

La financiación autonómica y la eliminación del Impuesto sobre el patrimonio: dos alternativas financieras para compensar la pérdida recaudatoria

Mónica GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO
Colegio Universitario Cardenal Cisneros
Madrid

Resumen: En este trabajo se analizan dos posibles alternativas financieras a la pérdida de recaudación en la financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, motivada por la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio para la declaración del año 2008. La primera posibilidad sería aumentar al máximo el tramo autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. La segunda, el establecimiento de un Impuesto autonómico sobre Ventas Minoristas del Tabaco.

Abstract: In this composition it is analyzed two possible financial alternatives to the plunge of tax revenue for the “Comunidades Autónomas de Regimen Común”, due to the suppression of the property tax for the 2008’s declarations. The first possibility could be to increase to the maximum the regional section of the tax on retail sale of hydrocarbons. The other alternative, the establishment of a regional tax on retail sale of tobacco.

Palabras clave: Financiación Comunidades Autónomas, Recaudación, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre ventas minoristas de determinados Hidrocarburos, Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Key words: “Comunidades Autónomas” financing, Tax revenue, property Tax, Tax on retail sales of hydrocarbons, Tax on proceedings of tobacco.

Sumario:

I. Introducción.

II. El Impuesto sobre el Patrimonio como instrumento financiero autonómico.

III. Alternativas a la pérdida de recaudación por la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.

- 3.1. *Utilización al máximo del tramo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.*
- 3.2. *El impuesto autonómico sobre Ventas Minoristas del Tabaco.*
 - 3.2.1. Tipos impositivos en el Impuesto especial sobre las Labores del Tabaco: exigencias comunitarias.

IV. Consideraciones finales.

V. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

El 19 de abril de 2008 el Consejo de Ministros aprobó, junto a otras medidas para hacer frente a la crisis económica actual, la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, a partir del ejercicio 2008. La Ley 4/2008, BOE 23 diciembre 2007, reconoce la pérdida de capacidad del mismo para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado. Por ello, se modifica el art. 33 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, estableciendo una bonificación del 100%. Se derogan los arts. 6, 36, 37, 38 y Disposición Transitoria.

La desaparición del Impuesto sobre el Patrimonio afecta a la financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA). Sin mediar decisión alguna por su parte, acaban de perder en torno a un 6% de la recaudación de los tributos cedidos tradicionales. Las CCAA vuelven a ser espectadores pasivos, como ha ocurrido en otras ocasiones, de medidas que les afectan, sin que hayan contado con su opinión.

En la actualidad, existen tesis políticas que defienden su supresión, al igual que la del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por considerarlo un impuesto “residual”. Se trata de un impuesto que no ha sido puesto al día, a pesar de las transformaciones económicas, los cambios en los valores monetarios de los bienes y la inflación. Penaliza el ahorro familiar al imponer una doble tributación a las rentas ahorradas, y, por tanto, la inversión, y recae fundamentalmente sobre las rentas medias, lo que atenta contra la equidad ¹. Las rentas altas tienen diversos instrumentos legales y fáciles mecanismos de elusión, a través de la creación de sociedades, por ejemplo. Además es contrario a la eficiencia: penaliza el fruto del esfuerzo laboral y empresarial, haciendo menos atractivo trabajar, ahorrar y asumir riesgos. Por último, no está vigente en los países de nuestro entorno, excepto en Francia ².

1. En Francia, por el contrario, afecta a las rentas altas porque tiene un mínimo exento muy superior (720.000 €) y un tipo máximo del 1,8%.

2. Este impuesto está vigente en: Francia y España. En otros Estados miembros nunca ha existido esta figura tributaria, y en otros fue derogada (Austria: 1994; Dinamarca: 1995; Alemania: 1997 y Holanda: 2001). Actualmente, en Suecia, se encuentra en el Parlamento para su desaparición definitiva.

II. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO COMO INSTRUMENTO FINANCIERO AUTONÓMICO

Desde la aparición de las CCAA, el Impuesto sobre el Patrimonio ha sido uno de los tributos cedidos tradicionales. La reforma del sistema de financiación autonómica por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, estableció modificaciones en la cesión del mismo. Desde el año 2002, las CCAA pueden regular el mínimo exento, el tipo de gravamen sin límites y además, pueden aprobar deducciones y bonificaciones de la cuota.

Este impuesto no ha sido utilizado por las CCAA para ejercer su responsabilidad fiscal a través del mismo. Hasta fechas relativamente recientes, las CCAA no han ejercitado sus competencias normativas para modificar su regulación. La normativa estatal se aplicaba en todas ellas. En la actualidad, Cantabria, Madrid y Baleares ³, han modificado la tarifa y nueve comunidades han cambiado el mínimo exento (Andalucía, Canarias, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, Valencia y Baleares), afectando en dos de ellas sólo al mínimo exento para discapacitados.

CUADRO 2.1
Normativa sobre el patrimonio en las CCAA de régimen común

CCAA régimen común	Mínimo Exento	Min. Exento discapacidad >=33%	Min. Exento discapacidad >=65%	Tarifa	B y D Patrimonios protegidos Ley 41/2003
ANDALUCIA		250.000			
ARAGÓN					
ASTURIAS					
BALEARES	120.000	150.000	300.000	modificada	
CANARIAS	120.000		400.000		
CANTABRIA	150.000	200.000	300.000	modificada	
CAST LEÓN					Exención
CAST L-M					
CATALUÑA	108.200		216.400		Bonif. 99%
C. VALENCIA	150.000		250.000		
EXTREMADURA		120.000	180.000		
GALICIA	108.200		216.400		
MADRID	112.000		224.000	modificada	
MURCIA					
LA RIOJA					

FUENTE: AEAT. Elaboración propia. Extremadura tiene además establecido un mínimo exento discapacidad >=50% hasta 65% de 150.000€.

