

EL DEBATE SOBRE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL EN ESPAÑA

Carlos Monasterio

1. INTRODUCCION.

La justificación básica que la teoría del Federalismo Fiscal ofrece para la descentralización del Sector Público son las ganancias de eficiencia que pueden conseguirse en la provisión de bienes públicos locales, cuando los individuos tienen distintas preferencias acerca del nivel de servicios públicos. Dentro de este esquema, la corresponsabilidad fiscal (entendida, en una primera acepción, como la actuación simultánea de los gobiernos regionales tanto sobre la política de gasto como sobre la política impositiva) juega un papel clave. Por el lado de los contribuyentes de cada región, porque sus preferencias acerca del nivel deseado de servicios públicos dependen del coste de los mismos y la carga fiscal soportada es el mecanismo más transparente para transmitir dicho coste. Por el lado de los gobiernos regionales, porque ofrecer el nivel demandado de servicios públicos les exige poder actuar con discrecionalidad sobre los ingresos de tipo impositivo.

Sin embargo, aun partiendo del reconocimiento de la importancia de la corresponsabilidad fiscal, hay que tener en cuenta que un sistema de Federalismo Fiscal debe respetar también otros principios, como son la solidaridad regional, la equidad entre generaciones de contribuyentes, o el evitar la localización ineficiente de factores que puede resultar de una incorrecta asignación impositiva entre niveles de gobierno.

La multiplicidad de canales de financiación de los gobiernos regionales responde al deseo de atender a los diversos objetivos antes mencionados. Básicamente, la financiación de los gobiernos subcentrales se basa en las transferencias, impuestos y deuda. El recurso a la deuda tiene por objetivo repartir equitativamente en el tiempo los costes y beneficios de los proyectos de inversión que afectan a varias generaciones de contribuyentes. Los sistemas de transferencias tienen por objetivo compensar las diferencias de capacidad y/o necesidad fiscal, y suponen por tanto un mecanismo de solidaridad interregional.

Aunque existe un papel legítimo para los anteriores instrumentos de financiación, en el caso español existe un amplio consenso respecto a que el grado de dependencia financiera (y endeudamiento) de las Haciendas Autonómicas es excesivo, y que habría que aumentar el grado de corresponsabilidad fiscal.

Este resultado actual de baja corresponsabilidad fiscal en España es el resultado tanto del diseño institucional inicial de la Hacienda Autonómica, como de la peculiar forma en que dicho modelo se ha interpretado y aplicado con posterioridad.

En primer lugar, el diseño inicial del modelo contempla una asunción paulatina y creciente de competencias por parte de las CC.AA., a medida que éstas, tras asumir en una primera etapa las competencias comunes, amplían posteriormente su ámbito competencial a la educación y la sanidad, con el resultado de una creciente descentralización del gasto. Sin embargo, frente a este avance gradual por el lado del gasto, la cesión impositiva contemplada en la LOFCA se refiere a un conjunto cerrado de tributos, cuyo traspaso (con excepción de Madrid) se completó ya en la

primera fase de asunción de las competencias comunes, sin que la situación se revise con posterioridad.

Por lo tanto, la lógica del modelo apunta a que el desarrollo natural del proceso autonómico conduzca a una menor corresponsabilidad fiscal.

En segundo lugar, la peculiar forma en que el modelo se ha aplicado ha supuesto con frecuencia dar pasos concretos en dirección opuesta a la corresponsabilidad fiscal. Por citar sólo los hitos principales en este sentido, la aplicación del IVA a partir de 1986 supuso una importante merma de la capacidad fiscal de las CC.AA, al suprimirse el impuesto de lujo recaudado en destino, que operaba como tributo cedido hasta el establecimiento del IVA. La medida compensatoria prevista en el modelo LOFCA, la cesión a las CC.AA de la fase minorista del IVA no se aplicó por "motivos técnicos" (que, sin embargo, no impidieron la concertación del impuesto con las Comunidades forales). Los posteriores estudios para proceder a la cesión del IVA minorista, que según el Acuerdo de financiación autonómica de noviembre de 1986 debían iniciarse en 1990, tampoco se llevaron a cabo. Por último, la reciente reforma del IVA y los impuestos especiales, con efectos desde 1993, fue otra ocasión perdida para aumentar la corresponsabilidad fiscal de las CC.AA.

Sin embargo, el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 20 de enero de 1992, por el que se fija el sistema de financiación autonómica para el quinquenio 1992-96 vuelve a insistir en la importancia del tema, creando un Grupo de Trabajo específico sobre la materia.

