

LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO Y LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

José SÁNCHEZ MALDONADO
J. Salvador GÓMEZ SALA

I. INTRODUCCIÓN

TRAS más de una década de andadura del modelo autonómico, aún no se ha configurado en nuestro país un sistema que garantice un funcionamiento estable y equilibrado de los mecanismos de financiación autonómica. El propio Consejo de Política Fiscal y Financiera, en sus acuerdos del 7 de octubre de 1993, reconoció explícitamente que el sistema de financiación autonómica no viene funcionando de forma satisfactoria, al asumir los siguientes compromisos:

a) Puesta en marcha del procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal, concretado en la cesión del 15 por 100 de la cuota líquida territorializada del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

b) Integración de las comunidades autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

c) Elaboración de un Libro Blanco sobre la financiación de las comunidades autónomas (1).

d) Estudio de la problemática en la financiación de los servicios sanitarios de la seguridad social.

En este trabajo, nos ocupamos de analizar, con carácter general, el papel que podría jugar la imposición sobre el consumo en el futuro sistema de financiación autonómica, en un momento en el cual parece que va a ser objeto de cambios sustanciales, como consecuencia de los pactos políticos suscritos entre el Partido Po-

pular y las derechas nacionalistas tras las últimas elecciones generales, y que pueden condicionar el método para la aplicación del sistema de financiación en el quinquenio 1997-2001, que debiera discutirse próximamente en el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Sucediendo a esta introducción, el trabajo se estructura en los siguientes apartados: En el apartado II, se analiza el papel que, a la luz de la legislación en vigor, puede jugar la imposición sobre el valor añadido en la financiación autonómica. En el apartado III se evalúan las posibles alternativas de utilización del IVA como figura impositiva descentralizada, mientras que en el IV nos ocupamos de la problemática que se plantea con la posibilidad de la cesión del IVA en fase minorista a las comunidades autónomas de régimen común. En el apartado V, se plantea una evaluación empírica de las consecuencias financieras de la cesión del IVA en fase minorista y de la cesión de la recaudación territorializada de los impuestos especiales sobre el alcohol y sobre el tabaco. El trabajo se cierra con un apartado (VI) de conclusiones y una relación de la bibliografía utilizada.

II. EL IVA Y EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación

de las Comunidades Autónomas (LOFCA), incluyó entre los tributos de posible cesión del Estado a las comunidades autónomas «la imposición general sobre las ventas en su fase minorista» (art. 11.1). Más tarde, la Ley 30/1983, que regula el marco normativo de la cesión de los tributos a las comunidades autónomas, en su disposición adicional 2.2, exige ley especial para la cesión del rendimiento del IVA en su fase minorista. Pero, hasta el momento, no se ha producido tal desarrollo normativo, de forma que el modelo de financiación autonómica no ha contemplado aún esta posibilidad.

Por ello, puede afirmarse que la legislación española en vigor sobre la utilización del IVA como instrumento de financiación de las comunidades autónomas sólo permite su cesión a las de carácter foral; y que, para las comunidades de régimen común, mientras no se ponga en marcha el IVA en su fase minorista, o no se cambie la LOFCA, esta figura impositiva no ofrece ningún margen de actuación en cuanto a su posible cesión. En efecto, generalizar la cesión del IVA a todos los gobiernos autonómicos preciaría, como paso previo, alterar la actual redacción del artículo 11.2 de la LOFCA, en el que se establece que no podrán ser objeto de cesión los impuestos sobre la producción o las ventas, salvo la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, excepto los recaudados mediante monopolios fiscales.

1. EL IVA en la LOFCA

El artículo cuarto de la LOFCA incluye, entre los recursos de las comunidades autónomas, los tributos cedidos, total o parcialmen-

te, por el Estado, y los recargos que pudieran establecerse sobre los impuestos directos del Estado.

Los tributos cedidos son los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la comunidad autónoma, y se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud del precepto expreso del estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de aquélla se establezcan en ley específica. La cesión de tributos por el Estado podrá hacerse total o parcialmente, según se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad o a alguno de los hechos imposables. Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las comunidades autónomas se llevará a cabo en función del lugar en que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias. Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución se realizará en función del lugar donde radique el inmueble. No podrán ser cedidos los impuestos estatales sobre la producción o las ventas, salvo la imposición sobre las ventas en su fase minorista.

En el caso de tributos cedidos, cada comunidad autónoma asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de aquéllos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

De los anteriores preceptos se desprende que el Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo referente a las ventas en fase minorista, puede ser cedido a las comunidades autónomas siempre que medie una ley de cesión.

2. El IVA en los estatutos de autonomía y en la Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas

Si bien los estatutos de Cataluña y Galicia no prevén nada respecto al IVA, los correspondientes a Andalucía, Asturias, Cantabria, La Rioja, Murcia, Comunidad Valenciana, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Baleares, Madrid, y Castilla y León establecen, respectivamente, que «*se cede a la Comunidad Autónoma la imposición general sobre las ventas en su fase minorista*». Procede recordar aquí que los estatutos de autonomía tienen el carácter de leyes orgánicas, y que son, por tanto, del mismo rango que la LOFCA. En los estatutos ya se establece, como no potestativa, la posibilidad de cesión de la imposición sobre ventas en su fase minorista.

También la ley específica de cesión de tributos a Cataluña, Ley 41/1981, de 28 de octubre, relativa a Cesión de Tributos a la Generalitat de Cataluña, establece, en su disposición adicional segunda, dos, que «*Se regulará mediante Ley especial tramitada por el mismo procedimiento que la presente la cesión del rendimiento en Cataluña, que 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*».

El contenido de la disposición adicional segunda de la posterior Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas, es un trasunto del correspondiente a la Ley de Cesión de Cataluña, y establece preceptivamente la cesión del IVA en su fase minorista.

Por todo ello, puede afirmarse que tendría carácter obligatorio la cesión del IVA en fase minorista a las comunidades autónomas de régimen común, en el momento en que éste se implantara, sin otro requisito que la promulgación de una ley de cesión de tal tributo.

El tratamiento del IVA en las comunidades forales es diametralmente opuesto al que se da en las comunidades de régimen común. En virtud de los regímenes de Concerto y Convenio económico, las diputaciones forales del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra gestionan por sí mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido en su modalidad de operaciones interiores, siempre que los hechos imposables se realizan en dichos territorios.

III. POSIBLES ALTERNATIVAS DE UTILIZACIÓN DEL IVA EN LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Puesto que, como queda dicho, para las comunidades de régimen común, en tanto en cuanto no se ponga en marcha el IVA en su fase minorista, o no se cambie la LOFCA, esta figura impositiva no ofrece, en cuanto a su cesión, ningún margen de actuación, en este apartado vamos a ocuparnos de las dos opciones alternativas que ofrecerían una solución lo más parecida posible a tal cesión. Nos referimos, por un lado, a la posibilidad de generalizar la cesión de la totalidad del IVA a todas las comunidades autónomas (lo que comportaría un cambio sustancial en la LOFCA), así como a una posible asignación territorial del total, o de parte, de su recaudación, que llevaría aparejada una interpretación de la LOFCA similar a la realizada para aprobar la cesión del 15 por 100 de la cuota líquida del Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los aspectos relacionados con la cesión del IVA en su fase minorista se abordan más adelante.

1. La cesión del IVA a las comunidades autónomas de régimen común

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

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

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

b) La base del impuesto no coincide con el valor añadido económico, al existir exenciones y deducciones inmediatas de la carga repercutida en la adquisición de bienes de inversión (2).

Por tanto, la cesión del IVA requeriría establecer medidas compensatorias de los desequilibrios financieros que se producirían, ya que si se pretendiera una distri-

bución completa de la recaudación del tributo, la totalidad de ésta debería atribuirse a la comunidad en la que tiene lugar el consumo, lo que exigiría la existencia de un organismo que estableciera un sistema de distribución territorial que registrase el conjunto de las deducciones efectuadas en cada territorio (3).

