

LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS COMUNIDADES FORALES

SU EXTENSIÓN AL RESTO DE COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Ignacio ZUBIRI

I. INTRODUCCIÓN

LOS sistemas forales constituyen una singularidad en el modelo de descentralización español. Su característica básica es que las comunidades autónomas (CCAA) recaudan todos los impuestos pagados por sus residentes y que, además, tienen una amplia capacidad normativa acerca del nivel y estructura de estos impuestos. A cambio de la gestión y el diseño de los impuestos, las CCAA forales pagan una cierta cantidad al gobierno central para que este financie sus necesidades de gasto —incluyendo entre estas necesidades los fondos para algunas de las redistribuciones entre CCAA que realiza el Estado (1).

La existencia de los sistemas forales en general, y la capacidad normativa y recaudatoria que conllevan, ha suscitado numerosas controversias. Por un lado, ha habido numerosos conflictos acerca de hasta donde llega la capacidad normativa real de las CCAA forales. Estos conflictos han sido mucho más importantes con la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) que con Navarra (2), y generalmente han acabado ante los tribunales.

El segundo problema asociado a los sistemas forales es que muchas CCAA de régimen común, significativamente las más ricas, consideran que la existencia de sistemas forales es discriminatoria y han solicitado aproximarse a este sistema, cuando no que se les aplique en su totalidad.

El objetivo de este trabajo es analizar, en primer lugar, cuál ha sido el desarrollo de la capacidad fiscal por parte de las CCAA forales y las causas y soluciones de los conflictos entre, fundamentalmente, la CAPV y el Estado. En segundo lugar, se va a revisar si, desde un punto de vista económico, es razonable extender el sistema foral a todas las CCAA. Como la respuesta es negativa, se propondrá un esquema alternativo de descentralización fiscal aplicable a todas las comunidades autónomas.

El contenido del trabajo es como sigue. En el apartado II se establecen las características básicas de los sistemas forales; en el III se revisa la capacidad normativa de las CCAA forales, cómo se ha traducido el ejercicio de esta capacidad normativa en términos de presión fiscal y cuáles han sido los conflictos entre las CCAA forales y el Estado; también se analiza el Pacto Fiscal firmado recientemente entre la CAPV y el Estado. El apartado IV explora la viabilidad de generalizar el sistema foral a todas las CCAA; dado que esto no es posible, en el V se propone un esquema alternativo de descentralización fiscal. Finalmente, el apartado VI recopila las conclusiones más significativas del trabajo.

II. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS

Un sistema foral es un modelo de financiación que se apoya en dos pilares básicos:

a) Autonomía fiscal. La autonomía fiscal significa que la comunidad foral gestiona, recauda y, sujeta a ciertas restricciones armonizadoras, diseña todos los impuestos básicos del sistema fiscal.

b) Pago de una cierta cantidad al gobierno central como compensación por los gastos que el gobierno central continua realizando en beneficio de la comunidad foral (3) y como aportación a la solidaridad entre regiones. Este pago es el Cupo en el caso de la CAPV y la Aportación en el caso de Navarra.

Las relaciones fiscales y financieras entre la comunidad foral y el Estado están reguladas por el Concierto Económico en el caso de la CAPV y por el Convenio en el caso de Navarra. El Concierto Económico entre la CAPV y el Estado se firmó en 1981, y tiene vigencia hasta diciembre del año 2001. El Convenio, en su estructura actual, data de 1990 y, a diferencia del Concierto, se entiende prorrogado de forma automática todos los años (4). No obstante, el Convenio puede ser revisado de mutuo acuerdo.

Tanto el Concierto como el Convenio delimitan los dos elementos básicos del sistema foral. Por un lado, cuál es la capacidad y autonomía fiscal de la comunidad foral; por otro, cuáles son los flujos de pagos entre ésta y el Estado. En lo esencial, Concierto y Convenio son idénticos. Esto es, los impuestos transferidos a las dos CCAA forales son los mismos, la capacidad normativa es básicamente igual y los criterios de armonización con el sistema fiscal del territorio común son, en principio, equivalentes. Existe, sin embargo, una diferencia importante. En el caso de Navarra, los impuestos se transfieren a un único gobierno, que es el gobierno de Navarra. En la

CAPV, sin embargo, los impuestos se transfieren a los territorios que la componen (las provincias de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa). De esta forma, en la CAPV hay tres autoridades fiscales y tres sistemas fiscales que, en principio, pueden ser distintos (5). No obstante, a raíz de la creación del Organismo de Coordinación Tributaria de Euskadi, a mediados de los años ochenta, las diferencias entre los sistemas fiscales de los tres territorios CAPV son pequeñas y, a efectos analíticos, pueden tratarse como un sistema fiscal único (6).

