

LA REVISIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

Ignacio Zubiri
Catedrático de Hacienda, Universidad del País Vasco

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este artículo es presentar un primer análisis de la reforma del Concierto Económico (CE) realizada en 1997. Para ello se comienza recordando el contenido del CE (sección 2). A continuación se revisan las implicaciones financieras y fiscales de la aplicación del CE hasta 1996. El trabajo concluye describiendo y analizando las reformas del CE realizadas en la revisión de 1997 y evaluando algunas de sus consecuencias sobre la capacidad normativa y financiera de la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV).

2. EL CONTENIDO DEL CONCIERTO ECONÓMICO(1)

El CE es el pacto que regula las relaciones fiscales y financieras entre el Estado y la CAPV. El CE actual se firmó en 1981 y tiene vigencia hasta el año 2001(2). No obstante, desde que se firmó se han realizado diversas modificaciones y adaptaciones. Así, por ejemplo, el CE se modificó en 1986 para adaptarlo a la introducción del IVA y, posteriormente, para ajustarlo a la desaparición de fronteras entre países comunitarios. En todo caso, en el año 2001 se deberá negociar el CE, aunque es razonable suponer que, en lo esencial, se mantendrá la redacción actual.

2.1. Relaciones fiscales

En cuanto a las relaciones fiscales, lo primero que hace el CE delimitar qué impuestos se transfieren a los Territorios Históricos (TH) del País Vasco(3). A estos impuestos se les denomina *impuestos concertados*. En segundo

lugar, el CE establece los criterios que determinan quien tiene que tributar a cada administración (la del Estado o las de la CAPV) y por cuánto. A estos criterios se les denomina *puntos de conexión*. Finalmente el CE determina que libertad tienen los TH para diseñar los impuestos concertados. Para ello se establecen una serie de criterios de armonización entre los sistemas fiscales de la CAPV y el del Estado. Estos criterios se dividen en dos bloques. Por un lado se establecen unos criterios generales de armonización (que afectan al conjunto del sistema fiscal) y, por otro, una serie de criterios específicos por cada impuesto.

2.2. Relaciones financieras

En el ámbito financiero el CE regula el pago que debe hacer la CAPV al Estado como compensación de los gastos que el gobierno central continúa realizando en la CAPV (*cargas no asumidas*) y los pagos que debe hacer el Estado a la CAPV por los impuestos pagados por residentes en la CAPV y recaudados por el Estado (*impuestos no concertados*). El estado realiza algunos de estos pagos simplemente restando la cantidad de lo que la CAPV debe pagar al Estado y otros mediante transferencias monetarias directas.

A) El Cupo.

El pago de la CAPV al Estado por las cargas no asumidas es el Cupo. En lo esencial el Cupo se define como:

$$C = G_{RY} - I_{RY} - D^{PV} \quad [1]$$

donde G_{NT}^{PV} es lo que el Estado se gasta en la CAPV⁴, I_{NT}^{PV} es lo que ingresa en la CAPV⁵ y D^{PV} el déficit imputable a gastos. Es decir, que el cupo se calcula simplemente restando a lo que el Estado se gasta en la CAPV lo que recauda en la CAPV y la parte del déficit imputable a los gastos del Estado(6). De esta forma el cupo es igual a la parte del gasto del Estado en la CAPV no financiada con déficit menos los impuestos recaudados en la CAPV.

Para calcular la fórmula [1] en vez de utilizar un método directo (similar, por ejemplo, al método del coste efectivo de provisión que se utilizó en para las CCAA de régimen común), se ha optado por un sistema de imputación. Este método consiste en calcular lo que se gasta el Estado en el conjunto de España en las competencias no transferidas a la CAPV, lo que recauda por ingresos no concertados y el déficit total, y de estos totales suponer que corresponden a la CAPV un porcentaje fijo. Desde 1981 este porcentaje ha quedado establecido en el 6,24%. De esta forma el cupo se define como:

$$C = 0,624 G_{NT} - 0,624 I_{NT} - 0,624 D = [2] \\ = 0,624 (G_{NT} - I_{NT} - D)$$

donde G_{NT} es el gasto total en el conjunto de España en competencias no transferidas a la CAPV, I_{NT} los ingresos de España por ingresos no concertados y D el déficit del Estado. Esto se puede reescribir como:

$$C = 0,624 (G - G_T - I_{NT} - D) [3]$$

donde G es el gasto total del Estado y G_T el gasto del Estado en competencias transferidas a la CAPV.