3. Estas dos últimas CCAA para la declaración del año 2008.

La evolución en la recaudación obtenida de este impuesto en las CCAA de régimen común ha sido creciente en todas las CCAA, sin excepción. En 2006 ascendió a 1.440.188 miles de euros ⁴, cifra que recoge la recaudación en Canarias en dicho año. El resto de tributos cedidos tradicionales ascendió en el mismo año a 22.217.519 miles de euros. Los ingresos de estos tributos también han sido crecientes, y haciéndolo a tasas superiores a las del Impuesto sobre el Patrimonio. Este impuesto es de todos los tributos cedidos tradicionales el que menos recauda.

III. ALTERNATIVAS A LA PÉRDIDA DE RECAUDACIÓN POR LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

En este trabajo, se van a analizar dos posibles alternativas para compensar la pérdida recaudatoria en la financiación autonómica, motivada por la eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio. En primer lugar, se contempla la posibilidad de desarrollar al máximo el tipo autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (en adelante IVMDH) y, en segundo lugar, establecer un Impuesto sobre las ventas minoristas del tabaco. Dichas medidas podrían tomarse de forma aislada o ser complementarias.

La solución que se propone proporciona una base amplia y estable. Para aumentar la suficiencia financiera de las CCAA es necesaria una figura con gran potencial recaudatorio. El consumo presenta una distribución entre CCAA más igualitaria que la renta y la riqueza, por lo tanto, las diferencias de recaudación entre las distintas CCAA serán inferiores, y menores las transferencias niveladoras necesarias para garantizar recursos.

Los impuestos autonómicos son perfectamente visibles por los ciudadanos. Se avanza en perceptibilidad social y provocan un rechazo menor en los contribuyentes que la imposición sobre la renta por encubrirse en el precio.

Se adecuan al principio territorial del beneficio al recaer sobre quienes consumen bienes y utilizan servicios en la CCAA correspondiente, sean o no residentes. Sobre todo en aquellas comunidades que reciben alto número de visitantes que consumen servicios públicos, ocasionando gastos autonómicos.

De igual modo, su administración sería asequible. El primer impuesto ya está siendo utilizado en la financiación de las CCAA y para el segundo, en principio, no existen graves problemas para su exacción en fase minorista. El número de expendedurías de tabaco no es muy elevado, pudiendo ejercerse un

4. Fuente: «Recaudación por tributos cedidos gestionados por las CCAA y tributos concertados. Ejercicio 2006», elaborado por la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda.

control. La determinación de la fase minorista se puede delimitar perfectamente, y tampoco presenta problemas de exportación interterritorial.

A continuación, se va a realizar una valoración de las dos medidas propuestas.

3.1. *Utilización al máximo del tramo autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos*

La primera solución que se propone, consiste en utilizar al máximo el tipo impositivo del tramo autonómico de este impuesto. Evidentemente, el rendimiento no va a ser igual en todas las CCAA. En la actualidad, sólo seis de ellas lo tienen establecido. Ninguna al máximo posible, y en cinco de ellas con un tipo superior a Madrid. Aún a pesar de ser la primera CCAA en establecerlo, tiene los menores tipos impositivos. Por tanto, en algunas CCAA el posible recorrido es mayor ⁵.

La estimación se va a realizar para el año 2006. El escenario con el que se va a trabajar, consiste en estimar a partir de la recaudación real del año 2006, la que se hubiera obtenido por CCAA si se hubiese aplicado el tipo impositivo del tramo autonómico al máximo permitido en la Ley 21/2001 que regula este impuesto. Las cantidades recaudadas adicionalmente las compararemos con la recaudación obtenida por el Impuesto sobre el Patrimonio en dicho año.

El tipo de gravamen está constituido por la suma de los tipos estatal y autonómico. El tipo estatal es:

- gasolinas: 24 euros por mil litros
- gasóleo de uso general: 24 euros por mil litros
- gasóleo de uso especial y calefacción: 6 euros por mil litros
- fuelóleo: 1 euro por tonelada
- queroseno de uso general: 24 euros por mil litros
- queroseno de calefacción: 6 euros por mil litros.

El tipo autonómico es el que apruebe cada CCAA. Si una CCAA decide no aprobar ningún tipo, el tipo será sólo el estatal. En el art. 44 de la Ley 21/2001 se estableció la banda de tipo de gravamen autonómico que podían establecer:

- gasolinas: desde 0 hasta 10 euros por mil litros
- gasóleo de uso general: desde 0 hasta 10 euros por mil litros

5. Canarias queda al margen de esta posibilidad, ya que en su territorio no se aplica el IVMDH. Tendría que acudir al incremento de los tipos impositivos del Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo para compensar la pérdida de recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio (37.213 miles de euros en el año 2006).

- gasóleo de uso especial y calefacción: desde 0 hasta 2,50 euros por mil litros
- fuelóleo: desde 0 hasta 0,40 euros por tonelada
- queroseno de uso general: desde 0 hasta 10 euros por mil litros
- queroseno de calefacción: desde 0 hasta 2,50 euros por mil litros ⁶.

En el cuadro 3.1 se refleja la evolución de los tipos impositivos aplicables en los dos tramos, tanto en el estatal como en el autonómico. El tramo estatal no ha experimentado desde 2002 ninguna modificación, excepto la eliminación del tipo impositivo del queroseno para calefacción que se suprime a partir del año 2003. En el tramo autonómico, por el contrario se han producido sucesivos incrementos. También a partir del año 2003, el tipo impositivo para el queroseno de calefacción desaparece. En la actualidad, los tipos impositivos máximos que se pueden aplicar son exactamente del doble que los estatales. Las CCAA tienen a su disposición un amplio margen de actuación, como queda reflejado en el cuadro 3.1. No obstante, en ninguna CCAA que lo ha regulado, está establecido al máximo posible.

CUADRO 3.1
Evolución tipos impositivos aplicables por el IVMDH

CONCEPTO	T. ESTATAL 2006	T. AUTO 2002	T. AUTO 2003	T. AUTO 2004	T. AUTO 2005	T. AUTO 2006
Gasolinas auto	24	0-10	0-17	0-24	0-24	0-48
Gasóleo uso general	24	0-10	0-17	0-24	0-24	0-48
Gasóleo uso especial	6	0-2,50	0-4,25	0-6	0-6	0-12
Fuelóleos	1	0-4	0-0,70	0-1	0-1	0-2

FUENTE: Estudio relativo a los IIEE, año 2006, AEAT. Elaboración propia.