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

En la actualidad, dado que el desarrollo cultural y técnico puede permitir hacer frente a ambos tipos de problemas (4), la cuestión radicaría en la realización de un análisis pormenorizado de los costes y beneficios que supondría el optar por la vía de la cesión, y con base en ello, adoptar la opción política que se considerase oportuna. En el caso de que se optase por la cesión del IVA, al lado de la ventaja que supone la facilidad administrativa de su puesta en marcha, dada la actual configuración de la Administración tributaria en nuestro país, subsistirían una serie de inconvenientes que, según Pla y Villareal (1991), pueden agruparse como sigue:

- La recaudación se produce en el territorio del domicilio fiscal de la empresa, mientras que el devengo (el lugar en que se pro-

duce la transacción) puede corresponder a otro territorio.

- Existe un claro problema de exportación impositiva, dado que el impuesto se traslada a lo largo de la cadena hasta el consumidor final residente en otras comunidades.

- Establece importantes desequilibrios territoriales en la financiación, ya que las regiones que concentran una mayor actividad productiva recaudan proporcionalmente más impuestos, con lo que se hace necesario el establecimiento de un importante sistema de nivelación tributaria.

- La inexistencia de la fase minorista en el comercio puede agudizar los efectos señalados en los apartados anteriores como consecuencia de la aplicación del recargo de equivalencia.

2. Distribución territorial de la recaudación del IVA

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

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

En principio, tanto la cesión como la distribución de la recaudación reúnen las características de automatismo y flexibilidad necesarias para garantizar la financiación autonómica, aunque una y otra tienen ventajas e inconvenientes.

La imputación cuenta en su haber con una serie de ventajas frente a la cesión, entre las que destacan: que elimina los problemas de exportación impositiva, cualquiera que sea el método elegido para la gestión y recaudación del impuesto; que permite integrar un mecanismo de nivelación fiscal horizontal, y que permite, igualmente, graduar el porcentaje de recaudación total a ceder a las comunidades autónomas como financiación propia.

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

En general, la imputación territorial podría hacerse utilizando tres grandes criterios: el valor añadido territorial, el consumo territorial o la población (5).

IV. LA CESIÓN DE LA FASE MINORISTA DEL IVA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

El análisis de la cesión de la fase minorista del IVA a las comunidades autónomas de régimen común suscita tres grandes grupos de preocupaciones, que aquí tan sólo apuntamos, dado que las hemos analizado ampliamente en otros trabajos recientes (Sánchez

Maldonado y Gómez Sala, 1995 y 1996b).

En primer término, sería necesario tratar de precisar qué abarca la fase minorista en este impuesto y cuál es el rendimiento cedible, tanto desde un punto de vista conceptual e intuitivo como, sobre todo, desde una perspectiva práctica.

En segundo lugar, resulta imprescindible concretar la delimitación territorial de la cesión, esto es, tratar de establecer los criterios más adecuados con objeto de atribuir la cesión de la fase minorista del IVA entre las diversas comunidades autónomas de régimen común.

Finalmente, se hace necesario descender al análisis concreto de algunos problemas especiales que, a la luz de la regulación legal vigente, podrían suscitarse en el proceso en cuestión, y frente a los cuales deberían proponerse modificaciones del marco legal, especialmente en materia de regímenes especiales del IVA.

Por lo que respecta al ámbito de aplicación de la cesión de la fase minorista del IVA, tan sólo apuntar que, desde un punto de vista práctico, y a pesar de que en teoría la fase minorista debería ser definida atendiendo al hecho de que el destinatario de la operación fuera un consumidor final, habrían de considerarse como objeto de cesión todas las operaciones interiores realizadas por los sujetos pasivos minoristas, con independencia de la naturaleza minorista o no de éstas. En cualquier caso, la Ley debería determinar que un sujeto pasivo es minorista cuando la mayor parte de su volumen de operaciones se efectúa a consumidores finales, sin perjuicio de que se pudieran plantear casos singulares.

Desde esta perspectiva, lo que calificaría a una operación como

minorista sería el hecho de que el vendedor efectuara la mayor parte de sus ventas a consumidores finales. Es decir, que en lugar de cederse hechos imposibles (criterio objetivo) se cederían sujetos pasivos (criterio subjetivo).

Los criterios para atribuir la cesión entre las diversas comunidades autónomas deben venir marcados por lo que regula la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (artículo 10.4), pero que pueden ser simplificados en función de los precedentes forales (Concierto Económico con el País Vasco y Convenio Económico con Navarra). En resumen, los criterios para dicha atribución podrían ser los siguientes:

1) Las operaciones efectuadas por sujetos pasivos minoristas con un volumen total de operaciones que el año anterior no hubieran superado los 300 millones de pesetas (o cualquier otra cifra que se considerase razonable) deberían tributar —por el volumen total de operaciones— a la Administración donde radican los establecimientos, locales o agencias desde donde se realizan la mayor parte de las operaciones gravadas.

2) En general, las operaciones efectuadas por sujetos pasivos minoristas con un volumen total de operaciones, que el año anterior hubieran superado el volumen de ventas estipulado, deberían tributar en función del lugar (establecimiento, local o agencia) desde donde el sujeto pasivo realiza la operación.

3) En particular, las operaciones inmobiliarias efectuadas por sujetos pasivos minoristas con un volumen total de operaciones que el año anterior hubieran superado los 300 millones de pesetas deberían tributar en función del lugar donde radica el inmueble.

En cuanto a los problemas que plantea la cesión, a la luz de la regulación legal vigente, el principal es que la normativa en vigor no comprende ningún régimen especial minorista que regule específicamente esta fase. De la misma forma que en el resto de estados miembros de la Unión Europea, los diferentes regímenes de tributación establecidos—general o especiales— se han creado en función del volumen de operaciones del sujeto pasivo (grandes empresas o PYME) o del sector económico específico en el que éste opera (agrario, agencias de viaje, etc.), pero sin tener en cuenta su naturaleza minorista o no minorista (una excepción son los regímenes especiales del comercio minorista).

Por tanto, para conocer detalladamente la regulación fiscal de la fase minorista, se deben tener en cuenta todos los regímenes especiales existentes, con excepción del régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca, al que no se puede acoger ningún sujeto pasivo minorista. En concreto, la ley del impuesto (Ley 37/1992) y su Reglamento (R.D. 1811/1992) establecían un régimen general y seis especiales, que fueron reducidos a cinco por Ley 42/1994, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

El régimen especial simplificado, que ha sido potenciado en la última regulación legal española de este impuesto, al conectarlo con la modalidad de índices, módulos y signos de la estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas, tal y como se encuentra configurado en la actualidad, comprende sujetos pasivos que se dedican prioritariamente a la prestación de servicios en la fase minorista (bares, restaurantes, etc.); por tanto, parece susceptible de cesión a las comunidades autónomas.

La pervivencia de los dos regímenes especiales posibles para el comercio minorista no parece contar con ningún tipo de justificación teórica y, desde un punto de vista práctico, su necesidad no parece más justificada que para otras pequeñas y medianas empresas. En concreto, por lo que respecta al régimen del recargo de equivalencia, hay diversas razones que desaconsejan su mantenimiento, algunas de las cuales condicionarían una posible cesión de este tributo en su fase minorista. Ante todo, es un régimen que traslada la carga administrativa del gravamen desde los comerciantes minoristas hasta los mayoristas, quienes deberán tributar por dos regímenes: el propio y el del recargo de equivalencia. Por ello, si el impuesto se cediese a las comunidades autónomas, los mayoristas tendrían que relacionarse con administraciones tributarias de niveles diferentes. Además, el régimen en cuestión impide llevar a cabo el tan deseable control cruzado entre las declaraciones de los sujetos pasivos de las diversas fases del proceso de producción y distribución, e incluso se argumenta que la discriminación que introduce entre personas físicas y jurídicas puede provocar distorsiones en la competencia. Finalmente, el régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles discrimina en contra de los sujetos pasivos a él acogidos frente a los comerciantes sometidos al régimen simplificado, sobre todo en virtud de la complejidad de sus cálculos.