Finalmente, merece la pena recordar que [2] no se recalcula anualmente. Al igual que ocurre en las CCAA de régimen común, el cupo se aprueba mediante leyes quincenales. Y en estas leyes se calcula [2] para un año base y el cupo de los restantes años se obtiene actualizando este cupo según base y el cupo de los restantes años se obtiene actualizando este cupo base según la tasa de crecimiento en el Estado (7) de los ingresos concertados (excluidos los cedibles a las CCAA)(8).

B) Ajustes.

La mayor parte de los ingresos no concertados que el Estado obtiene en la CAPV se compensan vía cupo (esto es se restan en [3]). No obstante hay algunos ingresos que se compensan mediante transferencias directas. Por un lado está el ajuste por impuestos indirectos concertados (que hasta 1996 se limitaba al IVA y, a partir de 1997 se extiende a los impuestos especiales). Por otro la participación de los Entes Locales en los ingresos no concertados.

Para ilustrar los ajustes por impuestos indirectos consideremos el ajuste por IVA, este ajuste establece que el Estado deberá transferir a la CAPV (o a la inversa si el ajuste resulta negativo) una cantidad, A , igual a:

$$A = a RR_{NC} + (a - b) H$$

donde a =porcentaje del consumo total en España realizado por residentes en la CAPV, b =porcentaje de la base imponible sita en la CAPV, RR_{NC} = recaudación del estado por la parte de la base del IVA no concertada y H =recaudación teórica en España por IVA por la parte de la base concertada con el mínimo de eficacias recaudatorias(la del Estado o la de la CAPV)(9).

El primer término de [4] es simplemente una transferencia a la CAPV de la parte del IVA no concertado(10). El segundo término corrige la diferencia entre el IVA que pagan los residentes en la CAPV (su consumo relativo) y el que se recauda en la CAPV (la base imponible relativa)(11). Sin embargo este ajuste por las discrepancias entre consumo y la producción se realiza utilizando, no la recaudación real, sino una recaudación teórica que corrige las posibles diferencias en la eficacia de gestión. No obstante, hay que apresurarse a señalar que por su definición de base relativa (b) sea correcta que de la eficacia relativa en la gestión del IVA. En todo caso, los valores de a y b adoptados hasta 1997 fueron $a=0,6875$ y $b=0,5643$ con lo que el segundo término de [3] ha supuesto siempre una transferencia a la CAPV(12).

El otro ajuste establecido en el CE es el que corresponde a la participación de las Haciendas Locales en los ingresos, no concertados. Este ajuste se realiza transfiriendo a la CAPV

una cantidad igual a la parte proporcional a los ingresos no concertados de la participación de sus municipios y Diputaciones en la participación de los Entes locales en los ingresos del Estado.

3. EL CONTEXTO DE LA REFORMA DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Los dos pilares del sistema foral son la autonomía normativa y el pago del cupo al estado. Hasta la reforma del CE de 1997 la evolución de estos elementos fue la siguiente:

3.1. Autonomía Fiscal

Los territorios Forales siempre han utilizado siempre su capacidad normativa para reducir los impuestos que pagan sus residentes. En el caso de la CAPV, los tres Territorios han dado en el IRPF un tratamiento más favorable a las rentas profesionales y empresariales en estimación directa que, en el caso de Vizcaya, se ha extendido a la estimación objetiva. Además han introducido deducciones de la cuota que no existen en Territorio Común. En el IS se han introducido normas más generosas de amortización, de valoración de existencias (excepto Guipúzcoa), incentivos fiscales a la inversión y creación de empleo, y se han permitido actualizaciones de balances. De hecho las reformas aprobadas en la CAPV han sido mucho más generosas —especialmente en Vizcaya— que la reforma del TC, introduciendo incentivos más amplios e incluso un tipo impositivo nominal más bajo, los permiten la actualización de balance.

Por otro lado, las reducciones en el Impuesto de sucesiones y donaciones han sido muy amplias llegando a la extinción de las herencias entre parientes de primer grado. En el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados también se han introducido bonificaciones significativas que, en algunos casos, han desplazado a la CAPV operaciones registrales y notariales. Hay que apresurarse a señalar, no obstante, que si bien las reducciones fiscales han podido implicar una reducción importante de impuestos para algunos contribuyentes, no han afectado significativamente a la mayoría de ellos. Esto, combinando con el hecho de que la CAPV tiene una renta per capita superior a la de Territorio Común (TC) se ha traducido en que si bien la CAPV tiene una presión fiscal algo más baja que el TC las diferencias son muy pequeñas(13). De hecho, la mayor riqueza de los TH les permite obtener unos ingresos per cápita bastante más elevados que en Territorio Común.