2. CORRESPONSABILIDAD FISCAL Y CONFLICTO DE OBJETIVOS.

El avance en la dirección de una mayor corresponsabilidad fiscal parte de definir el concepto y explicitar algunos criterios que nos permitan, cuando tengamos que elegir entre diversas alternativas, apreciar en qué medida cada una de ellas nos acerca al objetivo.

Ya se ha mencionado que por corresponsabilidad fiscal se entiende que los gobiernos subcentrales cubran los costes de provisión de los servicios públicos ofrecidos mediante impuestos recaudados sobre la misma base territorial, de modo que coincidan el colectivo de contribuyentes y el de beneficiarios del gasto.

Las principales notas que caracterizarían a la corresponsabilidad fiscal serían:

1º **Capacidad normativa** de los gobiernos regionales para poder establecer impuestos y diseñar sus elementos principales (contribuyente, base imponible, tipo de gravamen y deducciones).

2º **Competencias de gestión**, para aplicar los impuestos creados.

3º **Derecho a la recaudación** obtenida.

4º **Ausencia de ilusión fiscal**, de modo que la carga de los impuestos sea correctamente percibida por los contribuyentes y no pueda trasladarse a otros territorios.

A partir de los anteriores criterios, es claro que la **corresponsabilidad fiscal plena** exige que las Haciendas Regionales dispongan de su propio sistema fiscal, separado del de la Hacienda Central. Si queremos proceder a una asignación tributaria entre niveles de gobierno que respete los principios de asignación impositiva que establece la teoría del Federalismo Fiscal, tendríamos:

1º Los impuestos basados en la capacidad económica, de tipo progresivo y con fines redistributivos deberían quedar en manos de la Hacienda Central. Este principio lo recoge la LOFCA, al establecer que no puede ser cedido el IRPF.

2º Los impuestos que recaen sobre bases imponibles móviles no deberían ser descentralizados por motivos de eficiencia, ya que podrían conducir a una localización ineficiente de factores. También este principio está recogido en la LOFCA, al citar al impuesto de sociedades entre los que no pueden ser objeto de cesión.

El único factor inmóvil, como es el capital inmobiliario es ya una fuente de gravamen reservada a la Hacienda Municipal.

3º Aquellos tributos cuyo contribuyente último resida en otro territorio, y que generan procesos de exportación fiscal, no deben ser descentralizados. Estos impuestos violarían el principio de equivalencia fiscal y generarían ilusión fiscal sobre los ciudadanos de la propia región.

La LOFCA recoge este criterio, al no permitir la cesión de impuestos indirectos aplicados en las primeras fases de importación, fabricación o distribución.

4º Aquellos tributos cuyas bases imponibles estuvieran repartidas de modo desigual no deberían de ser descentralizados, porque las desigualdades recaudatorias a que darían lugar obligarían a poner en marcha un posterior sistema de subvenciones de igualación de capacidad fiscal.

Respetando los anteriores principios de asignación impositiva, muy pocos impuestos pueden ser descentralizados (con claridad, sólo los basados en el principio del beneficio).

Si unimos a lo anterior la necesidad de cumplir el principio de suficiencia en la Hacienda Autonómica, nos encontramos con la práctica imposibilidad de respetar el principio de **corresponsabilidad fiscal plena**, tal como éste se ha enunciado anteriormente.

Por lo tanto, **cuando el nivel de descentralización del gasto es importante**, como ocurre en España y a la vez queremos asegurar el principio de suficiencia en la Hacienda Autonómica, dado el conflicto de objetivos existente, **necesariamente nos vemos obligados a aceptar una corresponsabilidad fiscal limitada**.

3. A LA BUSQUEDA DE MAYOR CORRESPONSABILIDAD FISCAL.

Tal como se ha indicado en el apartado anterior, la búsqueda de soluciones en un marco de corresponsabilidad fiscal limitada implica admitir la coexistencia en el sistema de financiación autonómica de los ingresos por transferencias y los impositivos, tratando de aumentar el peso porcentual de estos últimos.

En la discusión sobre la idoneidad de las distintas soluciones vamos a separar aquellas que parten del desarrollo del modelo LOFCA de aquellas otras que suponen una reforma de dicho modelo. A efectos analíticos, en el primer caso se trata de un ejercicio de maximización, respetando las restricciones institucionales existentes, mientras que en el segundo se trata del ejercicio más ambicioso de pactar nuevas reglas de funcionamiento.