III. LA FISCALIDAD EN LOS SISTEMAS FORALES

En este apartado se va a revisar la capacidad normativa en materia fiscal que tienen las CCAA forales, así como los conflictos que han surgido en el desarrollo de esta capacidad.

1. Impuestos transferidos

Tal y como muestra el cuadro número 1, en la actualidad, tras la revisión del Concerto de 1997 y la del Convenio de 1998, las comunidades forales recaudan prácticamente la totalidad de los impuestos. La única excepción

es la renta de aduanas y las retenciones a los funcionarios del Estado, y determinados activos emitidos por el Estado y las CCAA (7). La renta de aduanas, sin embargo, está formada casi exclusivamente por la tarifa exterior común y es, por tanto, un impuesto que, en última instancia, pertenece a la Unión Europea (8). Es importante resaltar que, si bien las comunidades forales no recaudan estos impuestos, reciben una participación en ellos vía minoración del Cupo o de la Aportación. Esto es, la parte de estos ingresos no transferidos que se estima pagada por residentes en cada comunidad foral se resta de lo que la comunidad foral paga al Estado.

Por otro lado, no están transferidos determinados ingresos públicos asociados a servicios no asumidos por las CCAA forales y las cotizaciones sociales. Obviamente, los ingresos fiscales asociados a competencias no asumidas, sólo podrían ser recaudados por las CCAA forales en la medida en que asumieran las competencias correspondientes. En todo caso, al igual que ocurre con los impuestos no transferidos, las comunidades forales reciben su participación en estos ingresos vía reducción del Cupo o de la Aportación.

Finalmente, el ingreso fiscal más importante que no está concertado son las cotizaciones sociales. A diferencia de los impuestos generales, las cotizaciones sociales son impuestos afectos a un fin específico que, a partir del año 2000, es exclusivamente financiar las pensiones y el desempleo (9). Por tanto, estas cotizaciones sólo podrían concertarse si se transfirieran a las comunidades forales las pensiones y las prestaciones por desempleo.

2. La capacidad normativa de las comunidades forales

La capacidad de las CCAA forales para diseñar sus impuestos está limitada por una serie de criterios de armonización entre sus sistemas fiscales 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 para cada impuesto.

A) Limitaciones de carácter general

Los criterios generales de armonización que deben respetar

CUADRO N.º 1

INGRESOS FISCALES NO TRANSFERIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS FORALES

A) IMPUESTOS

Renta de aduanas.
Retenciones de funcionarios y empleados del Estado.
Retenciones del capital en activos emitidos por el Estado o las CCAA de régimen común.
Monopolios fiscales.

B) TRIBUTOS

Las tasas, precios y otros ingresos asociados a servicios no asumidos por la CAPV.

C) COTIZACIONES SOCIALES

Cotizaciones a la seguridad social.

los sistemas fiscales de los territorios históricos de la CAPV y Navarra están resumidos en el cuadro n.º 2. Como se sigue de este cuadro, los criterios de armonización no son idénticos y, en general, tienden a ser más explícitos en el caso de la CAPV que en el de Navarra. Así, por ejemplo, en la CAPV, el Concierto, tras establecer que las medidas fiscales no deben tener efectos discriminatorios, añade que no deben menoscabar la competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos. El Convenio, por su parte, se limita a establecer la restricción de no discriminación. Obviamente, la relevancia de esta diferencia depende de la interpretación que se dé a la condición de no discriminación. En una interpretación estricta, la no discriminación debería implicar la no distorsión de la competencia o de la asignación de recursos porque, obviamente, cualquier discriminación entre empresas daría lugar a ventajas competitivas para las empresas favorecidas, y generaría movimientos de

empresas para beneficiarse de las normas forales. Sin embargo, el que en el Concierto no se dé esto por sobrentendido significa que o bien esta interpretación no es correcta o que, simplemente, quizá por una desconfianza mayor, se desea acotar con más precisión la autonomía fiscal de la CAPV que la de Navarra.

En todo caso, y suponiendo que la interpretación estricta del principio de no discriminación fuera la correcta, el cuadro n.º 2 pone de manifiesto que, en lo esencial, los sistemas fiscales de las CCAA forales están sujetos a tres principios de armonización:

a) Someterse a los tratados o convenios internacionales firmados por España.

b) No dar lugar a discriminaciones y, por extensión, no distorsionar ni la competencia entre empresas ni el libre movimiento de capitales.

c) Dar lugar a una presión fiscal equivalente a la del territorio común.

Obviamente, algunos de estos principios tienen una dosis de ambigüedad considerable. Así, por ejemplo, el principio de no distorsión está sujeto a un grado de subjetividad notable por parte de quien lo interprete. La razón es simple. La distorsión, o en su caso la no discriminación, es una cuestión de grado y, de hecho, cualquier diferencia fiscal (al alza o a la baja) entre los territorios forales y el Estado puede interpretarse como una discriminación. Más aún, en la medida en que los factores sean móviles, estas diferencias ocasionarán un cierto grado de distorsión. Esto dota de una subjetividad importante a quien debe calificar una medida como discriminatoria (o no) y como distorsionaria (o no).