3.2. Transferencias entre el Estado y al CAPV

El sistema foral da lugar a diversas transferencias entre el Estado y la CAPV. El cuadro núm. 1 recoge la evolución reciente de las más importantes. Estas transferencias incluyen el cupo, el ajuste por IVA y la participación de los entes Locales en los impuestos no concertados. Además por completitud, el cuadro núm. 1 refleja las restantes transferencias existentes. Por un lado están las transferencias de la Seguridad Social a la CAPV(14) y, por otro, las transferencias derivadas de contratos programa y acuerdos entre la CAPV y el Estado.

CUADRO NÚM. 1
TRANSFERENCIAS ENTRE EL ESTADO Y LA CAPV (1987-1995)

	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
(1) Cupo líquido	110.831	101.119	75.142	70.562	76.299	48.974	29.914	19.087	15.291
(2) Ajuste IVA.....	67.597	77.304	92.050	97.838	103.470	123.466	79.129	82.351	84.749
(3) Tesorería SS	0	65.488	37.985	44.461	51.893	58.939	62.292	68.372	ND
(4) FCI/CT.....	7.436	10.543	15.994	11.577	12.735	0	0	0	0
(5) Otras Trans.(*).....	6260	4945	6348	5789	5550	ND	ND	ND	ND
SALDO A FAVOR DE LA CAPV.....	-29.538	57161	77.235	89.103	97.349	133.431	111.507	131.996	
Saldo/Población.....	-13.870	26.666	36.486	42.220	45.583				
Saldo/Ing concert.....	-7,83	13,13	15,36	15,88	15,32				
Saldo/VABcf.....	-1,33	2,38	2,83	2,99	2,94				

SALDO=(2)+(3)+(4)+(5)-(1).

(*) Incluye: compensación a Álava en el cupo. Participación de Entes Locales en los Ingresos no concertados, Convenios y Acuerdos.

Fuentes: Elaboración propia a partir del Informe Anual Integrado de la Hacienda vasca (diversos años), Avances de Liquidaciones y Memoria de la Administración Tributaria (diversos años).

CUADRO NÚM. 2
INGRESOS FISCALES NO CONCERTADOS

ANTES DE LA REFORMA DE 1997	TRAS LA REFORMA DE 1997
Renta de Aduanas	Renta de Aduanas
Hidrocarburos	Retenciones de Funcionarios y Empleados del Estado
Alcoholes	Retenciones del Capital en Activos emitidos por el Estado o las CCAA de régimen común
Cerveza	
Labores del Tabaco	
No residentes	
Retenciones de Funcionarios y Empleados del Estado	
Banca Oficial del Estado, concesionarias Monopolios del Estado	
Retenciones del Capital en Activos emitidos por el Estado o las CCAA de régimen común	

Tal y como se sigue de este cuadro, el cupo ha ido decreciendo en el tiempo de forma progresiva y así ha pasado de casi un 17% de los ingresos concertados en 1988 a poco más de un 2%. Esta reducción del cupo se debe esencialmente al aumento progresivo del déficit de la seguridad social y, en mucha menor medida, a la asunción de algunas competencias por parte de la CAPV.

Dada esta evolución, era perfectamente plausible que el cupo pudiera llegar a ser negativo, sin embargo esto en ningún caso significaría que el Estado estuviera subvencionando a la CAPV. Significaría simplemente que la parte del gasto del Estado no financiada con déficit es inferior a lo que el Estado recauda en la CAPV(15).

En todo caso que el cupo pudiera ser negativo es una cuestión más de cosmética que de economía ya que, como muestra el cuadro núm. 1, en realidad el saldo financiero entre el Estado y la CAPV es favorable a la CAPV desde 1988 cuando la CAPV asumió la prestación de la Sanidad y algunos servicios sociales. Nuevamente, este saldo en favor de la CAPV no debe interpretarse como que el Estado esté financiando a la CAPV sino como que lo que gasta (neto de déficit) es menor que lo que recauda.

4. LA REFORMA DE 1997

En el contexto anterior, a comienzos de 1997 se ha realizado una reforma del CE que, en lo esencial, ha consistido en concertar los impuestos especiales y la tributación de no residentes y ampliar la capacidad normativa de la CAPV y en el IRPF y en otros impuestos concertados. La reforma se ha completado con una actualización y una adecuación de los puntos de conexión a la cesión del IRPF a las CCAA de régimen común, asimismo se han

introducido una cláusula de salvaguardia que intenta garantizar la neutralizar los efectos financieros de la concertación de los impuestos especiales.