Las CCAA de Madrid, Asturias, Galicia, Cataluña, Castilla-La Mancha y Valencia han establecido tipos de gravamen autonómicos.

6. En la disposición transitoria tercera de esta Ley se regula la capacidad normativa en este impuesto en los años 2003, 2004 y siguientes. La banda correspondiente a cada año se amplía. Concretamente en el año 2003: la banda de las gasolinas auto, gasóleo uso general y queroseno uso general se situó desde 0 a 17 € por mil litros (en 2004 pasa a 0-24 € por mil litros); el gasóleo de uso especial y calefacción se situó en la banda 0-4,25 € por mil litros (en 2004, paso a 0-6 € por mil litros) y el fuelóleo en 0-0,70 € por tonelada (en 2004, 0-1 € por tonelada). El intervalo de las bandas autorizadas en el tramo autonómico se ha duplicado a partir del 1 de enero de 2006 respecto de la última elevación en 2004.

Madrid, el 1 de agosto del año 2002 ⁷, fue la primera comunidad en aplicar los niveles superiores de la banda autorizada. A partir del año 2004, el tramo autonómico fue aplicado por las otras CCAA ⁸ que lo han regulado. Castilla La-Mancha y Valencia los establecieron en el 2006.

En cuanto al grado de ejercicio de esta competencia, teniendo en cuenta la banda máxima de tipos autonómicos vigente hasta la asunción de las nuevas competencias ofrecidas por la Ley 25/2006, únicamente Cataluña agotó al máximo el límite de tipos de gravamen que ofrecía la Ley 21/2001. Asturias y Galicia no agotaron el límite de tipos en relación con el gasóleo de uso general y Madrid estableció tipos por debajo de los tipos máximos previstos en todos los productos gravados. Con las nuevas competencias asumidas, ninguna CCAA agota la banda máxima permitida. Por otro lado, Galicia no ha regulado el tramo para el gasóleo de uso especial.

En el cuadro 3.2 se recogen los tipos impositivos del tramo autonómico por CCAA que están actualmente en vigor.

CUADRO 3.2
Tipos impositivos tramo autonómico

CONCEPTO	MADRID	ASTURIAS	GALICIA	CATALUÑA	CASTILLA-LAMANCHA	VALENCIA
AÑO establecimiento	2002	2004	2004	2004	2006	2006
Gasolinas auto	17	24	24	24	24	24
Gasóleo uso general	17	20	12	24	24	12
Gasóleo uso especial	4,25	6		6	2	0
Fuelóleos	0,7	1	1	1	1	1
Queroseno uso general	17	24	24	24	24	24

FUENTE: Estudio relativo a los IIEE, año 2006, AEAT. Elaboración propia. Los tipos impositivos son los actuales en vigor.

7. Ley 7/2002, de 25 de julio, *BOE* 23 agosto, por la que se regula el tipo de gravamen autonómico del IVMDH. A partir del año 2003, se incrementan los tipos, siendo estos los que aparecen reflejados en el cuadro 3.2.

8. Galicia: Ley 9/2003, de 23 de diciembre, *BOE* 29 enero 2004; Asturias: Ley 6/2003, de 30 de diciembre, *BOE* 29 de enero de 2004 y Cataluña: Ley 7/2004, de 16 de julio, *BOE* 29 de septiembre.

En el cuadro 3.3 se refleja la distribución territorial de la recaudación del IVMDH en el año 2006. En la primera columna aparecen las cifras de recaudación por CCAA, tanto del tramo estatal como del autonómico cuando este existe, y en la segunda columna, se ha estimado la distribución porcentual de dicha recaudación.

Según se desprende del cuadro 3.3, el 24,39% de los ingresos se han realizado en Cataluña, el 12,99% en Valencia, el 12,98% en Madrid, y el 12,32% en Andalucía (donde no está establecido el tramo autonómico), quedando el 38,32% para el resto de CCAA. Los datos se refieren al total de las cuotas devengadas tanto por aplicación del tipo estatal como del autonómico.

En el cuadro 3.4, se recoge la distribución de la recaudación tanto por tramo estatal como autonómico, en el caso de que la banda del tramo autonómico se estableciera en todas las CCAA al máximo legal permitido. Dado que no en todas las CCAA este tramo existe, y si existe es con tipos distintos, en la última columna se han calculado las ganancias resultantes de la aplicación al máximo posible por CCAA.

CUADRO 3.3
Distribución territorial recaudación IVMDH año 2006

CCAA	Total recaudación	% s/total
ANDALUCÍA	153.852.956	12,32
ARAGÓN	37.090.859	2,97
ASTURIAS	37.518.002	3,00
BALEARES	20.928.024	1,68
CANTABRIA	13.766.485	1,10
CASTILLA-LA MANCHA	118.263.508	9,47
CASTILLA LEÓN	81.999.762	6,56
CATALUÑA	304.683.906	24,39
EXTREMADURA	23.535.569	1,88
GALICIA	89.801.868	7,19
MADRID	162.109.899	12,98
MURCIA	35.921.741	2,88
LA RIOJA	7.490.903	0,60
VALENCIA	162.234.647	12,99
TOTAL CCAA	1.249.198.129	100,00

FUENTE: AEAT. Elaboración propia, en euros.

CUADRO 3.4.
Estimación recaudación territorial IVMDH 2006, en euros

CCAA	Recaudación Tramo Estatal	Recaudación Tramo Autonómico	Ganancias recaudación
ANDALUCÍA	153.852.956	307.705.912	307.705.912
ARAGÓN	37.090.859	74.181.718	74.181.718
ASTURIAS	19.969.718	39.939.436	22.391.152
BALEARES	20.928.024	41.856.048	41.856.048
CANTABRIA	13.766.485	27.532.970	27.532.970
CASTILLA-LA MANCHA	61.175.391	122.350.782	65.262.665
CASTILLA LEÓN	81.999.762	163.999.524	163.999.524
CATALUÑA	152.937.362	305.874.724	154.128.180
EXTREMADURA	23.535.569	47.071.138	47.071.138
GALICIA	57.458.051	114.916.102	82.572.285
MADRID	95.240.893	190.481.786	123.612.780
MURCIA	35.921.741	71.843.482	71.843.482
LA RIOJA	7.490.903	14.981.806	14.981.806
VALENCIA	101.265.971	202.531.942	141.563.266
TOTAL CCAA	862.633.685	1.725.267.370	1.338.702.926

FUENTE: Estudio relativo a los IIEE, año 2006. AEAT. Elaboración propia.