Por tanto, parece recomendable que se aplique a los comerciantes minoristas el mismo régimen que al resto de los sectores económicos, diferenciando, si acaso, en función del volumen de operaciones, en general o especial simplificado.

V. CONSECUENCIAS FINANCIERAS DE LA DESCENTRALIZACIÓN DEL IVA Y LOS IMPUESTOS ESPECIALES

En este apartado, nos vamos a centrar en el análisis del impacto territorial comparado que resultaría, por una parte, de la puesta en marcha de la cesión del IVA en su fase minorista y, por otra, de la cesión a las distintas comunidades autónomas de régimen común de una parte de la recaudación del IVA y de los impuestos especiales.

1. La cesión del IVA en su fase minorista: impacto financiero comparado

Las principales fuentes de información estadística sobre el IVA utilizadas han sido, básicamente, las memorias anuales de la Administración Tributaria (MEH, 1983 a 1993), así como la publicación, también anual, del Ministerio de Economía y Hacienda *Resultados IVA* (MEH), años 1989 y 1990. Asimismo, como complemento de las citadas fuentes, resulta indispensable acudir a la publicación del Instituto de Estudios Fiscales *Las cuentas de las sociedades en las fuentes tributarias* (IEF, 1993), que constituye el instrumento fundamental para el análisis de las magnitudes económicas básicas (ventas, empleo, salarios, valor añadido, etc.) de la mayor parte del universo empresarial español. Como la información que nos proporcionan las fuentes citadas no nos permite diferenciar directamente la recaudación que pudiera imputarse a la fase minorista y, menos aún, su distribución por comunidades autónomas, es necesario

CUADRO N.º 1

DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DEL IVA FASE MINORISTA. 1990
(Millones de pesetas y porcentajes)

	Base imponible (Porcentaje)	IVA minorista imputado	Consumo interior (Porcentaje)	IVA minorista imputado
Andalucía.....	9,57	48.570	16,48	83.587
Aragón.....	3,49	17.690	3,93	19.960
Asturias.....	2,24	11.380	3,27	16.586
Baleares.....	1,85	9.362	2,41	12.216
Cantabria.....	1,04	5.276	1,50	7.625
Castilla y León.....	4,56	23.121	7,40	37.540
Castilla-La Mancha.....	2,50	12.673	4,26	21.614
Cataluña.....	25,98	131.797	20,22	102.576
C. Valenciana.....	8,35	42.363	11,22	56.913
Extremadura.....	0,97	4.914	2,37	11.998
Galicia.....	4,52	22.914	7,26	36.821
Madrid.....	32,38	164.281	16,19	82.156
Murcia.....	1,97	9.983	2,70	13.682
Rioja.....	0,59	3.000	0,80	4.052
TOTAL.....	100,00	507.326	100,00	507.326

acudir a algún sistema de estimación indirecta para determinar tanto la proporción que representa la fase minorista con respecto al IVA total recaudado como su distribución territorial.

Con esta finalidad, la metodología que hemos utilizado se ha desenvuelto de acuerdo con la secuencia que pasamos a exponer. Los datos recogidos en *Resultados IVA, 1990* (MEH) nos permiten identificar los ingresos netos (IVA devengado menos devoluciones del ejercicio) por IVA, correspondientes a cada uno de los sectores económicos, definidos por los dos primeros dígitos de epígrafe de la Licencia Fiscal.

Dado que el objetivo del trabajo es estimar los ingresos que cada comunidad autónoma obtendría de establecerse el IVA en su fase minorista, ha sido preciso determinar qué proporción del IVA neto de cada sector corresponde a dicha fase. Para ello, se ha calculado la siguiente *ratio*, a partir de los datos de la demanda fi-

nal de la Tabla *Input-Output* española para 1989 (INE, 1993a), para cada una de las ramas de la citada tabla:

$$\left[\frac{\text{consumo privado}}{\text{consumo intermedio} + \text{consumo privado} + \text{consumo público} + \text{formación bruta de capital}} \right] \times 100$$

Atendiendo a la cuantía de dicha *ratio*, se ha distinguido entre sectores mayoristas (*ratio* inferior al 10 por 100), minoristas (*ratio* superior al 90 por 100) y mixtos (los restantes casos). Finalmente, restan cuatro sectores no destinados a la venta (vinculados a las administraciones públicas), cuya actividad se encuentra no sujeta, o bien exenta, del IVA.

A continuación, ha sido preciso enlazar la sectorización empleada en la presentación de los resultados del IVA, con la utilizada por la Tabla *Input-Output* de 1989 (INE, 1993a). Para ello, se ha acudido a la publicación, más arriba citada, *Las cuentas de las sociedades en las fuentes tribu-*

tarias (IEF, 1993), que contiene tres tablas de correspondencias cruciales a nuestros efectos:

— Correspondencia entre los epígrafes de la licencia fiscal y una sectorización «intermedia» (puente entre las diversas correspondencias que figuran en la citada publicación).

— Correspondencia entre la sectorización «intermedia» y la empleada para la presentación de los resultados de la publicación.

— Correspondencia entre la última sectorización citada y la clasificación R-56 de la Contabilidad Nacional.

Dado que las ramas de la Tabla *Input-Output* 1989 presentan una correlación directa con la R-56, es posible relacionar los sectores de *Resultados IVA* con las ramas de la Tabla, empleando las correspondencias anteriores.

La cuantía del IVA en fase minorista, para cada rama de la Ta-

bla, se ha calculado del siguiente modo:

- *Sectores mayoristas*: no se consigna para ellos cuantía alguna.
- *Sectores minoristas*: se considera correspondiente a esta fase la totalidad del IVA neto del sector.
- *Sectores mixtos*: el IVA en fase minorista que se les imputa es el resultado del producto de la *ratio* ya mencionada [consumo privado / (consumo intermedio + consumo privado + consumo público + formación bruta de capital)], por el IVA neto del sector.

Agregando estas cuantías, se obtiene la estimación del IVA en fase minorista para el conjunto del territorio nacional sujeto a dicho impuesto, que alcanzaría la cifra de 507.326 millones de pesetas en el año 1990 (frente a una recaudación total, en todas las fases, en la misma fecha, de 2.410.083 millones de pesetas).

La regionalización de la citada estimación la hemos efectuado a partir de la distribución territorial del consumo privado (tercera columna del cuadro n.º 1). Los datos utilizados para tal fin son los proporcionados por la Contabilidad Regional del INE para el año 1990. Asimismo, hemos realizado una simulación asignando a cada comunidad autónoma el porcentaje que supone la base imponible del IVA en la región sobre la base imponible total (los resultados los recogemos en las dos primeras columnas del cuadro n.º 1).

2. La imputación territorial de la recaudación del IVA

La imputación territorial del producto del IVA, que supone admitir que cada comunidad recibe como financiación propia una parte territorializada de la recaudación total del IVA, la podemos aproximar estimando la participación que corresponde a cada una

de ellas mediante la aplicación de un indicador o un conjunto de indicadores, relacionados con el consumo final o con la población. En general, la imputación territorial podría hacerse utilizando tres grandes criterios: el valor añadido, el consumo o la población.

2.1. Imputación en función del valor añadido territorial

La utilización de este criterio se justifica si se consideran beneficiarios de los servicios a aquellos que llevan a cabo las diversas actividades productivas y, por tanto, que cada colectividad debe recaudar el importe correspondiente a la actividad productiva que ha tenido lugar en su territorio. La imputación territorial realizada utilizando este criterio generará resultados distintos a los recaudatorios, debido a que la recaudación no se lleva a cabo teniendo en cuenta la localización de la actividad productiva, sino el domicilio fiscal de la empresa que la desarrolla.

