LOS INGRESOS Y LA RECAUDACIÓN MEDIA POR HOGAR. 1991



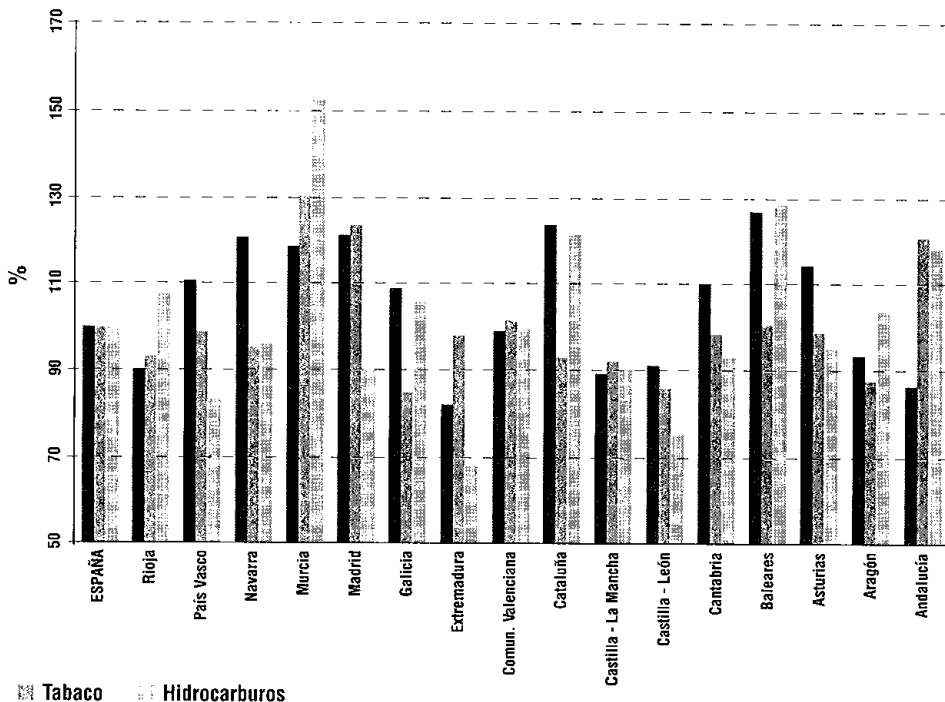
FUENTE: Tablas 9 y 10.

Gráfico 3. RELACIÓN ENTRE LOS INGRESOS Y LA RECAUDACIÓN MEDIA POR HOGAR. 1993



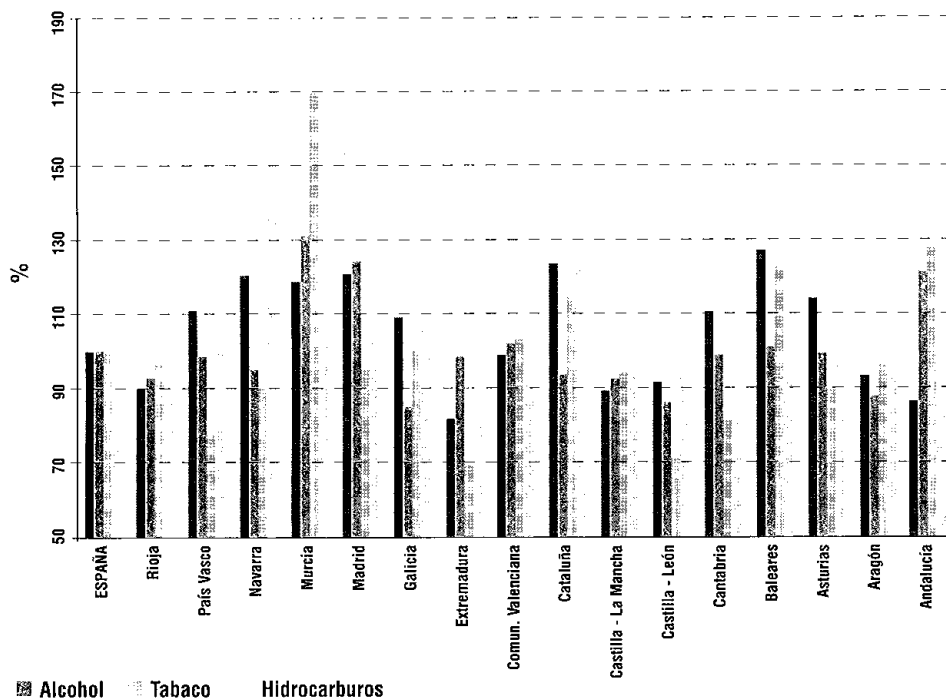
FUENTE: Tabla 9 y 12.

Gráfico 4. RELACIÓN ENTRE LA RECAUDACIÓN MEDIA POR HOGAR DE LOS DISTINTOS IMPUESTOS ESPECIALES. 1991



FUENTE: Tabla 11.

Gráfico 5. RELACIÓN ENTRE LA RECAUDACIÓN MEDIA POR HOGAR DE LOS DISTINTOS IMPUESTOS ESPECIALES. 1993



FUENTE: Tabla 13.

## Bibliografía

ARGIMÓN, I., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y SALAS, R. (1987). "¿Quién pagaba los impuestos indirectos en España?. Un ejercicio de reparto de la carga impositiva indirecta en 1980". Hacienda Pública Española. Nº.104.

AVELLANEDA, P.A. (1998). "Incidencia personal y territorial de la imposición sobre el consumo en España. 1991-1993". Tesis doctoral. Universidad de Málaga.