El problema se complica aún más porque no existe ningún método claro a la hora de medir el grado de distorsión que introduce una diferencia fiscal. Simplemente, no existe ninguna regla clara para determinar cuán distorsionaria es, digamos, una reducción de dos puntos en el tipo

CUADRO N.º 2

CRITERIOS GENERALES DE AMORTIZACIÓN ENTRE LOS SISTEMAS FISCALES DE LAS COMUNIDADES FORALES Y EL DEL ESTADO (1997-2001)

1. PRINCIPIOS GENERALES

1. Respeto de la solidaridad en los términos previstos por la Constitución y el Estatuto de Autonomía/por la Ley Orgánica de Arreglo del Régimen Foral Navarro.
2. Coordinación, armonización y colaboración con el Estado según lo contenido en el Concierto/Convenio.
3. Sometimiento a los tratados o convenios internacionales firmados por España.
 - 4.a. Respeto a las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional (sólo Navarra).
 - 4.b. Atención a la estructura general impositiva del Estado (sólo CAPV).
- 5.b. Coordinación, armonización y colaboración entre los territorios según dicte el Parlamento Vasco (sólo CAPV).

2. ARMONIZACIÓN FISCAL

1. *Adecuación* (de las normas forales) a la Ley General Tributaria.
2. Misma clasificación de actividades económicas que en territorio común.
3. Las regulaciones fiscales forales no podrán implicar discriminaciones ni impedir el libre movimiento de capitales y mano de obra.
 - 3.b. Las normas forales no pueden suponer menoscabo de la competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos (sólo CAPV).
4. La presión fiscal efectiva global *será equivalente* a la del territorio común.

Fuente: Elaboración a partir del Concierto Económico y del Convenio.

impositivo nominal o si esta reducción es más o menos distorsionaria que, por ejemplo, un incentivo fiscal a la inversión.

La respuesta a cuánto distorsiona una medida fiscal la competencia empresarial o la ubicación de factores es menos aparente de lo que pueda parecer. La experiencia pone de manifiesto que en muchos países, como por ejemplo Suiza o EE.UU., conviven sistemas fiscales muy diferentes con, incluso, diferencias muy importantes en el IRPF y en el Impuesto de Sociedades, sin que esto haya menoscabado el progreso de estos países o la unidad de sus economías. De igual forma, la propia Unión Europea no considera las diferencias fiscales generales (10) perniciosas para la competencia, la libertad o la unidad de mercado. Más aún, en diciembre de 1999, el grupo de trabajo para combatir la competencia fiscal perniciosa —el denominado Grupo Primarolo— ha determinado que muchas de las diferencias fiscales selectivas (11) son también compatibles con la unidad de mercado en la Unión Europea.

Si el criterio de no distorsión plantea problemas prácticos de interpretación, algo similar ocurre con el criterio de presión fiscal equivalente. El concepto de presión fiscal equivalente ha sido introducido en el Concierto y en el Convenio a raíz de las reformas de 1997 y 1998 (12). El problema es que la expresión «presión fiscal equivalente» es doblemente ambigua. Por un lado, no especifica cómo debe medirse la presión fiscal. Esto es, si debe utilizarse el cociente entre alguna medida de impuestos y alguna medida de base gravable o, alternativamente, una medida basada en los tipos efectivos. Además, incluso si se utiliza el cociente impuestos/base, no es-

tá claro qué impuestos deben incluirse (sólo los concertados o todos, con cotizaciones o sin ellas, con ajustes y compensaciones o sin ellos, etc.) o cuál es la medida adecuada de base gravable (PIB, PIB ajustado según los puntos de conexión, PIN, etcétera).

En segundo lugar, la cualificación de equivalente no está bien definida. Simplemente no está claro si se consideran equivalentes diferencias de presión que no rebasen los, digamos, dos puntos o si también son equivalentes diferencias de tres o incluso cinco puntos. Nuevamente, la vaguedad de este concepto deja un gran margen de interpretación a quien deba pronunciarse sobre esta cuestión.

Estas consideraciones sobre los criterios de armonización sugieren que sería deseable establecer mecanismos que limitaran la capacidad subjetiva para su aplicación. Estos mecanismos conllevarían la precisión de algunos conceptos y, más importante, la definición de criterios y *standards* de referencia que se deberían aplicar obligatoriamente a la hora de calificar una medida como distorsionadora o una presión fiscal como no equivalente.

B) *Criterios específicos de armonización*

Los criterios específicos limitan la capacidad de diseño de cada una de las figuras impositivas que han sido concertadas. El cuadro n.º 3 recoge cuál es la capacidad normativa de las CCAA forales en cada uno de los impuestos concertados o convenidos. A efectos comparativos, también se indica la capacidad normativa que tienen las CCAA de régimen común.