3.1. Soluciones a partir del modelo LOFCA.

Formalmente, los ingresos que reciben actualmente las CC.AA. de régimen común pueden expresarse como

$$F = PPI + TC + T + D \quad [1]$$

Donde F es la financiación total, PPI los ingresos por transferencias vía porcentaje de participación, TC los ingresos efectivos por tributos cedidos, T los ingresos por tributos propios y recargos y D el recurso al endeudamiento. Se trata por tanto, de buscar soluciones que disminuyan el peso de PPI, aumentando en contrapartida TC ó T.

$$PPI = (Z) ITAE - TC^* \quad [2]$$

$$Tc = T_1 + T_2 + \dots + T_N \quad [3]$$

$$T = TP + t(TC, IRPF) \quad [4]$$

Donde (Z) es el conjunto de variables utilizadas para la determinación del porcentaje, ITAE es la base utilizada actualmente para la aplicación del PPI, TC^* es la recaudación normativa por tributos cedidos, T_1, T_2, T_N son los tributos efectivamente cedidos, TP los ingresos por impuestos propios creados (en los que las CC.AA. regulan todos los elementos del impuesto) y $t(TC, IRPF)$ los recargos establecidos sobre los tributos efectivamente cedidos o el IRPF (en los que las CC.M. sólo determinan el tipo de gravamen).

A partir de las anteriores expresiones comprobamos que el modelo LOFCA contempla dos posibilidades para aumentar la corresponsabilidad fiscal. La primera de ellas depende de la voluntad de cada una de las partes, y supone actuar sobre la expresión [4]. En efecto, cada gobierno autonómico puede aumentar el grado de corresponsabilidad fiscal en su territorio mediante el establecimiento de tributos propios o recargos. Obviamente, esta solución exige partir de la voluntad política de los gobiernos autonómicos para actuar en este sentido (que se ha revelado escasa hasta el momento) y tiene el inconveniente de ser difícilmente generalizable a todo el sistema. Por lo tanto, las posibilidades de aumentar la corresponsabilidad fiscal a partir de la expresión [4] parecen escasas.

Por el contrario, actuando sobre los tributos cedidos resulta más factible encontrar una solución que, dentro de la LOFCA, aumente la corresponsabilidad fiscal y sea aplicable al modelo como un todo. Es más, la propia lógica del modelo LOFCA establece una estrecha conexión entre las transferencias vía PPI y la cesión de tributos, dado que las posibilidades de alteración del PPI están tasadas (artículo 13.3 de la LOFCA), y la cesión de tributos es una de ellas, produciendo de forma automática la reducción del PPI.

En el momento actual, dos son las posibilidades para aumentar la cesión de tributos. La primera de ellas sería proceder a la cesión efectiva de la fase minorista del IVA, que constituye precisamente la forma natural de completar el modelo LOFCA, dado que ya la propia LOFCA preveía, en 1980 "Hasta que el Impuesto sobre el Valor Añadido no entre en vigor se considerará como impuesto que puede ser cedido el de lujo que se recauda en destino" (Disposición Transitoria Tercera), posteriormente la Ley de cesión de tributos recalcó que "Se regulará mediante Ley especial la cesión a las Comunidades Autónomas del rendimiento que en su territorio corresponda al Impuesto sobre el Valor Añadido en su fase de gravamen sobre las ventas al por menor, u otros impuestos sobre las ventas en la misma fase, cuando se establezcan dichas figuras impositivas" (Disposición Adicional Segunda de la Ley de Cesión de Tributos) y más tarde el Consejo de Política Fiscal y Financiera interpretó, en el mismo sentido "Dentro del marco legal vigente establecido por la LOFCA y los Estatutos de Autonomía las posibilidades de efectuar nuevas cesiones de tributos están referidas a los dos impuestos siguientes:

a) El IVA en su fase minorista.

b) El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados" (Apartado 2.3 del Acuerdo 1/1986, de 7 de noviembre).

La forma de llevar a cabo la cesión sería la ampliación de la Ley de cesión, concretando los puntos de conexión a partir de la clasificación subjetiva de los sujetos pasivos (tipificando como minoristas a aquellos que realizan el 80%, u otro porcentaje de sus ventas a consumidores finales), y del domicilio fiscal efectivo de éstos.

Como ventajas, esta alternativa presenta las de economía legislativa (lo cual permite ponerla en marcha de modo rápido y sin discutir todo el modelo) y la de cumplir los criterios de aumentar la capacidad normativa de las CC.AA. (puesto que les permitiría actuar sobre el tipo de gravamen mediante recargo), cederles mayor capacidad de gestión (dado su carácter de impuesto cedido) y aumentar sus ingresos de tipo fiscal. Como inconvenientes habría que citar su baja perceptibilidad y la mayor complejidad en la gestión del impuesto.