CUADRO N.º 2

PARTICIPACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN DIVERSAS VARIABLES (Porcentajes)

	Base im. IVA	Valor añadido	Consumo interior	IVA EPF	Población 1990	Bebidas alcohol.	Tabaco	Carbur.	Medios transp.	Cuota líquida IRPF (1993)	Recaud. IRPF (1993)	Recaud. IVA (1993)
Andalucía	9,57	14,07	16,48	16,71	19,94	19,58	21,62	15,83	14,4	12,28	8,55	7,10
Aragón	3,49	3,74	3,93	3,39	3,49	3,05	3,16	3,06	3,2	3,90	3,20	2,49
Asturias	2,24	2,77	3,27	3,59	3,24	2,99	3,23	3,75	2,8	3,04	2,45	1,77
Baleares	1,85	2,81	2,41	2,17	1,97	2,18	1,97	2,59	2,1	2,09	1,73	1,19
Cantabria	1,04	1,42	1,50	1,50	1,52	1,40	1,47	1,60	1,4	1,36	1,86	0,99
Castilla y León	4,56	3,81	7,40	6,99	7,57	5,48	6,17	6,72	6,4	6,30	4,22	2,62
Castilla-La Mancha	2,50	6,67	4,26	4,49	4,94	4,03	4,45	4,17	3,5	3,11	2,12	1,68
Cataluña	25,98	22,63	20,22	21,02	17,31	23,42	17,03	20,36	20,0	23,63	23,43	29,00
C. Valenciana	8,35	11,80	11,22	10,27	10,91	9,25	10,85	11,21	11,4	9,62	7,39	6,91
Extremadura	0,97	1,96	2,37	2,43	3,25	1,96	2,87	2,30	1,8	1,40	1,09	0,59
Galicia	4,52	6,55	7,26	7,52	8,08	9,77	6,22	7,91	8,5	5,51	4,33	3,59
Madrid	32,38	18,44	16,19	16,40	14,06	12,47	16,89	16,53	21,6	25,01	37,74	40,50
Murcia	1,97	2,48	2,70	2,81	2,96	3,58	3,40	3,35	2,5	1,98	1,35	1,02
Rioja	0,59	0,85	0,80	0,72	0,75	0,85	0,69	0,64	0,7	0,75	0,54	0,54
TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Con la aplicación de este criterio, no surge problema de exportación fiscal, puesto que el consumidor final de otra colectividad paga entre sus impuestos los servicios públicos incorporados al producto, y no los que recibe directamente como ciudadano. Los desequilibrios financieros territoriales que surgirían aplicando este criterio en sentido estricto pueden seguir siendo importantes, dada la concentración territorial de las actividades productivas. Una aproximación a los resultados, que se obtendrían para las distintas comunidades autónomas, utilizando datos del Banco Bilbao Vizcaya (1993), aparece reflejada en la segunda columna del cuadro n.º 2.

2.2. *Imputación en función del consumo territorial*

Sensu contrario, la imputación de acuerdo con algún indicador de consumo viene avalada por la consideración de los consumidores finales como beneficiarios de los servicios públicos. Un problema que complica en cierta medida la utilización de un indicador de consumo es la existencia de tipos diferenciales, ya que obliga a efectuar una ponderación en función de los consumos a los distintos tipos impositivos que tienen lugar en un determinado territorio.

Con los datos de la *Encuesta de presupuestos familiares* (EPF) 1990-91 (INE, 1992), hemos realizado una primera aproximación que tiene en cuenta estos ajustes (detallada en Sánchez Maldonado y Gómez Sala, 1995); aplicando el tipo impositivo de IVA correspondiente a cada categoría de consumo de la EPF para cada una de las comunidades consideradas, se ha estimado la participación de cada una de ellas (los resultados de ese minucioso proceso aparecen sintetizados en la columna cuarta del cuadro número 2).

2.3. *Imputación según la población*

La utilización de este índice supone admitir que todos los individuos, independientemente de su capacidad de llevar a cabo actividades productivas o de consumo, son los beneficiarios de los servicios públicos. En este caso, la distribución territorial del producto total o parcial del IVA contribuiría tanto a los objetivos de suficiencia y autonomía como a los de equidad.

Los datos recogidos en la quinta columna del cuadro n.º 2 nos permiten aproximar cuál sería la distribución territorial de la recaudación (o parte de la misma) del IVA que se asignase a la financiación incondicionada de las comunidades autónomas de régimen común, tomando como base la distribución territorial de la población de derecho en 1990.

3. La imputación territorial de la recaudación por impuestos especiales

Con relación a los impuestos especiales, nos encontramos con una situación semejante a la del IVA, pues de nuevo los datos de recaudación territorializados no coinciden con la base de consumo territorial. En esta línea, la imputación territorial de la recaudación parece conveniente abordarla con base en la estructura espacial del consumo de los productos sometidos a gravamen por dichos impuestos. En el cuadro número 2 (columnas 6 a 8), aparece reflejada la distribución territorial del consumo de bebidas alcohólicas, tabaco y carburantes, que se desprende de los datos de la EPF 1990-91. Mientras que en la columna 9 del mismo cuadro se recoge la distribución territorial de la recaudación del impuesto sobre deter-

minados medios de transporte en 1993 (6).

4. Un ejercicio práctico de simulación de resultados de algunas propuestas alternativas de financiación de las comunidades de régimen común

A continuación vamos a desarrollar un ejercicio práctico, con el que se tratará de representar el impacto financiero comparado de algunas propuestas de cambio en el actual modelo de financiación incondicionada de las comunidades autónomas de régimen común.

El año que se ha tomado como referencia ha sido 1993, y se han utilizado básicamente los datos financieros definitivos proporcionados por la *Memoria de la Administración Tributaria* de 1993 (MEH, 1993) y el *Informe económico-financiero de las administraciones territoriales en 1993* (MAP, 1994). Puesto que pretendemos evaluar la capacidad del IVA en su fase minorista como instrumento de financiación autonómica, hemos realizado el análisis comparado entre todas las comunidades de régimen común excepción hecha de Canarias, dado que esta región mantiene una imposición sobre el consumo que no contempla la presencia de dicho tributo.

Con la finalidad de realizar de la manera más homogénea posible el análisis regional comparado, hemos supuesto que todas las comunidades autónomas han accedido a unos niveles competenciales similares. En esta línea, se ha adoptado la hipótesis de trabajo de que las comunidades del artículo 143 tienen un volumen de financiación per cápita igual a la media de las comunidades del artículo 151.

CUADRO N.º 3

DISTRIBUCIÓN REAL DE LA FINANCIACIÓN INCONDICIONADA. 1993
(Millones de pesetas)

	<i>P.P.</i> <i>ingresos</i>	<i>Porcentaje</i>	<i>Impuestos</i> <i>cedidos</i>	<i>Porcentaje</i>	<i>Otros</i>	<i>Porcentaje</i>	<i>Total</i> <i>financiación</i>
Andalucía	504.931	81,17	102.941	16,55	14.225	2,29	622.097
Aragón	72.372	71,79	26.499	26,29	1.940	1,92	100.811
Asturias	73.545	78,59	17.625	18,84	2.406	2,57	93.576
Baleares	48.724	74,75	15.584	23,91	875	1,34	65.183
Cantabria	35.752	79,21	8.548	18,94	834	1,85	45.134
Castilla y León	173.044	80,01	37.906	17,53	5.339	2,47	216.289
Castilla-La Mancha	121.092	84,18	19.878	13,82	2.876	2,00	143.846
Cataluña	339.592	64,63	175.492	33,40	10.383	1,98	525.467
C. Valenciana	201.299	69,75	82.921	28,73	4.387	1,52	288.607
Extremadura	79.982	87,33	9.968	10,88	1.632	1,78	91.582
Galicia	220.193	84,44	35.975	13,80	4.609	1,77	260.778
Madrid	344.481	79,89	76.645	17,78	10.050	2,33	431.176
Murcia	76.681	83,30	14.347	15,58	1.031	1,12	92.059
Rioja	15.659	70,01	6.406	28,64	301	1,35	22.366
TOTAL	2.307.347	76,94	630.735	21,03	60.888	2,03	2.998.970

El ejercicio se ha planteado con base en dos escenarios diferentes. Uno primero (escenario A), que podemos denominar real, ya que las alternativas de cambio se plantean sobre el sistema actual.