Tal y como se sigue de este cuadro, las comunidades forales

tienen una amplia capacidad normativa en prácticamente todos los impuestos directos. Las únicas restricciones son, en el caso de la CAPV, que debe mantener las mismas retenciones del capital que establezca el Estado y que la tributación de no residentes será regulada por el Estado, excepto en el caso de empresas no residentes que tributen exclusivamente en la comunidad foral u operen mediante un establecimiento permanente y realicen más del 25 por 100 de sus operaciones en la CAPV. En el caso de Navarra, existe la restricción sobre los no residentes, pero, sin embargo, puede aplicar las retenciones del capital que considere oportunas. De esta forma, Navarra tienen una capacidad algo mayor que la de la CAPV en materia de impuestos directos (13).

Por otro lado, con la excepción del Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados y la Tasa de Juego, las CCAA forales no tienen ninguna capacidad normativa en materia de impuestos indirectos.

En todo caso, es necesario señalar que todos los impuestos están sujetos a las limitaciones generales mencionadas 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 generales de armonización 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, una comunidad foral decide, como de hecho lo han hecho y siguen haciendo tanto Navarra como las diputaciones de la CAPV, permitir una actualización de balances o

CUADRO N.º 3

AUTONOMÍA NORMATIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS FORALES (2000)

	Comunidades forales	CCAA de régimen común
1. IRPF	Autonomía plena excepto en: a) Retenciones del capital (sólo CAPV). b) Tributación de no residentes.	Sobre 15 por 100 de la base. (A partir de 1999, el porcentaje varía por tramos entre el 16,6 por 100 para el tramo más bajo y el 17,5 por 100 para el más alto). a) Tarifa siempre que: — Sea progresiva. — La cuota resultante al aplicar la tarifa a la base regular no puede diferir en un ± 20 por 100 de la que obtendría con la del Estado. b) Deducciones por circunstancias personales y familiares, inversiones no empresariales y aplicación de renta.
2. Patrimonio	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 según las normas forales (domicilio en la comunidad foral y volumen de operaciones inferior a 500 millones, domicilio en la comunidad foral y más del 25 por 100 de la producción en la misma, todas las operaciones en la comunidad foral).	No cedido
4. Sucesiones y donaciones	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 <i>mortis causa</i> , reducciones de la base imponible.
5. IVA	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.	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	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.	No cedido.
9. Tasa juego	Plena, excepto 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 Concerto Económico.

dar exenciones fiscales a determinadas empresas, ¿significa que están ejercitando la autonomía o concediendo privilegios fiscales que distorsionan la competencia entre empresas? En una interpretación estricta del

concepto de no distorsión, la respuesta es que ambas. Pero es que, en realidad este problema surge con cualquier modificación del Impuesto de Sociedades que aplique una comunidad foral y que no consista en aumentar la

carga fiscal sobre las empresas que están sujetas a las normas fiscales de la comunidad foral.

En última instancia, el problema es que existe un conflicto obvio entre una interpretación ex-

trema de los principios generales de armonización que establece el Concierto y la autonomía normativa que, al mismo tiempo, concede a las CCAA forales. Por ello, no es extraño que exista una tensión permanente entre el Estado y las diputaciones de la CAPV acerca de la legalidad o no de las normas tributarias que emiten las diputaciones. Quizás es más sorprendente que, a pesar de que, como veremos más adelante, Navarra, ha aprobado regulaciones fiscales que dan lugar a impuestos mucho más bajos que los del territorio común, sus conflictos con el Estado hayan sido mínimos.

La vía para evitar estos conflictos está en, por un lado, delimitar adecuadamente el significado y alcance de los principios generales de armonización, de tal forma que se reduzca el margen de subjetividad en la aplicación. Por otro, establecer mecanismos y organismos (14) que permitan analizar, e incluso resolver, los posibles conflictos de interpretación de los principios de armonización de forma que se minimicen los conflictos en los tribunales. En realidad, tanto el Convenio como el Concierto conducen a esta vía pactada de resolución de conflictos porque, dada la ambigüedad y contradicción en algunos de sus princi-

pios, la vía judicial está abocada a no resolver satisfactoriamente los conflictos y dar un peso excesivo a la subjetividad de quien emite las sentencias.