La segunda posibilidad de ampliar la cesión de tributos sería la cesión del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (el conocido como "impuesto de matriculación") que responde perfectamente, por su configuración, al tipo de impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, que la LOFCA menciona en su artículo 11.1 como susceptibles de cesión.

Este supuesto, al igual que el del IVA, tiene la ventaja de presentar una recaudación distribuida de modo bastante uniforme entre las CC.AA, al ser las diferencias en consumos menos acusadas que las diferencias en renta.

En conjunto, la recaudación resultante de poner en práctica ambos supuestos de cesión sería lo suficientemente elevada como para aumentar de modo notable el grado de corresponsabilidad fiscal

3.2. Otras soluciones.

Saliendo del marco de la LOFCA, una de las posibilidades que se ha barajado para aumentar el grado de corresponsabilidad fiscal es la cesión a las CC.AA. de una parte (concretamente, el 15%) de la recaudación territorial del IRPF. Aunque en ocasiones se presenta tal alternativa como parte del modelo LOFCA, esta postura parece difícil de aceptar por los siguientes motivos:

1º La participación que la LOFCA establece en los impuestos no cedidos (lo que se ha reinterpretado como la base ITAE) es una participación global, sobre el conjunto de ingresos coactivos de la Hacienda Central, y no sobre un impuesto específico.

2º Más aún, la participación en la recaudación territorial de un impuesto específico es la esencia de la cesión de tributos, y precisamente la LOFCA prohíbe expresamente la cesión del IRPF.

3º La justificación a partir de la variable esfuerzo fiscal en el IRPF parece difícil de sostener, por un doble motivo. Conviene recordar que dicha variable está definida como $IRPFr/IRPF-VABr/VABn$, donde IRPFr e IRPF son, respectivamente, la cuota líquida del IRPF de la respectiva Comunidad o del total nacional y VABr y VABn tienen el mismo significado respecto a los valores añadidos brutos, y que **la variable tiene por objeto graduar un porcentaje de participación que se aplica sobre la base ITAE**. Por otra parte, tal como está definida la variable tiene media cero y actúa como mecanismo redistributivo, llevando fondos de unas CC.AA. a otras.

Contrariamente a lo que se afirma, en la propuesta no se toma la variable esfuerzo fiscal, sino que se la utiliza como pretexto para crear un nuevo sistema de transferencias al margen de la LOFCA.

Formalmente, lo que se pretende a partir del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de octubre de 1993 sobre el desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas es alterar la anterior expresión [2] y convertirla en:

$$\text{PPI} = (\text{H}) \text{ITAE-TC}^* + 0,15 \text{IRPFr} - 0,15 \text{IRPF}^* \quad [5]$$

donde (H) es el conjunto de variables que resulta al excluir el esfuerzo fiscal en el IRPF de (Z) e IRPF^* es la recaudación normativa por IRPF. Es fácil apreciar que la variable esfuerzo fiscal desaparece, y su uso consiste en tomar uno de los numeradores de la expresión, para construir a partir de el la base de un nuevo sistema de transferencias. Por otra parte, desaparece también el carácter de redistribución de fondos que implicaba la variable, tal como estaba definida anteriormente. Como el valor del PPI en las expresiones [2] y [5] sería idéntico, (al menos en el momento inicial) el sentido último de la propuesta sería desdoblar el anterior sistema de transferencias, basado en la recaudación impositiva global, apareciendo un nuevo sistema de transferencias, basado en la recaudación territorial del impuesto de renta. Como la esencia de la corresponsabilidad es disminuir el peso de las transferencias y aumentar los ingresos de tipo impositivo, no resulta nada claro en qué medida la propuesta puede servir para aumentar la corresponsabilidad fiscal.

Por otro lado, el encaje del anterior procedimiento en el artículo 13 de la LOFCA, y no en el artículo 11 resulta difícil de admitir. Téngase en cuenta que la cesión del 15% del rendimiento territorial del impuesto de renta se deduce del anterior PPI, como se hace con los tributos cedidos (artículo 13.3.b de la LOFCA), se prevé la integración de las CC.AA. en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a fin de que participen en la gestión del IRPF en sus respectivos territorios, como se hace con los tributos cedidos, y se deduce del resultado de la fórmula la recaudación normativa, exactamente igual que si fuera un tributo cedido Pese a lo anterior, como al parecer no estamos ante un nuevo caso de cesión de tributos y considerando además que las CC.AA. recibirán sólo el 15% de la recaudación territorial del IRPF, podría afirmarse con ironía que estamos ante la nueva figura del "impuesto cedito".