4.1. La Concertación de nuevos impuestos

El cuadro núm. 2 compara los impuestos no concertados antes y después de la reforma del CE. Tal y como se sigue de este cuadro tras la reforma los únicos impuestos recaudados en la CAPV por el Estado son los impuestos pagados por las importaciones (renta de aduanas, impuestos especiales pagados por las importaciones, etc.), las retenciones de los funcionarios(16) y las retenciones del capital en emisiones realizadas por las Administraciones públicas que no sean vascas. No obstante, la mayoría de estos ingresos se compensan vía cupo. Esto es, en la fórmula [3] se incluye su importe entre los ingresos no concertados.

En relación a la situación anterior, la CAPV pasa a recaudar los impuestos especiales que no recaudaba ya, el impuesto sobre primas de seguro y la tributación de los no residentes.

4.2. El aumento de la Capacidad Normativa

Como ya se ha señalado la capacidad normativa de la CAPV está sujeta a dos tipos de restricciones unas de carácter general y otras específicas de cada impuesto.

A) Principios Generales.

El cuadro núm. 3 recoge las modificaciones que se han realizado en los criterios generales de armonización. Tal y como se sigue de este cuadro, la reforma ha supuesto una reducción considerable en el conjunto de principios de armonización y una relajación de los que se

CUADRO NÚM. 3
CRITERIOS GENERALES DE ARMONIZACIÓN ENTRE LOS SISTEMAS
FISCALES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS Y EL DEL ESTADO

1. PRINCIPIOS GENERALES

1. Respeto de la solidaridad en los términos previstos por la Constitución y el Estatuto de Autonomía
2. Atención a la estructura general impositiva del Estado
3. Coordinación, armonización y colaboración con el Estado según lo contenido en el Concierto
4. Coordinación, armonización y colaboración entre los Territorios según dicte el Parlamento Vasco
5. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados por España

2. ARMONIZACIÓN FISCAL

ANTES REFORMA DE 1997

1. *Aplicación de la Ley General Tributaria y normas que la desarrollen.*
2. No se concederán incentivos fiscales a inversión que discriminen según la procedencia del bien o equipo.
3. Mismas retenciones en IRPF y sociedades.
- 4.1. En el IBI, el hecho imponible y la valoración de inmuebles será la misma que en Territorio común (TC)
- 4.2. Misma clasificación de actividades económicas que en TC.
5. Mismas normas en operaciones bancarias, mercados monetarios y demás medios de financiación empresarial.
6. Misma tributación en constitución, ampliación y disminución de capital y fusión y disolución sociedades.
7. No se concederán amnistías fiscales, salvo que el Estado haga lo mismo.
8. No se establecerán privilegios fiscales ni subvenciones que supongan devolución de impuestos
9. Las regularizaciones tributarias no supondrán incorporar activos ocultos o eliminar de pasos ficticios.
- 10 Se adoptarán las mismas medidas coyunturales y excepcionales que el Estado.
11. Las normas forales no podrán implicar menoscabo de la competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra.
12. La presión fiscal efectiva global *no podrá ser inferior* a la de TC.

DESPUÉS REFORMA 1997

1. *Adecuación* (de las normas forales) a la Ley General Tributaria.
2. Misma clasificación de actividades económicas que en TC.
3. Las normas forales no podrán implicar menoscabo de la competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra.
4. La presión fiscal efectiva global *será equivalente* a la de TC.

mantienen. En lo esencial los principios de armonización han quedado reducidos a tres:

a) Someterse a los Tratados o Convenios Internacionales firmados por España.

b) No distorsionar ni la competencia entre empresas ni el libre movimiento de capitales.

c) Dar lugar a una presión fiscal equivalente a la de TC.