Uno segundo (escenario B), ficticio, en el que no se contempla la vía de la cesión del 15 por 100 de la cuota líquida del IRPF. Para cada uno de los escenarios, se supone realizada la cesión del IVA

en fase minorista, así como la de la recaudación de los impuestos especiales sobre el alcohol y el tabaco, territorializada en función del consumo de los bienes y servicios gravados (7).

CUADRO N.º 4

DISTRIBUCIÓN FICTICIA (CON 15 POR 100 IRPF) DE LA FINANCIACIÓN INCONDICIONADA. 1993
(Millones de pesetas y porcentajes por filas)

	<i>P.P.</i> <i>ingresos</i>	<i>Porcentaje</i>	<i>Impuestos</i> <i>cedidos</i>	<i>Porcentaje</i>	<i>IRPF</i> <i>15 por 100</i>	<i>Porcentaje</i>	<i>Otros</i>	<i>Porcentaje</i>	<i>Total</i> <i>financiación</i>
Andalucía	433.422	69,67	102.941	16,55	71.509	11,49	14.225	2,29	622.097
Aragón	49.657	49,26	26.499	26,29	22.715	22,53	1.940	3,62	100.811
Asturias	55.828	59,66	17.625	18,84	17.717	18,93	2.406	32,34	93.576
Baleares	36.566	56,10	15.584	23,91	12.158	18,65	875	28,03	65.183
Cantabria	27.805	61,61	8.548	18,94	7.947	17,61	834	24,64	45.134
Castilla y León	136.333	63,03	37.906	17,53	36.711	16,97	5.339	4,56	216.289
Castilla-La Mancha	102.961	71,58	19.878	13,82	18.131	12,60	2.876	3,90	143.846
Cataluña	202.030	38,45	175.492	33,40	137.562	26,18	10.383	3,32	525.467
C. Valenciana	145.300	50,35	82.921	28,73	55.999	19,40	4.387	1,52	288.607
Extremadura	71.833	78,44	9.968	10,88	8.149	8,90	1.632	3,30	91.582
Galicia	188.117	72,14	35.975	13,80	32.076	12,30	4.609	1,76	260.778
Madrid	198.838	46,12	76.645	17,78	145.643	33,78	10.050	32,98	431.176
Murcia	65.129	70,75	14.347	15,58	11.552	12,55	1.031	31,45	92.059
Rioja	11.271	50,39	6.406	28,64	4.388	19,62	301	21,30	22.366
TOTAL	1.725.090	57,52	630.735	21,03	582.257	19,42	60.888	6,59	2.998.970

CUADRO N.º 5

ESCENARIO A
(Millones de pesetas y porcentajes por columnas)

	P.P. ingresos	Porcentaje	Impuestos cedidos	Porcentaje	IRPF 15 por 100	Porcentaje	Otros	Porcentaje	Total financiación
Andalucía	259.240	33,76	277.123	17,45	71.509	12,28	14.225	23,36	622.097
Aragón	14.862	1,94	61.294	3,86	22.715	3,90	1.940	3,19	100.811
Asturias	24.907	3,24	48.546	3,06	17.717	3,04	2.406	3,95	93.576
Baleares	14.889	1,94	37.262	2,35	12.158	2,09	875	1,44	65.183
Cantabria	13.602	1,77	22.751	1,43	7.947	1,36	834	1,37	45.134
Castilla y León.....	70.534	9,19	103.705	6,53	36.711	6,30	5.339	8,77	216.289
Castilla-La Mancha	61.903	8,06	60.936	3,84	18.131	3,11	2.876	4,72	143.846
Cataluña	13.999	1,82	363.522	22,89	137.562	23,63	10.383	17,05	525.467
C. Valenciana	40.705	5,30	187.516	11,81	55.999	9,62	4.387	7,20	288.607
Extremadura	48.244	6,28	33.557	2,11	8.149	1,40	1.632	2,68	91.582
Galicia	119.072	15,51	105.021	6,61	32.076	5,51	4.609	7,57	260.778
Madrid	45.435	5,92	230.048	14,49	145.643	25,01	10.050	16,51	431.176
Murcia	36.650	4,77	42.826	2,70	11.552	1,98	1.031	1,69	92.059
Rioja	3.866	0,50	13.811	0,87	4.388	0,75	301	0,49	22.366
TOTAL	767.908	100,00	1.587.917	100,00	582.257	100,00	60.888	100,00	2.998.970

La razón fundamental para añadir el escenario B no es otra que mostrar los efectos que produce la cesión del 15 por 100 de la cuota líquida del IRPF en el sistema de financiación incondicionada.

Los datos recogidos en los cuadros n.ºs 3 y 4, representan, respectivamente, la situación real de la distribución territorial de la financiación incondicionada en 1993, así como la que habría si-

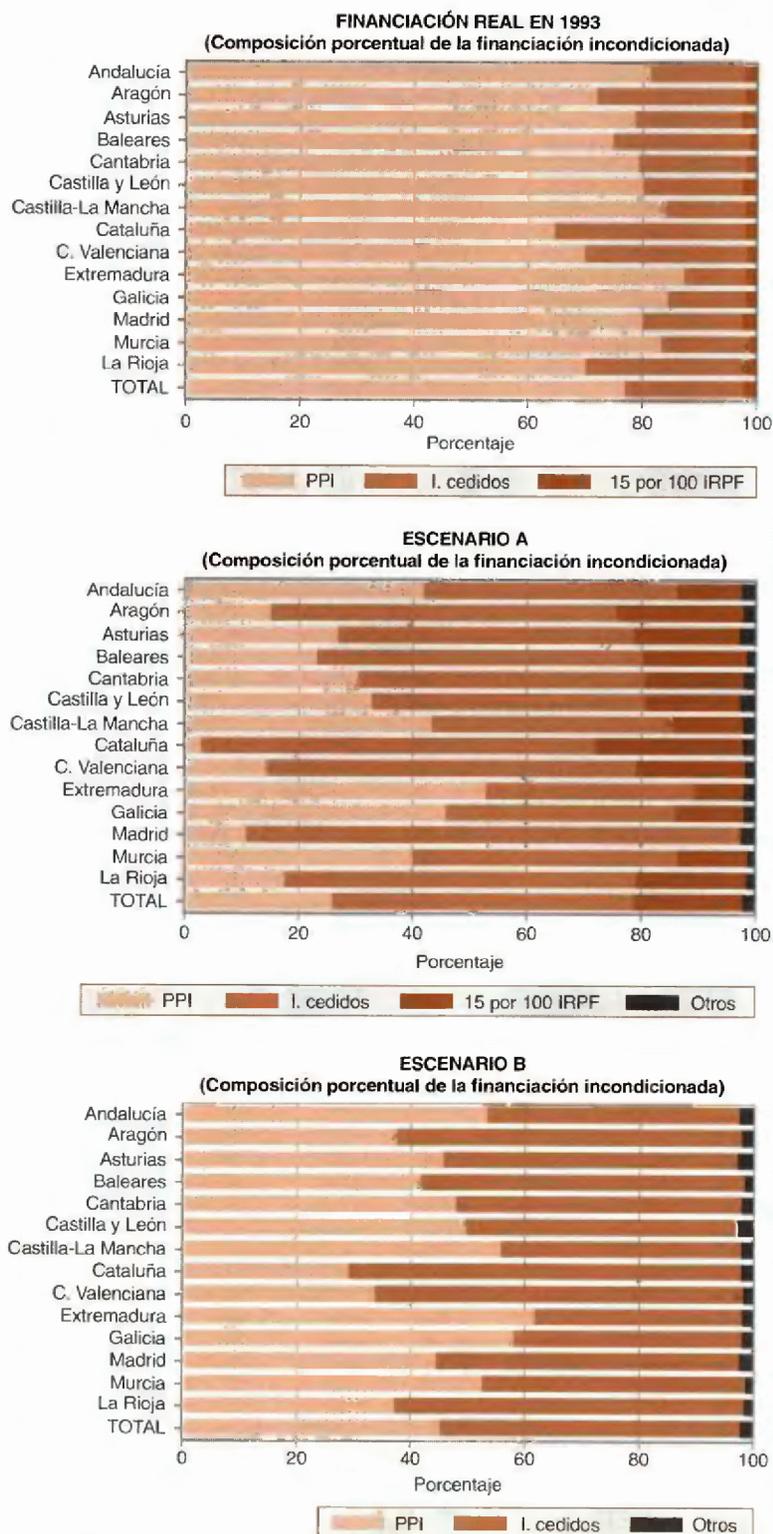
do si ya se hubiese producido la cesión del 15 por 100 de la cuota líquida territorializada del IRPF en ese año. La información del cuadro n.º 3 pone de manifiesto la escasa autonomía financiera