En el cuadro 3.5 se realiza la comparación entre las ganancias de recaudación obtenidas en el cuadro 3.4 en cada CCAA, con la recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio en el año 2006. La cifra total por el incremento en el tramo autonómico es ligeramente inferior. Lógicamente las CCAA que no tienen establecido este tramo tienen un aumento de recaudación muy superior a la obtenida en el Impuesto sobre el Patrimonio. Solamente en dos CCAA la ganancia es menor que lo recaudado por el Impuesto sobre el Patrimonio: Madrid, y Cataluña. Se trata de dos CCAA que tienen los mayores ingresos en este impuesto, y con unos porcentajes muy superiores en su recaudación por habitante ⁹, siendo por otro lado, CCAA donde ya estaba establecido el tramo autonómico, produciéndose ganancias menos importantes.

9. En GÓMEZ DE LA TORRE, M., *El sistema de financiación, o.c.*, pp.111-122, se recogen los cálculos de estos datos.

CUADRO 3.5
Comparación recaudación tramo autonómico IVMDH /IP

CCAA	Ganancias recaudación	Recaudación I.Patrimonio
ANDALUCÍA	307.706	122.734
ARAGÓN	74.182	50.456
ASTURIAS	22.391	32.172
BALEARES	41.856	41.922
CANTABRIA	27.533	27.353
CASTILLA-LA MANCHA	65.263	25.711
CASTILLA LEÓN	164.000	61.755
CATALUÑA	154.128	362.929
EXTREMADURA	47.071	9.460
GALICIA	82.572	65.086
MADRID	123.613	412.132
MURCIA	71.843	27.244
LA RIOJA	14.982	16.677
VALENCIA	141.563	147.344
TOTAL CCAA	1.338.703	1.402.975

FUENTE: Elaboración propia, en miles de euros.

Por último, para establecer comparaciones entre CCAA, se calcula la recaudación per cápita. La misma se obtiene dividiendo la recaudación obtenida por este impuesto relativa a cada CCAA, entre su número de habitantes ¹⁰. A partir de los datos de recaudación obtenida en cada CCAA, se han obtenido los porcentajes representativos de la *presión fiscal*. Entendida esta como la relación existente entre los ingresos tributarios y el producto interior bruto a precios de mercado de cada una de las CCAA.

A pesar de la aceptación generalizada, de la presión fiscal como indicador del sacrificio que supone para los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias, tiene el inconveniente de no considerar el nivel de renta de los mismos. A igualdad de recaudación, el sacrificio realmente soportado será superior para aquel cuyo poder adquisitivo sea menor. Este problema se solventa si se considera el *esfuerzo fiscal*, entendido como la relación existente

10. El número de habitantes se ha obtenido de www.INE.es, también el PIB a precios de mercado y el índice de renta regional.

entre la presión fiscal y la renta per cápita ¹¹ en cada comunidad. El esfuerzo fiscal es el indicador más idóneo para comparar los sacrificios realmente efectuados por los contribuyentes.

Los datos relativos a la recaudación por habitante, la presión fiscal y el esfuerzo fiscal de las quince CCAA quedan reflejados en el cuadro 3.6 que se han estimado, a partir de la recaudación del tramo autonómico del IVMDH.

La recaudación por habitante que se obtiene tanto en Castilla La-Mancha como en Castilla y León son cantidades muy superiores a las del resto de CCAA, y muy por encima de la media total. Castilla La-Mancha y Extremadura soportan el mayor esfuerzo fiscal, muy superior al total del resto de las CCAA analizadas. Madrid junto con Cataluña son las dos CCAA que tienen el menor, al tratarse de las dos CCAA más ricas.

CUADRO 3.6
Recaudación por habitante, presión y esfuerzo fiscal

CCAA	Recaudación T. Autonómico	Recaudación Habitante	Presión Fiscal	Esfuerzo Fiscal
ANDALUCÍA	307.705.912	39,21	0,23	0,29
ARAGÓN	74.181.718	58,60	0,25	0,23
ASTURIAS	39.939.436	37,75	0,19	0,21
BALEARES	41.856.048	41,94	0,17	0,16
CANTABRIA	27.532.970	49,15	0,22	0,23
CASTILLA-LM	122.350.782	64,09	0,37	0,47
CASTILLA LEÓN	163.999.524	66,13	0,31	0,32
CATALUÑA	305.874.724	43,70	0,17	0,14
EXTREMADURA	47.071.138	43,89	0,29	0,43
GALICIA	114.916.102	42,24	0,23	0,28
MADRID	190.481.786	31,81	0,11	0,08
MURCIA	71.843.482	53,18	0,29	0,35
LA RIOJA	14.981.806	49,40	0,21	0,20
VALENCIA	202.531.942	43,15	0,21	0,23
TOTAL CCAA	1.725.267.370	43,96	0,20	0,20

FUENTE: Elaboración propia. En euros.

11. Por razones de simplificación, para medir el esfuerzo fiscal se utiliza el PIB por habitante expresado en tanto por uno de unidades de poder adquisitivo. La medición del esfuerzo

Para finalizar, quisiéramos destacar un inconveniente en la utilización de este impuesto al tipo máximo posible: la incidencia del impuesto en los precios y fiscalidad de los hidrocarburos, en un momento de elevados precios de estos y fuerte tasa de inflación en la economía española.

Considerando constante la estructura de la demanda, este impuesto no solo introduce un nuevo componente fiscal del precio en la cuantía de sus tipos impositivos, sino que incrementa la base imponible del IVA y, por tanto, la cuota exigible por este impuesto.