3. La aplicación del sistema foral

Las CCAA forales tienen una amplia capacidad normativa en materia de impuestos directos y de gestión en los impuestos indirectos. El cuadro n.º 4, analiza si esta autonomía fiscal se ha traducido en impuestos más bajos que en el resto de España (territorio común). Este cuadro permite obtener las siguientes conclusiones (15):

CUADRO N.º 4

PRESIÓN FISCAL EN LA CAPV, NAVARRA Y TERRITORIO COMÚN, 1998

	CAPV		NAVARRA		TERRITORIO COMÚN	
	Porcentaje del PIB	Per cápita	Porcentaje del PIB	Per cápita	Porcentaje del PIB	Per cápita
IRPF (a).....	8,1	197.579	6,6	169.442	7,5	154.810
IS (a).....	2,3	55.114	2,9	73.251	3,0	63.248
Sucesiones.....	0,1	2.127	0,1	2.843	0,2	4.361
Patrimonio.....	0,3	6.442	0,4	9.097	0,2	3.561
Ajuste directos concertados (b).....	0,7	16.398	n.d.	n.d.	n.d.	-925
TOTAL DIRECTOS CONCERTADOS.....	11,4	277.661	10,0	254.634	10,8	225.054
IVA gestión propia.....	5,0	120.772	5,8	147.519	5,9	123.162
Ajuste IVA.....	2,3	56.987	3,3	83.277	-0,2	-4.411
IVA total.....	7,3	177.759	9,0	230.796	5,7	118.751
Especiales gestión propia.....	2,8	67.623	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Ajuste especiales.....	0,3	6.231	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Especiales total.....	3,0	73.855	3,4	86.968	3,1	65.035
Otros indirectos concertados (c).....	0,9	22.947	1,0	24.872	1,1	21.866
TOTAL INDIRECTOS CONCERTADOS ..	11,3	274.561	13,4	342.636	9,9	205.652
OTROS CONCERTADOS.....	0,3	6.974	0,2	6.158	0,4	8.105
TOTAL CONCERTADOS.....	23,0	559.196	23,6	603.428	21,1	438.811
Renta per cápita.....	2.430.273		2.555.342		2.075.029	

(a) Las cifras de recaudación se han homogeneizado imputando todos los años y en los tres ámbitos el 70 por 100 de las retenciones del capital al IRPF y el 30 por 100 restante al IS.

(b) Según la valoración a efectos del Cupo.

(c) Incluye la Tasa de juego y los recargos, intereses de demora y sanciones

Las cifras de PIB utilizadas son las que se obtienen de distribuir el PIB nacional de 1998 entre CCAA según los datos de PIB Regional del INE para 1996. Las cifras de población son las que establece el INE para 1998 distribuidas según la distribución espacial de 1996.

Fuente: Elaboración propia a partir de DGT (1999), INE (1998), GARCÍA AMEZAGA (1999).

A. *IRPF*. La CAPV, a pesar de tener un *IRPF* nominal algo más bajo que el del territorio común, tiene una presión fiscal significativamente más elevada. Esto se explica por, al menos, tres factores. Primero, porque si bien hasta 1999 la CAPV ha introducido algunas bonificaciones en el *IRPF* en relación al territorio común, estas reducciones del *IRPF* no han sido importantes para la mayoría de los contribuyentes. Segundo, porque como la CAPV es más rica que el territorio común, la progresividad de la escala del *IRPF* hace que, incluso con un nivel de impuestos algo más bajo, la presión fiscal sea más elevada. A esto hay que añadir que, probablemente, las administraciones vascas son más eficaces en la gestión del *IRPF* que las administraciones del territorio común (Zubiri, 2000a).

En todo caso, merece la pena señalar que en 1998 se produce la aprobación del primer *IRPF* vasco propiamente dicho. Esto es, el primer *IRPF* en el que se aplica la capacidad normativa recogida en el cuadro n.º 3. La reforma del *IRPF* de 1998 es un ejercicio de corresponsabilidad fiscal notable, ya que la CAPV ha aplicado un concepto de equidad más progresivo que el vigente en el territorio común (16) y ha establecido un nivel del impuesto globalmente más elevado. Esto implica que, probablemente, en el futuro las diferencias de recaudación entre la CAPV y el territorio común (y Navarra) crecerán.

Navarra, por su parte, tiene una presión fiscal considerablemente más baja que la de la CAPV y que la del territorio común. Esto es el resultado de, por un lado, un *IRPF* que tradicionalmente ha sido más bajo que el de la CAPV y el del territorio común y, por otro, el peso relativo en su economía del sector primario (17).

El efecto de la progresividad y de la mayor riqueza relativa de la CAPV y de Navarra es patente cuando se comparan las cifras de recaudación per cápita. En Navarra, a pesar de que la presión fiscal es un 10 por 100 inferior a la del territorio común, los ingresos per cápita por el *IRPF* son casi un 10 por 100 más elevados. De igual forma, la CAPV, con una presión fiscal adicional del 8 por 100, recauda per cápita casi un 30 por 100 más que el territorio común.

B. *Impuesto de Sociedades*. En el Impuesto de Sociedades (IS), la CAPV tiene una presión fiscal que es, aproximadamente, un 25 por 100 inferior a la del territorio común que, a su vez, es similar a la de Navarra. Esto se traduce en una recaudación per cápita un 13 por 100 inferior a la del territorio común.