Con esto el CE ya no excluye explícitamente que la CAPV adopte medidas tales como conceder amnistías o privilegios fiscales ni obliga a la CAPV a adoptar las mismas medidas coyunturales que el Estado o a mantener la misma tributación de las operaciones societarias de igual forma, los criterios que se mantie-

nen son más débiles que los anteriores. Así, por ejemplo, donde antes se decía "Aplicación de la LGT y normas que la desarrollen" ahora se dice "Adecuación a la LGT". De igual forma donde se decía "una presión fiscal no inferior" ahora se dice una "presión fiscal equivalente". Ciertamente se puede argumentar que dado que las CCAA de régimen común tienen la capacidad de rebajar su IRPF no se puede exigir a la CAPV que no pueda tener unos impuestos más bajos que los de Territorio Común. Sin embargo como es obvio, el margen de ambigüedad de la expresión "presión fiscal equivalente" es suficientemente amplio como para acomodar reducciones fiscales mucho más allá de las permitidas a la CCAA de régimen común. Por ello en este punto la nueva redacción del CE en vez de clarificar un concepto ya de por sí poco definido (la presión

CUADRO NÚM. 4
AUTONOMÍA NORMATIVA DE LAS DIPUTACIONES FORALES DE LA CAPV, 1996

	<i>Antes de la Reforma de 1997</i>	<i>Después de la Reforma de 1997</i>	<i>CCAA de Régimen Común</i>
1. IRPF	a) Regularización o actualización de activos fijos en actividades empresariales, profesionales y artísticas. b) Planes especiales y coeficientes máximos de amortización de dichos activos. c) Signos, Índices y Módulos en Estimación objetiva singular. d) Deducción por inversión en activos fijos en actividades empresariales. e) Modelos y Plazos de declaración y modalidades de pago. f) Deducción por donativos de aplicación específica en la CAPV. g) Deducciones por Gastos Personales.	Autonomía plena excepto en: a) Retenciones del Capital b) Tributación de No residentes	a) Tarifa siempre que... – Sea progresiva – La cuota resultante al aplicar la tarifa a la base regular no puede diferir en un 20% de la que obtendría con la del estado b) Deducciones por circunstancias personales y familiares, inversiones no empresariales y aplicación de renta
2. Patrimonio	Modelos y plazos de declaración y modalidades de pago	Autonomía Plena	a) Mínimo exento b) Tarifa con ciertos límites (progresiva, con el mismo número de tramos que la del estado, igual tipo marginal y cuantía del primer tramo)
3. Sociedades	Autonomía Plena para empresas que tributen en exclusiva en la CAPV, Ninguna para las que tributan en cifra relativa	Autonomía Plena para empresas que tributen en exclusiva en la CAPV (incluyendo las entidades residentes en el extranjero que tributen en exclusiva en la CAPV o tengan establecimientos permanentes en la CAPV y no realicen más del 75% de sus operaciones en TC)	No cedido
4. Sucesiones y Donaciones	Autonomía Plena	Autonomía Plena	a) Tarifa con ciertos límites (progresiva, con el mismo número de tramos que la del Estado, igual tipo marginal y cuantía del primer tramo) b) En adquisiciones mortis causa, reducciones de la base imponible
5. IVA	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales	No Cedido
6. Transmisiones y AJD	Autonomía Plena excepto en operaciones societarias y letras de cambio y documentos equivalentes	Autonomía Plena excepto en operaciones societarias y letras de cambio y documentos equivalentes	a) Tipo en la transmisión de inmuebles y cesión de derechos reales sobre los mismos. b) Tipo en los documentos notariales
7. Primas de Seguro	No existía	Modelos y Plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales.	No Cedido
8. Especiales	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales.	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales.	No Cedido
9. Tasa juego	Tiene que regirse por normativa del Estado	Plena excepción en delimitación de hecho imponible y sujeto pasivo.	Exenciones, Base, Tipos de gravamen, Cuotas Fijas y bonificaciones.

Fuente: Elaboración a partir de la Ley de Concierto Económico

fiscal relevante a efectos del concierto) ha añadido un elemento adicional de ambigüedad.

En todo caso la cuestión relevante es, ¿implica la nueva redacción de los criterios de armonización que la CAPV va a poder tomar unas medidas fiscales que antes no podía tomar? La respuesta es que depende de la interpretación que se de los principios de armonización que se han mantenido. Por ejemplo, en una interpretación estricta el requisito de que los sistemas fiscales de los territorios de la CAPV no distorsionen la competencia entre empresas implicaría muchos de los principios eliminados. De hecho una interpretación estricta incluso impediría a la CAPV cualquier medi-

da fiscal que redujera los impuestos sobre las empresas.

Sin embargo, la experiencia pasada pone de manifiesto que es poco probable que se realice una interpretación estricta de estos criterios de armonización y, con este condicionante previo, es obvio que los nuevos criterios de armonización aumentan el margen de autonomía fiscal de la CAPV. Simplemente la CAPV va a poder tomar un margen de medidas mucho mas amplio o, por lo menos, va a poder tomar las mismas medidas que está tomando en la actualidad pero reduciendo considerablemente el riesgo de que el riesgo de que el gobierno central las recurra o, si lo hace, que los tribunales le den la razón.