Según datos del Estudio relativo a los Impuestos Especiales en el año 2006, el incremento que se ha producido en los precios antes de impuestos, junto con el correspondiente incremento producido en el tipo impositivo medio ponderado del IVMDH, como consecuencia de la implantación de tipos autonómicos, se han trasladado en su totalidad al precio de venta al público, modificando tanto la carga fiscal como la presión fiscal. La evolución de los precios de los crudos también ha influido. En el 2006, la presión fiscal de las gasolinas se sitúa en torno al 52,32%. En los gasóleos de automoción, la presión fiscal es algo inferior, en torno al 45,50%. La carga fiscal para los primeros se ha incrementado en un 2,38%, y los segundos han soportado un incremento del 2,4%. La utilización del tramo autonómico al máximo permitido en la Ley, aumentaría aún más la carga fiscal.

3.2. *El impuesto autonómico sobre ventas minoristas del tabaco*

La segunda opción que vamos a considerar para la pérdida recaudatoria ocasionada por la eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio, es el establecimiento de un impuesto autonómico en fase minorista sobre el tabaco.

El Impuesto especial sobre las Labores del Tabaco es también un impuesto armonizado como el Impuesto sobre Hidrocarburos, sujetos a una serie de directivas comunitarias. De igual modo que se ha podido establecer un impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos, en esta investigación se propone la creación de un impuesto autonómico similar, pero para las ventas de tabaco. La condición que debe cumplir es que no de lugar, en el comercio intracomunitario, a formalidades relativas al cruce de fronteras. Su potencia recaudatoria no es tan importante como la del Impuesto de Hidrocarburos, pero el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, del resto de Impuestos Especiales es el segundo en importancia recaudatoria.

fiscal como la presión fiscal ajustada permite realizar comparaciones y mantener constante el valor de referencia, ya que necesariamente la presión fiscal media y el esfuerzo fiscal medio son iguales.

Este nuevo gravamen se justifica en razón de que el consumo del tabaco genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, cumpliendo esta nueva imposición, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de políticas sanitarias, que son competencia de las CCAA.

En principio, no existen graves problemas para su exacción en fase minorista. El número de expendedurías de tabaco no es muy elevado, pudiendo ejercerse un control. Su administración sería asequible. La determinación de la fase minorista se puede delimitar perfectamente y no presenta problemas de exportación interterritorial.

3.2.1. Tipos impositivos en el impuesto especial sobre las labores del tabaco: exigencias comunitarias

Con el objeto de estimar el tipo impositivo más adecuado para este nuevo impuesto, que podría configurarse con las mismas condiciones que el IVMDH, vamos a analizar las condiciones sobre tipos impositivos que deben cumplir los Estados miembros en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Referentes a los cigarrillos:

- Deben tributar por un tipo específico y un tipo proporcional (Directiva 95/59/CE).
- Estos tipos deben ser iguales para todos los tipos de cigarrillos ¹² de venta al público.
- La tributación derivada de la imposición específica, en relación a la clase de tabaco más vendida, tiene que situarse dentro del tramo de porcentajes (5-55%) relativos a la total carga fiscal.
- La tributación conjunta por los componentes específico y proporcional deberá representar con referencia a la clase de cigarrillo más vendida, como mínimo el 57% del precio final ¹³. A partir del año 2002, se introduce además de la incidencia mínima del 57%, una cantidad mínima de 60€ /1000 cigarrillos. A partir del 1 de julio de 2006, dicha cantidad se incrementó a 64€ /1000 cigarrillos ¹⁴.

12. España ha tenido un periodo transitorio hasta 1 de enero de 1990, en el que podía aplicar a los cigarrillos negros un tipo inferior al de los rubios.

13. España dispuso de un plazo de dos años, a partir del 1 de enero de 1993 para alcanzar el nivel mínimo del 57%.

14. La Directiva 2002/10/CE del Consejo, de 12 de febrero (DOCE L 46, 16 de febrero) modifica la directiva 92/79/CEE, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos. España junto a Grecia han dispuesto hasta el 1 de enero de 2008 para cumplirlo.

Respecto a los cigarrillos, cigarrillos y picaduras, los tipos mínimos se establecen tanto en función del valor, como específico por cantidad, o mixto. Los valores mínimos son:

- Cigarrillos y cigarrillos: 5% del valor según precio de venta al público, incluidos todos los impuestos o 11€ por 1.000 unidades o por Kg.
- Picadura para liar: 36% del valor de venta al público o 32 € por Kg.
- Otras picaduras: 20% del valor de venta al público o 20 € por Kg.

En España, los tipos aplicados a los cigarrillos, cigarrillos, picadura y demás labores del tabaco son proporcionales. Desde 1996, el tipo se había mantenido constante, situándose 7,5 puntos por encima del nivel mínimo exigido a nivel comunitario. A partir de 21 de enero de 2006 se eleva al 13% y vuelve a elevarse al 13,5% desde el 11 de febrero.

Los tipos aplicados a los cigarrillos tienen un componente proporcional y otro específico, según la norma comunitaria. Hasta 1990, el tipo proporcional aplicado a los cigarrillos negros fue inferior al de los rubios. El tipo específico establecido ha tenido constantes incrementos ¹⁵. La relación entre la suma de las cuotas de los dos componentes (específico y proporcional) del impuesto y el precio de venta al público se han situado siempre por encima del mínimo exigido del 57% ¹⁶.

En el resto de países miembros de la Unión Europea (en adelante UE), en las labores distintas de los cigarrillos, en general están establecidos por encima del mínimo exigido. En algunos países se aplican tipos específicos, y otros aplican tipos proporcionales.

Respecto a los cigarrillos, ya hemos visto que la normativa comunitaria exige el tipo mixto obligatorio. Los países productores de labores caras o importadores utilizan más el tipo específico al favorecer a estas labores y adecuarse mejor a los objetivos sanitarios, ya que soportan la misma imposición con independencia del precio, quedando la recaudación al margen de las políticas de precios de fabricantes. En cambio, los países productores de labores baratas utilizan más el tipo proporcional, permite que el precio se eleve y además el importe de la recaudación se actualiza con los sucesivos incrementos de precios que se puedan producir.