CUADRO N.º 6

ESCENARIO A
(Millones de pesetas y porcentajes por filas)

	P.P. ingresos	Porcentaje	Impuestos cedidos	Porcentaje	IRPF 15 por 100	Porcentaje	Otros	Porcentaje	Total financiación	Autonomía financiera
Andalucía	259.240	41,67	277.123	44,55	71.509	11,49	14.225	2,29	622.097	56,04
Aragón	14.862	14,74	61.294	60,80	22.715	22,53	1.940	1,92	100.811	83,33
Asturias	24.907	26,62	48.546	51,88	17.717	18,93	2.406	2,57	93.576	70,81
Baleares	14.889	22,84	37.262	57,16	12.158	18,65	875	1,34	65.183	75,82
Cantabria	13.602	30,14	22.751	50,41	7.947	17,61	834	1,85	45.134	68,02
Castilla y León.....	70.534	32,61	103.705	47,95	36.711	16,97	5.339	2,47	216.289	64,92
Castilla-La Mancha	61.903	43,03	60.936	42,36	18.131	12,60	2.876	2,00	143.846	54,97
Cataluña	13.999	2,66	363.522	69,18	137.562	26,18	10.383	1,98	525.467	95,36
C. Valenciana	40.705	14,10	187.516	64,97	55.999	19,40	4.387	1,52	288.607	84,38
Extremadura	48.244	52,68	33.557	36,64	8.149	8,90	1.632	1,78	91.582	45,54
Galicia	119.072	45,66	105.021	40,27	32.076	12,30	4.609	1,77	260.778	52,57
Madrid	45.435	10,54	230.048	53,35	145.643	33,78	10.050	2,33	431.176	87,13
Murcia	36.650	39,81	42.826	46,52	11.552	12,55	1.031	1,12	92.059	59,07
Rioja	3.866	17,29	13.811	61,75	4.388	19,62	301	1,35	22.366	81,37
TOTAL	767.908	25,61	1.587.917	52,95	582.257	19,42	60.888	2,03	2.998.970	72,36

GRÁFICO 1



que proporciona el sistema de financiación incondicionada. Así, tomando los datos medios nacionales, los impuestos cedidos representaban sólo el 21 por 100 del total. Las comunidades que aparecían con valores menores a la media eran Andalucía (16,55 por 100), Asturias (18,84), Cantabria (18,94), Castilla y León (17,53), Castilla-La Mancha (13,82), Extremadura (10,88), Galicia (13,80), Madrid (17,78) y Murcia (18,11). Por su parte, las comunidades con valores superiores a la media nacional eran Aragón (26,29 por 100), Baleares (23,91), Cataluña (33,40), Valencia (28,73) y La Rioja (28,64).

En el cuadro n.º 4, aparece la situación de 1993 corregida con la cesión del 15 por 100 de la cuota líquida del IRPF; en este caso, el grado medio de autonomía financiera (impuestos cedidos más el 15 por 100 del IRPF) se eleva considerablemente, situándose aproximadamente en un 40 por 100. No obstante, se sigue manteniendo una desigual distribución territorial del nivel de autonomía financiera. Así, frente a comunidades con valores muy por encima de la media, como Cataluña (59 por 100), Valencia (58) y Madrid (51), otras como Andalucía (28,4), Galicia (26,1) y Extremadura (19,78) permanecen muy alejadas de dicho valor medio.

Los resultados de la simulación antes referida, para cada uno de los dos escenarios aparecen recogidos en los cuadros n.ºs 5 y 6 (escenario A) y n.ºs 7 y 8 (escenario B). Como podemos apreciar en el escenario A, la cesión del IVA en fase minorista y la cesión de la recaudación territorializada de los impuestos especiales, junto a la cesión del 15 por 100 de la cuota líquida del IRPF, provocaría un salto espectacular en el nivel medio de autonomía financiera del sistema en su conjunto,

CUADRO N.º 7

ESCENARIO B

(Millones de pesetas y porcentajes por columnas)

	P.P. ingresos	Porcentaje	Impuestos cedidos	Porcentaje	Otros	Porcentaje	Total financiación
Andalucía	330.749	24,50	277.123	17,45	14.225	23,36	622.097
Aragón	37.577	2,78	61.294	3,86	1.940	3,19	100.811
Asturias	42.624	3,16	48.546	3,06	2.406	3,95	93.576
Baleares	27.047	2,00	37.262	2,35	875	1,44	65.183
Cantabria	21.549	1,60	22.751	1,43	834	1,37	45.134
Castilla y León	107.245	7,94	103.705	6,53	5.339	8,77	216.289
Castilla-La Mancha	80.034	5,93	60.936	3,84	2.876	4,72	143.846
Cataluña	151.561	11,23	363.522	22,89	10.383	17,05	525.467
C. Valenciana	96.704	7,16	187.516	11,81	4.387	7,20	288.607
Extremadura	56.393	4,18	33.557	2,11	1.632	2,68	91.582
Galicia	151.148	11,19	105.021	6,61	4.609	7,57	260.778
Madrid	191.078	14,15	230.048	14,49	10.050	16,51	431.176
Murcia	48.202	3,57	42.826	2,70	1.031	1,69	92.059
Rioja	8.254	0,61	13.811	0,87	301	0,49	22.366
TOTAL	1.350.165	100,00	1.587.917	100,00	60.888	100,00	2.998.970

situándolo en casi un 73 por 100 (cuadro n.º 6). Como puede apreciarse, el incremento en el nivel de autonomía financiera se distribuye de manera heterogénea entre las distintas comunidades

autónomas. Así, mientras que algunas regiones presentan unos porcentajes bastante superiores a la media —a saber: Cataluña (95,36 por 100), Madrid (87,13), Valencia (84,38), Aragón (83,33)

y La Rioja (72,36)—, otras, como Andalucía (59,04), Galicia (52,57) y Extremadura (45,54), arrojan un nivel de autonomía financiera bastante alejado de los valores medios para el conjunto territo-

CUADRO N.º 8

ESCENARIO B

(Millones de pesetas y porcentajes por filas)

	P.P. ingresos	Porcentaje	Impuestos cedidos	Porcentaje	Otros	Porcentaje	Total financiación
Andalucía	330.749	53,17	277.123	44,55	14.225	2,29	622.097
Aragón	37.577	37,27	61.294	60,80	1.940	1,92	100.811
Asturias	42.624	45,55	48.546	51,88	2.406	2,57	93.576
Baleares	27.047	41,49	37.262	57,16	875	1,34	65.183
Cantabria	21.549	47,75	22.751	50,41	834	1,85	45.134
Castilla y León	107.245	49,58	103.705	47,95	5.339	2,47	216.289
Castilla-La Mancha	80.034	55,64	60.936	42,36	2.876	2,00	143.846
Cataluña	151.561	28,84	363.522	69,18	10.383	1,98	525.467
C. Valenciana	96.704	33,51	187.516	64,97	4.387	1,52	288.607
Extremadura	56.393	61,58	33.557	36,64	1.632	1,78	91.582
Galicia	151.148	57,96	105.021	40,27	4.609	1,77	260.778
Madrid	191.078	44,32	230.048	53,35	10.050	2,33	431.176
Murcia	48.202	52,36	42.826	46,52	1.031	1,12	92.059
Rioja	8.254	36,90	13.811	61,75	301	1,35	22.366
TOTAL	1.350.165	45,02	1.587.917	52,95	60.888	2,03	2.998.970

rial objeto de análisis (ver gráfico 1).