Estas diferencias de presión fiscal son el resultado de diversos factores. Uno de ellos es la diferencia de normativas entre los territorios forales y el territorio común. Sin embargo, es probable que éste no sea el factor más importante. Simplemente, hay elementos ajenos a la normativa fiscal, como el propio diseño de los puntos de conexión (18), el hecho de que el crecimiento de la CAPV ha sido inferior al del territorio común y al de Navarra y las propias características de la economía de la CAPV —como, por ejemplo, la existencia un sector de cooperativas mucho más importante en términos relativos que el del territorio común (19)— que tienen una incidencia considerable a la baja en la presión fiscal observada en la CAPV.

C. *Ajuste por Impuestos Directos Concertados*. El ajuste por impuestos directos concertados recoge la cuantía de todos aquellos impuestos directos concerta-

dos que pagan contribuyentes de la CAPV pero que, debido a los puntos de conexión, recauda el Estado. Este ajuste incluye, fundamentalmente, las retenciones a funcionarios y por la deuda emitida por el Estado. En el cuadro n.º 4 estas cantidades se valoran según la cuantía imputada a efectos del Cupo (20).

La cuantía de este Ajuste es de 0,7 puntos del PIB (equivalentes al 6 por 100 de la recaudación propia por impuestos directos). Parte de este ajuste corresponderá a cantidades que debían haber ingresado las haciendas forales por cuenta del *IRPF* y, otras, a cantidades que debía haber ingresado por el IS. Por tanto, para realizar una comparación adecuada de la presión fiscal por el *IRPF* y por el IS entre la CAPV y el territorio común sería necesario agregar la parte correspondiente de estos ajustes a cada uno de los impuestos.

D. *Impuesto sobre el Valor Añadido*. El IVA recaudado por las propias CCAA forales es inferior al del territorio común tanto en términos de presión fiscal como en términos per cápita. Esto no es extraño porque parte del IVA pagado por residentes en la CAPV y Navarra no lo recaudan las propias administraciones forales, sino el gobierno central y esto obliga a un Ajuste ex-post por IVA (21).

La magnitud de estos ajustes es muy importante en los territorios forales de la CAPV, e incluso lo es más en Navarra. Así, el ajuste por IVA en la CAPV es equivalente a algo más del 30 por 100 de la recaudación total, en tanto que en Navarra este ajuste supera el 35 por 100. En todo caso, cuando añadimos el ajuste por IVA tanto a la CAPV como a Navarra la recaudación total pasa a ser considerablemente más elevada que en el territorio común tanto en porcentaje del PIB como

en términos per cápita. Esto sugiere que quizás el ajuste por IVA es algo generoso para los territorios forales, especialmente para Navarra.

E. *Presión fiscal por tributos concertados.* En el caso de los impuestos directos, la presión fiscal en la CAPV es algo superior a la del territorio común (5,5 por 100 superior) y bastante superior a la de Navarra (14 por 100 más elevada). En los impuestos indirectos, Navarra es quien tiene una presión fiscal mayor. La CAPV, por su parte, tiene también una presión fiscal bastante más elevada (el 15 por 100) que el territorio común. Esto se traduce en una presión fiscal por impuestos concertados que es similar en la CAPV y Navarra, y superior en ambos casos a la del territorio común en alrededor de un 10 por 100.

Esta afirmación debe, sin embargo, matizarse. Según se sigue del cuadro n.º 4 la razón básica por la que la presión fiscal en la CAPV, y especialmente en Navarra, es mayor que en el territorio común es el ajuste por IVA. Sin embargo, estos ajustes pueden estar distorsionando en cierta medida las cifras relevantes de presión fiscal comparada.

La conclusión de todo lo anterior es que la CAPV sólo tiene una presión fiscal significativamente inferior a la del territorio común en el Impuesto de Sociedades (22). En el IRPF, las reducciones que se han realizado han tenido un coste moderado que ha sido más que compensado por la progresividad del impuesto, la mayor riqueza relativa de la CAPV y, probablemente, con una gestión más eficaz. Esto se ha traducido en una presión fiscal más elevada por el IRPF. En los impuestos indirectos probablemente no hay grandes diferencias de presión fiscal.

En Navarra, es especialmente llamativo el caso del IRPF, cuya presión fiscal es casi un 20 por 100 inferior a la de la CAPV, y un 12 por 100 inferior a la del territorio común. El hecho de que la recaudación por el Impuesto de Sociedades sea similar a la del territorio común no debe, sin embargo, interpretarse como un indicador de que su normativa es similar a la del Estado. Navarra, tradicionalmente, ha concedido beneficios fiscales elevados a las empresas, más próximos a los de la CAPV que a los del territorio común. Así, por ejemplo, en 1993 introdujo unas vacaciones fiscales (una reducción del 95 por 100 de la cuota para empresas de nueva creación), y la norma actual del Impuesto de Sociedades contiene bonificaciones del 50 por 100 para las empresas de nueva creación y una deducción general por inversión del 10 por 100 que no existe en territorio común, pero que es similar a las que han introducido los tres territorios de la CAPV.