Hasta el año 2003, a España correspondía la menor carga fiscal en los cigarrillos. Con la ampliación de la UE en el año 2004, pasan a tenerla varios de los países recién incorporados a la misma. Según el estudio relativo a los Impuestos Especiales del año 2006, en España la fiscalidad total de los ciga-

15. En el Estudio relativo al año 2006, último disponible, sobre Impuestos Especiales, elaborado por Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, recoge en el capítulo 5 toda la evolución de los tipos impositivos desde 1986, cuadro n.º 5.3.2.

16. Actualmente, el proporcional es el 70%, y el tipo específico el 8,2 € por mil cigarrillos.

rrillos representa el 78,24 % del precio de venta al público, en las dos labores más vendidas. Este porcentaje que mide la presión fiscal de los cigarrillos, como porcentaje que la carga fiscal representa sobre el precio final de venta al público, nos sitúa entre los niveles intermedios dentro de la zona euro.

La recaudación del Impuesto sobre las Labores del Tabaco está directamente relacionada con el consumo de tabaco. Considerar sólo el consumo de cigarrillos es plenamente representativo del total, ya que este consumo es responsable del 98,1% de la recaudación. El consumo de cigarrillos es la principal fuente recaudatoria.

Los ingresos líquidos derivados del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, en 2006, representaron el 29,12 por ciento de la recaudación total por Impuestos Especiales, frente al 29,4 por ciento del año anterior, alcanzando la cifra de 5.999,5 millones de euros ¹⁷, lo que ha supuesto un aumento de la recaudación del 3,6 %, dos puntos menos que en 2005. La razón de este incremento se debe a que la recaudación de este impuesto se obtiene, fundamentalmente, aplicando tipos «ad valorem», con lo que varía en la misma proporción en que lo haga el valor de los productos gravados. Las elevaciones de los precios de venta al público van a producir dos efectos de signo contrario: por un lado, una disminución de la demanda como consecuencia del aumento del precio, que produce un descenso de la base imponible y por otro lado, un incremento de dicha base, al elevarse el precio de los cigarrillos.

Según el Estudio relativo a los Impuestos Especiales, «en el año 2006 se registran subidas extraordinarias de precios, fundamentalmente, en los meses de enero y febrero, con el fin de recoger, en parte, las dos elevaciones de tipos que se producen a principios de año y que suponen, en conjunto, unos incrementos del 95,23% en el tipo específico y del 3,7% en el ad valorem; sin embargo, el precio medio de la cajetilla tan solo se eleva un 11,4%, con la primera subida de tipos, e incluso se produce una bajada de precios con la segunda estableciéndose una llamada guerra de precios entre las diferentes marcas, consecuencia de no trasladar en su totalidad a precios dichos aumentos de fiscalidad y, fundamentalmente, al auge que experimentan las labores de tabaco rubio de gama muy baja que desde el año 2004, comienzan a comercializarse y que pasan de representar un 10% de cuota en el segmento de cigarrillos rubios al 20% en 2005 y se elevan al 25% en 2006».

Para el conjunto de la Unión Europea, la presión fiscal sobre las labores del tabaco durante el periodo 2000-2006, se ha mantenido dentro de la banda 60%-63%. En España, la presión fiscal se encuentra a un nivel ligeramente superior a dicha banda (0,69%-0,72%). Concretamente en el año 2006, la presión fiscal media de la Unión Europea fue 0,62% siendo en España 0,67%. El

17. Si tenemos en cuenta la recaudación consolidada del País Vasco y Navarra, la cifra sería 6.527,1 millón de euros .

esfuerzo fiscal se sitúa en un 1,6% por encima de la media comunitaria. Pero hemos dejado de estar entre los países de mayor esfuerzo fiscal, para situarnos en una posición intermedia a partir del año 2004, coincidiendo con la ampliación de la misma.

Otra magnitud interesante para realizar comparaciones de tributación es la recaudación per cápita. En el conjunto de la Unión Europea la recaudación por habitante ha crecido un 10,9% en términos reales. Como término medio, ha sido de 153 €. En España, la recaudación por habitante fue de 146 €, representando el 95,4% de la media comunitaria.

Efectos de las variaciones impositivas

Siguiendo la metodología expuesta en el Estudio relativo a los Impuestos Especiales, vamos a analizar los efectos que tienen las variaciones impositivas que pudieran introducirse en los distintos componentes fiscales. Se supone que, en el caso de incrementos de tipos, el sujeto pasivo traslada en su totalidad al consumidor el incremento de la fiscalidad, modificando el precio en el sentido y cuantía necesaria para mantener invariable el precio antes de impuestos.

Los efectos en la recaudación a obtener y en los precios finales de los cigarrillos como consecuencia de las variaciones de los distintos componentes fiscales son complejos por la interdependencia existente entre las distintas variables a considerar, ya que las cuotas por los componentes específico y proporcional del impuesto especial forman parte de la base del IVA y del componente proporcional del propio impuesto y, a su vez, la cuota por IVA se integra en la base del elemento proporcional del impuesto especial.

Para analizar la influencia de las variaciones de tipos impositivos en la total carga fiscal soportada por el consumo de cigarrillos (IVA + impuesto especial específico y proporcional) será necesario determinar la función que relaciona esta carga fiscal con los tipos impositivos considerados como variables independientes, tomando el precio antes de impuestos y comisiones como parámetro. Siguiendo la metodología de la Agencia tributaria en el año 2006, en España que tiene uno de los tipos proporcionales más altos de todos los Estados miembros de la Unión Europea, un 57% del precio de venta público en el 2006 para la labor más vendida ¹⁸, aplicado junto con los otros dos elementos proporcionales del impuesto que son el IVA y la comisión del expendedor, provoca un efecto multiplicador en el precio de venta al público que se puede cuantificar:

$$M = 1 / 1 - (0,57 + 0,1379 + 0,085) = 1 / 0,2071 = 4,829$$

18. Sólo superado por Francia, que aplica el 58,57%.

Por tanto, cualquier variación de los componentes fijos del precio: precio antes de impuestos o tipo específico del impuesto se trasmite al precio de venta público multiplicada por 4,83. Por ejemplo, si se quisiera aumentar el precio antes de impuestos en 2 céntimos, hay que aumentar el precio de venta público en 9,66 céntimos, con su lógico efecto desincentivador en el consumo. Por el contrario, reduciendo el precio en 2 céntimos, se reduce en 9,66 céntimos la base del impuesto y se favorece el consumo. En determinadas condiciones de mercado con precios a la baja, el sistema proporcionalista puede resultar desde el punto de vista recaudatorio muy volátil y haya que recurrir a mecanismos correctores del tipo “impuestos mínimos”.