Aparte de su encaje más que dudoso en el modelo LOFCA, la propuesta excluye el aumento de la capacidad normativa (porque no se trata de un recargo), y plantea dudas respecto a las competencias de gestión (porque no se trata de la cesión del impuesto). Respecto a su perceptibilidad, también sería discutible, si tenemos en cuenta que la cuota diferencial es la magnitud más visible del impuesto para los contribuyentes, y que el mecanismo de las retenciones ha hecho que en los últimos ejercicios aumentase de modo notable el número de declaraciones negativas. Subsiste, eso sí, el derecho a la recaudación, pero dicho derecho también está asegurado para los actuales ingresos vía PPI, y por otra parte, considerado aisladamente, es la característica más débil de las que conforman la corresponsabilidad fiscal.

Respecto a otros inconveniente, y dependiendo de cómo se concretara la propuesta, si se pretende mantener la neutralidad de todo el sistema de financiación, no se ve claro cuál puede ser su sentido, salvo aumentar la complejidad del sistema, que ya de por sí es elevada. Si se admiten ganancias para algunas CC.AA., al tratarse de una interpretación política de la LOFCA, es muy probable que haya que efectuar compensaciones financieras por otra vía (por ejemplo, las asignaciones especiales de nivelación del artículo 15 de la LOFCA) hacia las CC.AA. que manifiesten reticencias a su aprobación, lo cual supondría un impulso más hacia el aumento del déficit. Desde otra perspectiva, si lo que se busca es abrir la puerta a una actuación diferenciada de las CC.AA. en materia impositiva, y en concreto sobre el IRPF, la medida es innecesaria, dado que la sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1990 confirma ya la plena constitucionalidad de los recargos autonómicos.

Un segundo curso de actuación más allá de la LOFCA consistiría en ceder la capacidad normativa sobre los tributos cedidos, ampliando de este modo el campo de actuación fiscal de las CC.AA. Los aspectos positivos de esta alternativa serían las mejoras de incentivos que se obtendrían para actualizar la normativa de los tributos cedidos, aprovechando para ello la experiencia de las CC.AA. en materia de gestión. Además, se simplificaría el modelo de financiación, al evitar tener que efectuar ajustes en el PPI en el caso de alteración normativa de los tributos cedidos, que es lo que sucede actualmente.

Una tercera alternativa a considerar sería el avance gradual hacia un sistema de compartición de impuestos, a partir de la entrada de las CC.AA. en una Agencia de Administración Tributaria nacional que gestionara los actuales impuestos estatales y autonómicos. Dentro de este esquema, un Consejo de Política Fiscal y Financiera reformado podría decidir la política impositiva de los impuestos de titularidad autonómica, y acordar igualmente las reglas de reparto impositivo de los impuestos compartidos.

4. CONCLUSIONES.

En el desarrollo de la Hacienda Autonómica, la lógica misma del proceso ha conducido a un grado cada vez menor de corresponsabilidad fiscal. El resultado se debe, en gran medida, tanto al propio diseño del modelo LOFCA como a la peculiar aplicación que se ha hecho del mismo a lo largo de las sucesivas renegociaciones.

La introducción de un mayor grado de corresponsabilidad fiscal en la Hacienda Autonómica permitiría una mayor eficiencia en la asignación de recursos y aumentar la transparencia en los procesos de decisión pública. Por otra parte, otorgaría una mayor autonomía a los gobiernos autonómicos, al concederles más margen de decisión sobre sus ingresos.

Para avanzar hacia una mayor corresponsabilidad parece necesario superar la miopía del actual debate político, centrado exclusivamente en la cesión de una parte de la recaudación territorial del impuesto de renta. Además de esta alternativa, debería considerarse también el completar el esquema de cesión de la LOFCA, traspasando a las CC.AA. la fase minorista del IVA y el impuesto de matriculación, la posible cesión de la capacidad normativa sobre los tributos cedidos o el avance hacia un nuevo modelo de compartición impositiva, a partir de la entrada de las CC.AA. en la Agencia de Administración Tributaria.

Caso de no adoptar ninguna medida al respecto, la futura asunción por parte de las CC.AA. del artículo 143 de las competencias de educación disminuiría aún más el bajo grado existente de corresponsabilidad fiscal.