B) Criterios específicos.

Los Criterios Específicos limitan la capacidad de diseño de cada una de las figuras impositivas que han sido concertadas. El cuadro núm. 4 recoge cual es la capacidad normativa de la CAPV en cada uno de los impuestos concertados antes y después de la reforma del CE. A efectos comparativos también se indica la capacidad normativa que tienen las CCAA de régimen común.

Tal y como se sigue de este cuadro, tras la reforma la CAPV tiene una amplia capacidad normativa en prácticamente todos los impuestos directos. Las únicas restricciones son que debe mantener las mismas retenciones del capital que establezca el Estado y que la tributación que no residentes será regulada por el Estado excepto en el caso de empresas no residentes que tributen exclusivamente en la CAPV u operen mediante un establecimiento permanente y realicen más del 25% de sus operaciones en la CAPV(17).

Por otro lado, con la excepción del impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, la CAPV no tiene ninguna capacidad normativa en materia de impuestos indirectos.

En todo caso es necesario señalar que todos los impuestos están sujetos a las limitaciones generales señaladas anteriormente. En particular no distorsionar la competencia entre empresas y dar lugar a una presión fiscal equivalente a la vigente en Territorio Común. El intento de conciliar estos principios con la Autonomía concedida en determinados impuestos es, cuando menos, sorprendente. En el caso del impuesto de Sociedades, por ejemplo, parece difícil reconciliar la autonomía con la no discriminación. Si, por ejemplo, las Diputaciones deciden, como de hecho lo han hecho, permitir una actualización de balances o dar exenciones fiscales a determinadas empresas ¿significa que están ejercitando la autonomía o concediendo privilegios fiscales que distorsionan la competencia entre empresas? La lógica sugiere que ambas. Pero es que, en realidad este problema surge con cualquier modificación del Impuesto de Sociedades que se aplique en la CAPV y que no consista en aumentar la carga fiscal sobre las empresas que operan exclusivamente en la CAPV.

C) Conclusión.

La reforma del CE ha ampliado considerablemente la capacidad normativa de la CAPV. La flexibilización de los criterios generales de armonización combinada con el aumento de capacidad normativa en el IRPF en el impuesto sobre el patrimonio en la tasa de juego y en la tributación de algunas empresas extranjeras abren un amplio abanico de posibilidades reformadoras en el nivel y la estructura de los impuestos, especialmente los impuestos directos.

4.3. Las implicaciones financieras

Las posibles implicaciones financieras de la nueva redacción del CE provienen de dos vías. Por un lado, de la concertación de los impuestos especiales. Por otro, de la modificación de la regla del ajuste por IVA.

A) Concertación de los Impuestos especiales

Antes de la concertación de los impuestos especiales, la CAPV obtenía el 6,24% de la recaudación en el conjunto de España vía minoración del cupo. Tras la concertación la recaudación de la CAPV será igual a la suma de tres componentes.

1. La recaudación efectivamente obtenida en la CAPV.

2. Un ajuste por las divergencias entre el Consumo de los residentes en la CAPV y base imponible sita en la CAPV y por las diferencias de gestión.

En el caso de los impuestos sobre alcohol y Bebidas derivadas, Cerveza e hidrocarburos la fórmula de ajuste es idéntica a la fórmula [4]. Para cada uno de estos impuestos los parámetros de consumo y base relativa que se han utilizado son las que se referencian en el cuadro núm. 5.

No obstante se establece que las cifras de Base Relativa se modificarán siempre que la recaudación de la CAPV difiera en 10% de la Base estimada en el caso de los impuestos sobre el alcohol y la cerveza y en $\pm 7\%$ en el impuesto de hidrocarburos. En todos los casos cuando las diferencias entre la recaudación real relativa (al total de España) de la CAPV se

CUADRO NÚM. 5

	CONSUMO (A)	BASE RELATIVA (B)
Alcohol y Bebidas derivadas.....	7,13%	1,948%
Cerveza	7,13	1,686%
Hidrocarburos	6,56%	8,26%

CUADRO NÚM. 6
(En millones de pesetas)

Alcohol y Bebidas derivadas.....	-1.061,8
Cerveza	-302,6
Hidrocarburos	-4.459,2
Labores del Tabaco	9.218,4
TOTAL	3.394,8

aleje (por encima o por debajo) de los márgenes establecidos, la cifra de base relativa se corregirá por la diferencia entre el exceso o el defecto de recaudación y el límite superior o inferior establecido. Así, por ejemplo, si la recaudación por hidrocarburos en la CAPV fuera, digamos, inferior al 10% de la recaudación en el conjunto de España, en la fórmula [4] la base relativa de la CAPV se reduciría en 3%.