Este alejamiento se produce fundamentalmente por el juego de la cesión del IRPF, pues, como pone de manifiesto el cuadro número 5, Andalucía sólo participa en un 12,28 por 100 del total distribuido entre las comunidades autónomas, frente a regiones como Cataluña, que lo hace con un 223,63, y Madrid con un 25,01.

La afirmación anterior aparece ratificada por las cifras que obtenemos al considerar el escenario B, con las que se pone de manifiesto un sustancial aumento de la autonomía financiera media, que pasaría a situarse (sin cesión del 15 por 100 del IRPF) alrededor del 57 por 100. En este caso, la distribución territorial del nivel de autonomía financiera presentaría una menor heterogeneidad. Así, para el caso de Andalucía, la diferencia con el valor medio pasa a ser de sólo ocho puntos porcentuales, frente a los casi diecisiete del escenario A.

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

Tras este breve recorrido sobre algunas vicisitudes que acechan al sistema de financiación autonómica, podría concluirse que, por razones tanto de suficiencia como de armonización fiscal (infra y supranacional), de política económica, de gestión administrativa, de eficiencia, o de equidad horizontal, parece escasamente viable que el IVA se configure como tributo propio de las comunidades autónomas, ya que nos parece que ello no haría más que reproducir dentro de España los problemas con los que se enfrenta actualmente la Unión Europea, o multiplicar los planteados en las comunidades forales.

Con relación a su posible cesión, se pueden diferenciar dos modalidades: cesión total o parcial del IVA. Aparte del imperativo legal establecido en la LOFCA, el principal problema que plantea la cesión total del impuesto viene de la mano de que no se cumple el principio de recaudación local. Ahora bien, puesto que la modalidad de IVA vigente en nuestro país pretende gravar el consumo, podría establecerse una caja única para todas las comunidades autónomas de régimen común, cuya recaudación se repartiría entre tales comunidades en función de su consumo relativo, toda vez que la carga final sobre el consumo debe ser, desde el punto de vista teórico, independiente del número de fases por las que atraviese cada producto. Evidentemente, sería preciso conocer cuál es la estructura del consumo de las comunidades autónomas, delimitando las categorías de consumos sometidos a imposición diferenciada. De otro lado, haría falta practicar los ajustes pertinentes en relación a las transacciones efectuadas con las comunidades de régimen foral.

Otros inconvenientes para esta alternativa, también discutidos, son la necesidad de establecer un mecanismo para retornar a la Hacienda central los excedentes sobre la financiación de los servicios transferidos a la comunidad autónoma; los problemas de coordinación de las administraciones gestoras territorializadas, y la pérdida para la Hacienda central de un instrumento fundamental para la gestión e inspección de los impuestos sobre la renta. Estos argumentos, salvo el imperativo legal antes mencionado, aun siendo muy importantes, no parecen determinantes. Así, por ejemplo, el mencionado en tercer lugar podría utilizarse para justificar la inconveniencia de la cesión del impuesto sobre el patrimonio

neto, el cuál hoy día se concibe primordialmente como un instrumento coadyuvador de la gestión y control del impuesto sobre la renta.

Pasando a la posible cesión del IVA en su fase minorista, cabe recordar que el artículo 11.1.d) de la LOFCA, así como diversos estatutos de autonomía, prevén la cesión de la imposición general sobre ventas en su fase minorista. Esta cesión plantearía inconvenientes desde la óptica de los problemas de gestión que surgirían como consecuencia de la disociación de tareas concernientes a fases distintas de un mismo impuesto en un mismo territorio entre administraciones públicas diferentes. Por otro lado, mientras persista la aplicación del actual régimen especial de recargo de equivalencia resulta imposible territorializar la recaudación del IVA en su fase minorista. Hay que reconocer que, de llevarse a cabo dicha territorialización, se introduciría un indiscutible coste indirecto para los sujetos pasivos obligados a recaudar el recargo de equivalencia. Ahora bien, una vez establecido el régimen general en el comercio minorista, se considera que habría que estudiar la forma en que la cesión podría hacerse operativa en cumplimiento de lo regulado en la LOFCA y en los estatutos de autonomía de diversas comunidades autónomas o, por el contrario, cambiar la actual normativa legal. Con la cesión, se conseguiría interesar plenamente en la administración del impuesto a la Hacienda autonómica, hecho que se considera fundamental para una eficaz gestión del IVA. No obstante, lo anterior no dejaría de plantear importantes problemas en la vertiente de la administración y la gestión del impuesto.

Para el caso de nuestro país, visto lo ofrecido tanto por la teoría del federalismo fiscal como por

la experiencia comparada (8), estaríamos tentados de proponer la utilización del IVA a semejanza de lo que se hace en Alemania. Esto se podría articular territorializando un porcentaje de la recaudación global del IVA en función de un criterio objetivo, cual es la población, el consumo territorial o, en su caso, alguna media ponderada de ambos indicadores, y restando estas cantidades de las correspondientes a la participación en ingresos del Estado, al igual que se hace con el 15 por 100 de la cuota líquida del IRPF. De esta forma, se soslayarían y/o se atenuarían muchos de los problemas de administración y gestión más arriba aludidos, a la vez que se compensaría el efecto discriminatorio sobre la autonomía financiera que genera la aludida cesión del 15 por 100 del IRPF.

Con relación a los impuestos especiales sobre el alcohol y el tabaco, podría proponerse la cesión de su recaudación, territorializada en función del consumo de los bienes sometidos a gravamen. Mientras que, tanto el impuesto especial sobre determinados medios de transporte como la distribución territorial según el volumen de ventas de los ingresos por loterías del Estado, podrían coadyuvar a incrementar, en cierta medida, la autonomía financiera de las comunidades autónomas.

NOTAS

(1) Elaborado finalmente por MONASTERIO, C.; PÉREZ, F.; SEVILLA, J. V. y SOLE, J. (1995).

(2) Sobre este tema, ver el apartado 4.3 del capítulo I de SÁNCHEZ MALDONADO y GÓMEZ SALA (1995).

(3) Esta situación es la que acontecerá en la Unión Europea en 1997, cuando termine el actual régimen transitorio del IVA, si efectivamente comienza a funcionar el principio de origen en este impuesto.

(4) Los problemas no serían mucho mayores que los producidos por la aplicación del Convenio o del Concierto con las comunidades forales.

(5) Sus virtudes relativas las hemos discutido en SÁNCHEZ MALDONADO y GÓMEZ SALA (1995 y 1996b).

(6) El cuadro n.º 2, en las columnas 10 a 12, recoge también la participación de cada una de las catorce comunidades autónomas consideradas en la cuota líquida del IRPF, en la recaudación del mismo impuesto y en la recaudación del IVA en el año 1993.