4. Conflictos con el Estado

La aplicación de la capacidad normativa por parte de los territorios de la CAPV ha sido un ejercicio plagado de conflictos ante los tribunales con el gobierno central. En algunos casos, estos conflictos han acabado teniendo ramificaciones en el Tribunal de Justicia de Luxemburgo (TJL). En el caso de Navarra, sin embargo, esto no ha sido así. De entrada, el gobierno central ha recurrido muy pocas normas, apenas cuatro o cinco, y ciertamente no ha recurrido normas que son muy parecidas a otras de la CAPV que sí han sido recurridas (23). De igual forma, a diferencia de lo que ha ocurrido en la CAPV, de momento Navarra no ha tenido que eliminar ninguna norma fiscal por sentencia judicial. Se po-

dría pensar que esta diferencia en la litigiosidad se debe a que Navarra ha aprobado regulaciones fiscales menos generosas para los contribuyentes que la CAPV. Sin embargo, como ya se ha visto, esto no es así y, por ejemplo en el Impuesto de Sociedades, Navarra ha concedido bonificaciones (incentivos a la inversión, exenciones para empresas de nueva creación, etc.) en muchos casos muy similares a las de la CAPV. En este contexto, las diferencias en la litigiosidad deben buscarse en primer lugar en el rango legal diferente de las regulaciones fiscales de la CAPV y de Navarra. En el caso de Navarra, las regulaciones fiscales son aprobadas por el Parlamento y tienen rango de Ley que, unido al carácter del Convenio, implica que las regulaciones fiscales de Navarra sólo pueden ser recurridas ante el Tribunal Constitucional. En el caso de la CAPV, las regulaciones fiscales son aprobadas por las juntas generales de los territorios (y no por el Parlamento Vasco), por lo que su rango jurídico es el de norma. Esto conlleva que estas regulaciones pueden ser recurridas por el gobierno central ante los tribunales ordinarios. Junto a estos aspectos jurídicos, es posible conjeturar que las diferencias de litigiosidad tienen también un cierto componente político, dadas las características de Navarra.

En todo caso, centrándonos en el caso de la CAPV, hasta 1988 el desarrollo de las competencias fiscales se produjo sin grandes tensiones. Sin embargo, a partir de esta fecha comenzó una litigiosidad creciente que, para el conjunto de las diputaciones ha supuesto que la Administración del Estado (24) recurra más de treinta normas fiscales de cada territorio. Las normas recurridas, si bien en su mayoría afectan al Impuesto de Sociedades (25),

también se han referido a otros impuestos (por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o los impuestos especiales), y a otras normas fiscales (por ejemplo, las normas generales tributarias).

Estos contenciosos sobre las normas forales suelen generar un proceso de recursos y contra-recursos que dilatan en el tiempo de forma considerable su resolución. Típicamente, el proceso comienza ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), cuya decisión es recurrida ante el Tribunal Supremo (TS) por quien pierde. La decisión del TS es nuevamente apelada, lo que, en principio, pone fin al proceso.

El camino de una norma fiscal vasca, sin embargo, puede complicarse aún más porque los conflictos internos pueden acabar teniendo ramificaciones en las instituciones europeas que pueden acabar interviniendo en el proceso, bien a solicitud de los agentes involucrados en el proceso interno o bien a iniciativa propia. Así, por ejemplo, la Comisión, nunca ha estado demasiado claro a instancias de quien, en 1993 emitió un informe sobre los incentivos fiscales aprobados por los territorios forales en 1988 (26). De igual forma, a instancias del TSJPV (27), el Tribunal de Luxemburgo tenía previsto emitir a comienzos del año 2000 (28) un dictamen prejudicial sobre las medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica aprobadas por los tres territorios en 1993 (29). Por otra parte, la Comisión Europea, a instancias de una iniciativa de la Dirección de la Competencia (apoyada en una queja presentada por el gobierno de La Rioja) ha abierto un expediente de infracción contra

varios incentivos fiscales concedidos por los territorios forales en 1996 y 1997. Finalmente, el Grupo de Conducta de Fiscalidad, creado por la Comisión Europea (30), está analizando diversas medidas aprobadas por los territorios históricos.