En esta investigación, se propone, por tanto, que el impuesto autonómico se establezca con un tipo de gravamen de componente específico únicamente, de igual modo que en el IVMDH. El impuesto autonómico en fase minorista se aplicaría sobre los cigarrillos únicamente, debiendo establecerse sobre bases no monetarias, para evitar el parasitismo fiscal. Los estancos repercutirían sobre los consumidores una cantidad fija por cajetilla. Esta razón nos conduce a no incluir la picadura de liar y demás tabacos, teniendo además en cuenta, que la recaudación de estos no alcanza el 3% del total de la recaudación.

El impuesto se podría configurar de manera que no formara parte de la base imponible del IVA, como ocurre con el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte. De esta manera se anularía el efecto multiplicador del 4,83 que tiene una elevación del componente fijo del precio, y evitar que este nuevo impuesto influyera a su vez en la carga fiscal del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y del IVA.

Para el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, el Comisionado para el Mercado de Tabacos proporciona las ventas a expendedorías de tabaco en el territorio de cada CCAA, para el cálculo de los índices de reparto del 40% de la recaudación líquida de dicho Impuesto. De tal forma que es posible conocer con exactitud el número de cajetillas vendidas en el territorio de cada CCAA. Los cálculos se van a estimar sobre las ventas de las mismas. Como ya hemos comentado, se va a considerar únicamente el consumo procedente de cigarrillos que es plenamente representativo de la recaudación total.

En el cuadro 3.7 se compara el porcentaje de ventas de todo tipo de tabaco en cada CCAA con su población relativa. En todas las CCAA estos porcentajes son similares, únicamente existen diferencias importantes en Cataluña, Valencia y Baleares, donde las participaciones de venta son superiores a su población relativa. En todas las CCAA, se ha observado respecto a las estimaciones realizadas para 2005 ¹⁹, una tendencia a dejar de fumar. Si dividimos el núme-

19. En GÓMEZ DE LA TORRE, M., *El sistema de financiación, o.c.*, pp. 162-174, se han realizado estas estimaciones para el año 2005, y esa tendencia a la disminución del consumo de

ro de cajetillas vendidas entre el número de habitantes, se obtienen conclusiones más relevantes. La media no ponderada obtenida para todas las CCAA es de 107,56 cajetillas por habitante en el año 2006. Baleares se sitúa muy por encima de dicha media (197,10 cajetillas por habitante), a continuación Cataluña (125,19), y Valencia (123,94). Una posible explicación para esta diferencia tan grande observada en el caso de Baleares, se puede encontrar en que se trata de una CCAA que acoge a un gran número de no residentes.

CUADRO 3.7
Comparación población relativa 2006 - % ventas cajetillas por CCAA

CCAA	% VENTAS	% POBLACIÓN	Nº cajetillas/hab.
ANDALUCÍA	19,69	20,00	105,26
ARAGÓN	3,12	3,23	103,04
ASTURIAS	2,36	2,70	92,58
BALEARES	4,58	2,54	197,10
CANTABRIA	1,35	1,43	103,24
CASTILLA L-M	4,42	6,32	91,75
CASTILLA LEÓN	5,28	4,86	98,40
CATALUÑA	20,75	17,84	125,19
EXTREMADURA	2,50	2,73	96,82
GALICIA	5,30	6,93	81,93
MADRID	12,79	15,26	88,91
MURCIA	3,48	3,44	112,80
LA RIOJA	0,63	0,77	91,87
VALENCIA	13,76	11,96	123,94
TOTAL CCAA	100	100	107,56

FUENTE: Elaboración propia.

tabaco, a través del n.º de cajetillas por habitante, se ha producido en todas las CCAA analizadas. La cifra de consumo de cajetillas totales también ha disminuido en términos absolutos: 4.238.848 miles de cajetillas en 2005, y 4.221.342 en el año 2006. La explicación puede ser tanto a los incrementos impositivos establecidos en el año 2006 en el Impuesto sobre las Labores del tabaco, como a la concienciación de los efectos nocivos de su consumo.

Partiendo del consumo en cajetillas de tabaco realizado en el año 2006 en las CCAA analizadas, se va a estimar la recaudación que se hubiera obtenido en dicho año a través del establecimiento de un Impuesto autonómico sobre ventas minoristas de tabaco (en adelante IVMT). Los cálculos se han realizado para la hipótesis del establecimiento de un tipo específico de 3 céntimos de € por cajetilla, que se repercutiría en las ventas minoristas, quedando fuera de la base imponible del IVA. En el cuadro 2.8 se recoge la distribución por CCAA de dicha recaudación para el año 2006. En la primera columna se refleja el n.º de miles de cajetillas de tabaco vendidas en cada CCAA, y en la segunda columna el porcentaje de su distribución.

CUADRO 3.8
Estimación recaudación IVMT en el año 2006

CCAA	Miles cajetillas	Distribución%	Recaudación
ANDALUCÍA	826.117	19,57	24.783.499
ARAGÓN	130.439	3,09	3.913.184
ASTURIAS	97.935	2,32	2.938.054
BALEARES	196.715	4,66	5.901.436
CANTABRIA	57.832	1,37	1.734.972
CASTILLA-LA MANCHA	227.530	5,39	6.825.910
CASTILLA LEÓN	187.850	4,45	5.635.492
CATALUÑA	876.351	20,76	26.290.518
EXTREMADURA	103.845	2,46	3.115.350
GALICIA	222.887	5,28	6.686.606
MADRID	532.311	12,61	15.969.337
MURCIA	152.390	3,61	4.571.713
LA RIOJA	27.861	0,66	835.826
VALENCIA	581.701	13,78	17.451.028
TOTAL CCAA	4.221.342	100,00	126.640.260

FUENTE: Elaboración propia. La recaudación en euros para un tipo impositivo de 3 céntimos por cajetilla.