(7) Se han realizado simulaciones similares suponiendo otras cinco políticas de financiación alternativas, que no se presentan en este trabajo, a saber: una segunda en la que se contempla exclusivamente la cesión del IVA en fase minorista; la tercera, en la que se supone que se cede la recaudación territorializada, en función del consumo, de los impuestos especiales sobre el alcohol y el tabaco; la cuarta, con cesión exclusiva de la recaudación del impuesto especial sobre el alcohol; la quinta, con cesión de la recaudación del impuesto especial sobre el tabaco, y la sexta, en la que se supuso la cesión del impuesto especial sobre determinados medios de transporte. Ver SÁNCHEZ MALDONADO y GÓMEZ SALA (1995).

(8) Para un detallado análisis de ésta, ver el capítulo segundo de SÁNCHEZ MALDONADO y GÓMEZ SALA (1995).

BIBLIOGRAFÍA

- BANCO BILBAO VIZCAYA (1993), *La renta nacional de España y su distribución provincial*, Bilbao.
- BELTRÁN, R. (1991), «La cessió de la fase minorista de L'Impost sobre el Valor Afegit a la Generalitat de Catalunya», tesis doctoral, Barcelona, mimeo.
- BRANDTS, J., y LÓPEZ GARCÍA, M. A. (1994), «La armonización fiscal indirecta en Europa: un panorama desde el análisis económico», *Hacienda Pública Española*, n.º 2.
- CALSAMIGLIA, X. (1990), «La financiación de las comunidades autónomas y el principio de solidaridad», *De Economía Pública*, número 6, págs. 3-45.
- et al. (1991), *La financiación de las comunidades autónomas: evaluación del sistema actual y criterios para su reforma*, Generalitat de Catalunya, Departament d'Economia i Finances.
- CORTECERO MONTIJANO, J. A. (1991), «El principio de solidaridad en la financiación de las comunidades autónomas», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 5.
- (1994): «Seminario sobre el papel del sector público en la actividad económica», Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autònomic.
- COSTELLO, D. (1993), «Public finance in federations and unitary states», *European Economy*, n.º 5, 1993.
- GÓMEZ SALA, J. S.; MOLINA MORALES, A., y SÁNCHEZ MALDONADO, J. (1991), «Algunas consideraciones sobre la financiación autonómica de la sanidad», *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, n.º 48.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, IEF (1993), *Las cuentas de las sociedades en las fuentes tributarias, 1989-1990*, Madrid.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, INE (1992), *Encuesta de presupuestos familiares 1990-1991*, Madrid.

— (1993a), *Contabilidad Nacional de España. Base 1986. Serie contable 1987-1992 y tabla Input-Output 1989*, Madrid.

— (1993b), *Contabilidad Regional de España. Base 1986. Serie homogénea 1980-1989*, Madrid.

LINARES, J., y RODRÍGUEZ CATIVELA, E. J. (1984), *El Impuesto sobre el Valor Añadido y las comunidades autónomas*, Diputación General de Aragón, Zaragoza.

LLUCH, J., y DE LA MATA, J. (1982), «El Impuesto sobre el Valor Añadido y el régimen financiero de las comunidades autónomas», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, mimeo.

LUIS, F. DE, y DEL ARCO, L. (1978), *La distribución de los impuestos en una Hacienda federal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MACDOUGALL (Informe) (1977), *Report of the study group on the role of public finance in European Communities*, Bruselas.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, MEH (1982 a 1993), *Memoria de la Administración Tributaria*, Madrid.

— (1992), *Resultados IVA 1990*, Madrid.

MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, MAP (1994), *Informe económico-financiero de las administraciones territoriales en 1993*, Madrid.

MOLINA A., y SÁNCHEZ MALDONADO, J. (1989), «Algunas consideraciones sobre la armonización del IVA en la Comunidad Europea», comunicación presentada al Seminario *Europa como destino de la economía española*, El Escorial, mimeo.

MONASTERIO, C.; PÉREZ, F.; SEVILLA, J. V., y SOLE, J. (1995), *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

OATES, W. E. (1977), *Federalismo fiscal*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.

— (1991a), *Studies in fiscal federalism*, Ed. Edward Elgar.

— (1991b), «On the nature and measurement of fiscal illusion: A survey», en OATES, W. E. (1991a).

PÉREZ, F. (1991a), «La inestabilidad del sistema de financiación autonómica», *De Economía Pública*, n.º 12, págs. 161-184.

— (1991b), «Informe sobre la financiación de las comunidades autónomas», *Palau 14*, número 15.

PLA, M. A., y VILLARREAL, E. (1991), «Financiación de las comunidades autónomas: Desarrollo de modelos alternativos», *Palau 14*, n.º 13.

SACHS, J., y SALA-I-MARTÍN, X. (1990), «Federal fiscal policy and optimum currency areas», mimeo, Harvard University.

SÁNCHEZ MALDONADO, J. (1984), «Los efectos económicos de los impuestos indirectos sobre la demanda agregada», *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, número 14.

— (1986), *Los efectos económicos y financieros del IVA sobre la Hacienda y la economía andaluza*, Consejería de Hacienda, Junta de Andalucía.

— (dir) (1990), «La financiación del gasto sanitario», Junta de Andalucía, Sevilla, mimeo.

— (1992), «La propuesta andaluza de reforma de la financiación territorial de la sanidad», *Seminario sobre la distribución entre las comunidades autónomas de los recursos públicos de la sanidad*, Generali-

tat de Catalunya, Institut d'Estudis Autònoms.

— (1993), «La financiación de las transferencias sanitarias: situación actual y propuestas de reformas», Comunicación presentada a las *Jornadas sobre haciendas territoriales y corresponsabilidad fiscal*, Santiago de Compostela.

SÁNCHEZ MALDONADO, J., y GÓMEZ SALA, J. S. (1995), *La imposición sobre el consumo y la financiación de las comunidades autónomas a la luz de la teoría de la Hacienda Pública y del derecho comparado: Especial referencia al IVA*, Consejería de Economía y Hacienda, Junta de Andalucía, mimeo.

— (1996a), «La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica», Co-

municación presentada a la *I Asamblea General de la Asociación Española de Economía Pública*, Madrid, 8 y 9 de marzo, mimeo.

— (1996b), «El impuesto sobre el valor añadido como tributo descentralizado: análisis del caso español», *Revista de Estudios Regionales*, de próxima aparición.

SANFRUTOS VELÁZQUEZ, N. (1991), «La financiación de los servicios regionales de salud: Problemas y posibles soluciones», *Gaceta Sanitaria*, n.º 26, vol. 5.

TORRES, F. (1992), «La corresponsabilidad fiscal y la financiación autonómica», *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, n.º 9.

Resumen

En este trabajo, se estudia con carácter general el papel que podría jugar la imposición sobre el consumo en el sistema de financiación autonómica. Una vez analizado el papel que puede jugar la imposición sobre el Valor Añadido en la financiación autonómica, se valoran las posibles alternativas de utilización del IVA y de los impuestos especiales como figura impositiva descentralizada, y se hace una evaluación empírica de la cesión del IVA en fase minorista y de la cesión de la recaudación territorializada de los impuestos especiales sobre el alcohol y sobre el tabaco, concluyéndose la conveniencia de la cesión de un porcentaje territorializado del IVA y de los impuestos especiales.

Palabras clave: financiación autonómica, IVA, impuestos sobre el consumo, federalismo fiscal.

Abstract

This paper studied across the board the role that would play the tax on the consumption in the financing federal system. Once it analyzed the paper that it can play the tax on the Value Adding in the states financing, are appraised the possible alternative of utilization of the VAT and of the excises taxes as decentralized tax figure and, is made an empirical evaluation of the assignment of the VAT in retailer phase and of the assignment of the collection of the special taxes on the alcohol and on the tobacco. being concluded the convenience of the assignment of a percentage of the VAT and of the special taxes.

Key words: states financing, VAT, excise tax, fiscal federalism.

JEL classification: H710, H770.