La justificación de estas cautelas reside en, probablemente, una cierta inseguridad acerca de las cifras utilizadas para el cálculo de la capacidad recaudatoria de la CAPV. Dado que, debido a la compensación transitoria que se detalla a continuación, el efecto financiero de la concertación depende de la exactitud en la imputación de la base relativa, estas cautelas limitan también el posible efecto financiero (el alza o a la baja) de la concertación de los impuestos especiales.

En el caso del impuesto sobre las labores del tabaco en vez de utilizar la fórmula [4] se realiza un ajuste directo, A, igual a:

$$A = a \text{ RRE} - \text{RRPV}$$

donde c es igual a la participación de las expendedorías de la CAPV en el total de labores del tabaco suministradas en el conjunto de España, la recaudación real por este impuesto en, respectivamente, el conjunto de España(18) y la CAPV. El valor de a se ha situado para 1997 en el 4,4%.

Obviamente el efecto de la fórmula del ajuste por el impuesto sobre labores del tabaco es garantizar que la recaudación final en la CAPV por este impuestos es igual al porcentaje estimado en el consumo de la CAPV.

3. Una compensación financiera que cubre la diferencia que cubre la diferencia entre el 6,24% de la recaudación por especiales en el conjunto de España y los porcentajes de consumo imputados a la CAPV en cada uno de los impuestos especiales. Esto es, la diferencia entre:

$$(6,24\% - a) \text{ RRE}$$

para cada uno de los impuestos especiales. En el año base (1997) los valores de esta compensaciones se han estimado provisionalmente como se muestra en el cuadro núm. 6.

En dicho cuadro, las cifras negativas significan una transferencia de la CAPV al Estado y las negativas lo contrario. El saldo positivo global se explica porque en el impuesto sobre labores del tabaco el 4,4% de consumo imputado a la CAPV está muy alejado del 6,24% que percibía antes de la concertación. En los restantes impuestos, sin embargo, el porcentaje de consumo imputado a la CAPV está sólo un poco por encima del 6,24%.

¿Cuál es el efecto financiero de las reglas de concertación de los impuestos especiales? La respuesta a esta cuestión no está clara. Ciertamente la regla 3 de compensaciones financieras elimina las diferencias de recaudación debidas a los porcentajes imputados de consumo. Sin embargo, no elimina los posibles efectos derivados de las diferencias de gestión (que en realidad dependen de la precisión en la estimación de la base relativa). Por ello se puede comprobar que cuando el porcentaje de base relativa imputado a la CAPV sea inferior al real la CAPV obtendrá unas ganancias financieras. La magnitud de estas posibles ganancias o pérdidas es, sin embargo, difícil de cuantificar en este momento. En todo caso las cautelas descritas en la regla 2 limitan el posible alcance de estas ganancias o pérdidas financieras de la CAPV.

La conclusión es que el efecto financiero de la concertación de los especiales depende de la exactitud con la que se haya medido la base relativa imputada a la CAPV pero que, en todo caso, es poco probable que el efecto sea muy importante.

B) Modificación del ajuste por IVA.

El CE incluye también una modificación del ajuste por IVA. En lo esencial el ajuste por

operaciones intracomunitarias ha sido incorporado a la fórmula general con lo que el parámetro de base relativa (b) se ha relevado desde el 0,5643 hasta el 0,5765. Esto reduce la diferencia (a-b) en la fórmula [4]. Sin embargo, al mismo tiempo se ha modificado la definición de recaudación a la hora de calcular el término H. Ahora en la recaudación de cada Territorio se incluye también el IVA devengado por operaciones intracomunitarias. Con ello el valor de H aumenta, por lo que, probablemente, el efecto financiero final no será muy elevado.

C) Conclusión.

El efecto financiero de la modificación del CE es ambiguo ya que depende de la precisión con la que se hayan estimado las bases imponibles potenciales. Al menos en teoría, el efecto final puede ser tanto un aumento como una disminución de la capacidad financiera de la CAPV. En todo caso, debido a las cautelas financieras que se han introducido es poco probable que el efecto final sea significativo desde el punto de vista financiero.

NOTAS

(1) Para una ampliación de esta sección puede consultarse Zubiri y Vallejo (1995).