Para finalizar, en el cuadro 3.9 se han estimado, a partir de las cifras de recaudación obtenidas en el cuadro anterior, la recaudación por habitante, la presión fiscal y el esfuerzo fiscal. Se observa el escaso potencial recaudatorio con este tipo impositivo. La recaudación por habitante es muy pequeña. Los habitantes de Madrid, Cataluña y Valencia prácticamente no lo apreciarían. Pero también es verdad que la estimación se ha realizado para un tipo impositivo muy bajo, el posible recorrido es muy superior. Los datos de la presión fiscal y el esfuerzo fiscal también ponen esto de manifiesto. Madrid, Cataluña y Aragón son las que realizan el menor esfuerzo fiscal, siendo Andalucía, Castilla-La Mancha, y Baleares las de mayor esfuerzo.

CUADRO 3.9
Recaudación por habitante, presión y esfuerzo fiscal

CCAA régimen común	Recaudación por habitante	Presión Fiscal	Esfuerzo Fiscal
ANDALUCÍA	3,16	0,18	0,24
ARAGÓN	3,09	0,13	0,12
ASTURIAS	2,78	0,14	0,16
BALEARES	5,91	0,24	0,22
CANTABRIA	3,10	0,14	0,16
CASTILLA-LA MANCHA	2,75	0,21	0,22
CASTILLA LEÓN	2,95	0,11	0,14
CATALUÑA	3,76	0,14	0,12
EXTREMADURA	2,90	0,19	0,21
GALICIA	2,46	0,13	0,20
MADRID	2,67	0,09	0,11
MURCIA	3,38	0,18	0,14
LA RIOJA	2,76	0,12	0,14
VALENCIA	3,72	0,18	0,17
TOTAL CCAA	3,23	0,15	0,15

FUENTE: Elaboración propia.

IV. CONSIDERACIONES FINALES

El Impuesto sobre el Patrimonio tiene escaso potencial recaudatorio. De todos los denominados tributos cedidos tradicionales es el que menos recauda. Las cifras de recaudación incluso son inferiores a las del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Representa en torno al 6% del total de ingresos de los tributos cedidos tradicionales. Se trata de un impuesto discutido, sólo vigente en la actualidad en Francia, que estaba abocado a su supresión, y que recientemente ha sido eliminado por el Gobierno Central, para la declaración del año 2008.

Deberían haber sido las CCAA las que hubieran adoptado esta medida, ya sea reduciendo los tipos o a través del incremento del mínimo exento, pues sólo a ellas y a sus ingresos les afectaba. Entre otras cosas porque al menos deberían haber elegido el momento para llevarlo a cabo, teniendo contempladas otras alternativas de financiación a los recursos que pierden. Posiblemente hubiera favorecido más la tan demandada corresponsabilidad de las CCAA, haber dejado actuar el mecanismo de la competencia fiscal entre CCAA, y que no lo haya hecho el Estado de forma homogénea.

Desde un punto de vista recaudatorio, su supresión si bien afecta a los recursos financieros autonómicos entendemos que existen vías posibles para su sustitución. La pérdida recaudatoria no es muy importante, y compartimos su eliminación. Lo que no compartimos es que la decisión de eliminar el Impuesto del patrimonio se haya tomado sin tener en cuenta a las CCAA.

Difícilmente con este tipo de actuaciones por parte del Gobierno, se puede ejercer la corresponsabilidad fiscal. Este tipo de medidas no conducen a la estabilidad que requiere el sistema de financiación, ni a su normalización ni a la actuación responsable de las CCAA. La eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio va ser la excusa de las CCAA para demandar nuevos recursos, acudiendo a la negociación política y no ejerciendo la capacidad normativa que ya disponen en otros medios financieros autonómicos. La próxima Conferencia de Presidentes de las CCAA que se celebre podría haber sido el escenario más adecuado para plantear la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.

En cuanto a la primera alternativa para paliar esa pérdida recaudatoria: incrementar al máximo legal permitido el tipo autonómico del IVMDH, tiene el activo de su potencial recaudatorio, pero presenta la desventaja de estar relacionada con la generación de procesos inflacionistas. No obstante, al estar configurado sobre unidades físicas afecta menos que una subida de tipos impositivos en el IVA. Respecto al Impuesto autonómico sobre ventas minoristas sobre el tabaco, tiene un menor potencial recaudatorio que la primera alternativa, y además debe configurarse de modo que no entre en el precio de venta para el cálculo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y del IVA.

Las dos alternativas cuentan con la conexión directa entre su objeto de gravamen, y el gasto público que van a financiar. Por un lado, el consumo de tabaco, y los gastos que ocasiona a la sanidad, que es competencia de las CCAA. De igual modo, la mayor recaudación del IVMDH, como consecuencia del incremento de los tipos autonómicos, se puede destinar a mejorar las carreteras autonómicas y proteger el medio ambiente de la contaminación que ocasiona el consumo de hidrocarburos.

V. BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria, *Informe anual de recaudación tributaria*, varios años.

ÁLVAREZ GARCÍA, S., y JORGE GARCÍA-INÉS, M., *Una valoración del Impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos*, Documento de Trabajo n.º 20/07, IEF.

Directiva 92/79/CEE.

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: análisis desde la suficiencia, corresponsabilidad y equidad*, Tesis Doctoral, Madrid 2008.

Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría de Estado, *Informe sobre la financiación de las CCAA*, varios años.

Ministerio de Hacienda, *Impuestos Especiales. Estudio relativo a (año)* Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. Madrid, varios años.

PABLOS ESCOBAR, L. de, y GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., «Los Impuestos Especiales y la financiación autonómica: análisis de los efectos sobre la equidad», en *Revista de Estudios Regionales*, 66 (2003) 261-280.

ROMERO JORDÁN, D., y SANZ SANZ, J. F., «El Impuesto sobreventas Minoristas determinados Hidrocarburos. Una evaluación de sus efectos económicos», en *Hacienda Pública Española*, 161 (1/2003) 49-73.