BELTRÁN, R. (1991): «La Cessio de la fase minorista de L'Impost sobre el Valor Afegit a la Generalitat de Catalunya», Tesis Doctoral, Barcelona, mimeo.

BRANDTS, J. Y LÓPEZ GARCÍA, M.A. (1994): «La armonización fiscal indirecta en Europa: un panorama desde el análisis económico», Hacienda Pública Española, nº 2.

BRIONES, J., ESTRADA, A. y HERNANDO, Y. (1993). "Evaluación de los efectos de reformas en la imposición indirecta". Documento de Trabajo Nº.9306. Banco de España.

CALONGE, S. y MANRESA, A. (1997). "Redistribución y estado de bienestar". Moneda y Crédito. Nº.204. Fundación Central-Hispano.

CORTECERO MONTIJANO, J.A. (1991): «El principio de solidaridad en la financiación de las Comunidades Autónomas», Presupuesto y Gasto Público, nº 5.

CORTECERO MONTIJANO, J.A. (1994): «Seminario sobre el papel del sector público en la actividad económica», Generalitat de Catalunya, Intitut d'Estudis Autònòmics.

DOLADO, J.J., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y ROLDÁN, (1994). "Convergencia económica entre las provincias españolas: Evidencia empírica". Documento de Trabajo 9406. Banco de España.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y SALAS, R. (1991). "Incidencia redistributiva del IVA". Nº.119.

- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, (1992): «Encuesta de Presupuestos familiares 1990-1991», Madrid.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, (1993): «Contabilidad Nacional de España. Base 1986. Serie contable 1987-1992 y tabla Input-Output 1989», Madrid.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, (1993b): «Contabilidad Regional de España. Base 1986. Serie homogénea 1980-1989», Madrid.
- KEHOE, T. J., MANRESA, A., POLO, C. Y SANCHO, F. (1989). "Un análisis de equilibrio general del sistema impositivo indirecto en España". Documento de Trabajo 8903. Fundación Empresa Pública.
- LAGARES, M. (1975). "La distribución de la carga tributaria en España: Algunos aspectos de interés para la política fiscal". Hacienda Pública Española, N.º.33.
- LASHERAS, M. A., RADABÁN, I. y SALAS, R. (1994). "Efectos redistributivos entre CC.AA.". Hacienda Pública Española. N.º.129-2.
- LÓPEZ NICOLÁS, A. (1993). "Microeconomic models of consumer demand and simulation of indirect tax reforms". European PH. D. Thesis. University Institute. Florencia.
- MCLURE, C.E. (ed.) (1983): «Tax assignment in federal countries», Canberra.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1992): «Resultados IVA 1990», Madrid.
- MUSGRAVE, R.A. (1983): «Who should tax, where and what?», en McLure (ed.) (1983), pp. 2-22.
- OATES, W.E. (1977): «Federalismo Fiscal», Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.
- PENA, B., CALLEALTA, J., CASAS, J.M., MEREDIZ, A. y NÚÑEZ, J. (1996). "Distribución Personal de la renta en España". Madrid. Ediciones Pirámide.
- PÉREZ MORALES, L. (1974). "Distribución de la carga tributaria por escalones de renta". Hacienda Pública Española, N.º.27.
- PLA, M.A. Y VILLARREAL, E. (1991): «Financiación de las Comunidades Autónomas: Desarrollo de modelos alternativos», Palau 14, n.º 13.
- SÁNCHEZ MALDONADO, J. (1984): «Los efectos económicos de los impuestos indirectos sobre la demanda agregada», Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales, n.º 14.
- SÁNCHEZ MALDONADO, J. (1986): «Los efectos económicos y financieros del IVA sobre la Hacienda y la Economía Andaluza», Consejería de Hacienda, Junta de Andalucía.
- SÁNCHEZ MALDONADO, J. (1992): «La propuesta andaluza de reforma de la financiación territorial de la sanidad», Seminario sobre la distribución entre las CC.AA. de los recursos públicos de la sanidad, Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics.
- SÁNCHEZ MALDONADO, J. (1993): «La financiación de las transferencias sanitarias: situación actual y propuestas de reformas», Comunicación presentada a las Jornadas sobre Haciendas Territoriales y Corresponsabilidad Fiscal, Santiago de Compostela.
- SÁNCHEZ MALDONADO, J. (dir) (1990): «La financiación del gasto sanitario», Junta de Andalucía, Sevilla, Mimeo.
- SÁNCHEZ MALDONADO, J. Y GÓMEZ SALA, J.S. (1995): «La imposición sobre el consumo y la financiación de las Comunidades Autónomas a la luz de la Teoría de la Hacienda Pública y del derecho comparado: Especial referencia al IVA», Consejería de Economía y Hacienda, Junta de Andalucía, mimeo.
- SÁNCHEZ MALDONADO, J. Y GÓMEZ SALA, J.S. (1996a): "La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica", Papeles de Economía Española, n.º 69, 1996, pp. 212-226.
- SÁNCHEZ MALDONADO, J. Y GÓMEZ SALA, J.S. (1996b): "El impuesto sobre el valor añadido como tributo descentralizado: análisis del caso español", Revista de Estudios Regionales, 2ª época, mayo-agosto, 1.996, pp. 43-88.
- SOLANA, F., ARANA, R., BARRIO, J., FERNÁNDEZ, R., FERNÁNDEZ, P. y LÓPEZ, M. (1989). "Efectos económicos de los Impuestos Especiales". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- VVAA (1995): «Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.