(2) En esto se diferencia del acuerdo equivalente con Navarra, denominado el Convenio Económico, que, en tanto no lo denuncie alguna de las partes, tiene una vigencia indefinida.

(3) Retomando la tradición histórica previa, el CE transfiere la gestión, recaudación y diseño de los impuestos a las provincias (TH) del País Vasco. De esta forma cada TH puede tener un sistema fiscal diferente. No obstante, se ha creado un Órgano de coordinación entre los TH del País Vasco de tal forma que en la práctica las diferencias entre los sistemas fiscales, aunque existen, son pequeñas.

(4) El gasto no transferido incorpora una aportación a la solidaridad entre regiones ya que incluye el Fondo de compensación Interterritorial.

(5) Incluye algunos otros ingresos además de la parte de impuestos no concertados imputable a la CAPV.

(6) El déficit se resta primero porque en caso contrario, la CAPV estaría soportando los efectos negativos de la financiación mediante déficit (inflación, tipos de interés más elevados más elevados, etc.) sin disfrutar de sus ventajas (diferir el pago del gasto). Segundo, porque si no se restara, la CAPV se encontraría en una situación diferencial y, de hecho, perjudicial, en relación a las CCAA de régimen común (que reciben unos ingresos iguales a las competencias de gasto transferidas, de tal forma que no tengan necesidad de recurrir al endeudamiento para proveer el

mismo nivel de gasto que proveía el Estado). Tercero, porque en caso contrario la CAPV estaría pagando con impuestos los que el Estado está pagando con déficit y el Estado podría aumentar el cupo simplemente aumentando los gastos en la CAPV y financiándolos con déficit. En todo caso el precio que paga la CAPV por restar el déficit del cupo es que la amortización de esta deuda y los intereses correspondientes se consideran carga no asumida. Es decir que en el futuro la CAPV contribuye a pagar esta deuda y sus intereses.

(7) De esta forma el crecimiento del cupo depende del crecimiento de la recaudación en el Estado y no del crecimiento de la recaudación en la CAPV. Por ello la CAPV asume un riesgo.

(8) No obstante, anualmente se realizan algunos ajustes debidos a la financiación de la Policía autónoma Vasca y la variación en la estructura de la financiación de la Seguridad Social.

(9) H es igual al mínimo de RR_{PV}/b y $RR_{TC}/(1-b)$ donde RR_{PV} es la recaudación por IVA en la CAPV y RR_{TC} es la recaudación por IVA en Territorio Común.

(10) Inicialmente fue igual al IVA recaudado en las importaciones y el IVA pagados por los monopolios del Estado (cuya tributación no estaba concertada). La desaparición de los monopolios se ha traducido en que en la actualidad sea igual al IVA recaudado en las importaciones.

(11) Recuérdese que el IVA es un impuesto sobre el consumo que se recauda mediante un impuesto sobre el valor añadido creado por las empresas. Como el valor añadido y el consumo de los residentes en una región no tienen por qué coincidir, es necesario ajustar por las diferencias.

(12) Transitoriamente, el ajuste por IVA incluyó hasta 1997 un elemento de corrección para acomodar el ajuste a la creación de las denominadas transacciones intracomunitarias. Este elemento ha sido incorporado a la fórmula general en 1997.

(13) Véase, por ejemplo, Zubiri y Vallejo (1995).

(14) Estas transferencias de la Seguridad Social son iguales al 6,24% de las cotizaciones que presupuestariamente se apliquen a la financiación de la Sanidad y los Servicios Sociales que se han transferido a la CAPV.

(15) Recuérdese que la parte del gasto financiada con déficit se paga en cupos posteriores ya que la Deuda y su servicio son competencias no asumidas.

(16) No obstante, los funcionarios del Estado presentan su declaración en el Territorio histórico correspondiente.

(17) Tributan en exclusiva en la CAPV las empresas que realicen todas sus operaciones en la CAPV o tengan un volumen de operaciones inferior a 500 millones de ptas. (300 antes de la reforma de 1997) cualquiera que sea el lugar de realización de las operaciones. En la actualidad esto implica que más del 90% de las empresas de la CAPV tributan exclusivamente en la CAPV.

(18) Estrictamente hablando, el marco de referencia no es España, sino el ámbito de ampliación del impuesto.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Zubiri, I. y Vallejo, M. (1995), *Un Análisis Metodológico y Empírico del Sistema del Cupo*, Fundación BBV. (Al estar agotado se pueden obtener copias mediante solicitud al autor).