Como ya se ha señalado, desde 1988 el recurso a los tribunales por parte de, fundamentalmente, el Estado ha sido una práctica frecuente. El resultado de estos recursos ha sido mixto. Por ejemplo, en el caso de Vizcaya se han presentado treintinueve recursos (31) a normas aprobadas por la Diputación. En la primera instancia, el TSJPV ha aceptado en su totalidad tres recursos del Estado y ha rechazado totalmente diez. Por otro lado, en ocho ocasiones el TSJPV ha aceptado parcialmente el recurso del Estado. Finalmente, en dos ocasiones el Estado ha desistido de su recurso (32), y el resto de los casos están pendientes de resolución (33). En los restantes territorios, las cifras son similares.

Todas las resoluciones del TSJPV fueron recurridas al TS, bien por la Diputación correspondiente o por el Estado. De los veintiún casos de Vizcaya vistos por el TSJPV, el TS sólo ha sentenciado y ratificado dos; el caso de los incentivos fiscales de 1988 (34) y otro caso relativo a la deducibilidad de los intereses de demora en la base del Impuesto de Sociedades (35). En el caso de los incentivos de 1988, la resolución fue la contraria a la del TSJPV y, a diferencia del fallo de éste, la sentencia del TS declaró la nulidad de estos incentivos. En cuanto a la deducibilidad de los intereses de demora, el TS ratificó la decisión del TSJPV y, por tanto, anuló la norma de Vizcaya según la cual se permitían deducir estos intereses.

Estos resultados ponen de manifiesto que, al menos en opinión de los tribunales competentes, se han producido algunas extralimitaciones por parte de los territorios forales en la aplicación de la autonomía normativa. Al mismo tiempo, la cantidad de recursos rechazados sugiere que el Estado abusa del recurso a los tribunales.

En todo caso, conviene señalar que, hasta el momento, los tribunales no han sido capaces de establecer un equilibrio bien definido entre autonomía y armonización, quizá porque carecen de referencias objetivas y se han limitado a aplicar criterios subjetivos no muy bien definidos (36) que a veces son diferentes, a veces son contradictorios (37) y en algunas situaciones, muy difíciles de justificar (38). De hecho, se puede tener la sensación de que algunas decisiones expresan más una posición apriorística a favor o en contra del Concierto que la búsqueda de un equilibrio real. En todo caso, este recurso a los tribunales no ha permitido delimitar siquiera con precisión aproximada cuál es el ámbito de autonomía real del Concierto y, aparte de reforzar la idea de inseguridad jurídica de las normas forales, ha acabado involucrando, al parecer a iniciativa propia de los tribunales, al Tribunal de Luxemburgo en la valoración del Concierto.

En suma, por tanto, las normas fiscales vascas se encuentran sujetas al juicio de hasta cinco instituciones: tres tribunales y dos comisiones. Y alguna de ellas, como las medidas urgentes de apoyo a la inversión 1993, recorren todo el camino. El resultado es un cuestionamiento permanente de las muchas normas fiscales de las diputaciones forales, en algunos casos por cuadruplicado, especialmente cuando estas normas se refieren al

Impuesto de Sociedades. Esta litigiosidad, combinada con el retraso en la adopción de resoluciones, produce unas consecuencias indeseables. En primer lugar, conduce a una tensión permanentemente entre el Estado y la CAPV acerca del alcance del Concierto que impide que el modelo se consolide y funcione con normalidad. Segundo, produce una inseguridad jurídica considerable, que puede dilatarse en el tiempo más de diez años. Tercero, da lugar a situaciones absurdas como que se anulen unas normas fiscales que llevan funcionando muchos años, o que han sido derogadas y nadie o casi nadie aplica ya o, a la inversa, es posible que una norma anulada por el TSJPV pueda ser reconocida como legítima por el TS varios años después.

Todos estos problemas sugieren que es esencial para el funcionamiento del Concierto que se establezcan mecanismos para eliminar, o cuando menos reducir, el recurso continuo a los tribunales para resolver los conflictos entre el Estado y los territorios de la CAPV. Sólo entonces se podrá decir que el Concierto es un mecanismo normal y aceptado en el conjunto del sistema fiscal.

5. El Pacto entre la CAPV y el Estado

A mediados de enero del año 2000, el gobierno central y la CAPV han llegado a un pacto fiscal destinado a resolver tanto los conflictos internos sobre la aplicación del concierto como el cuestionamiento de algunas medidas fiscales por parte las instituciones europeas. Este pacto tiene una vigencia de dos años, hasta la aprobación del nuevo Concierto, y en lo esencial contiene dos elementos:

a) El gobierno central retira todos los recursos que ha planteado en los tribunales a las normas de las diputaciones forales. A cambio, las diputaciones retirarán los recursos de casación que han presentado a las decisiones judiciales y se comprometen a eliminar tres normas fiscales (39) y a modificar algunas otras (40).

b) Se crea una Comisión de Evaluación de la normativa. Esta Comisión será paritaria entre la Administración del Estado y las administraciones vascas, y tendrá como misión revisar la adecuación al Concierto de la normas existentes y de las que se aprueben en el futuro. El objetivo final es que la actuación de esta Comisión reduzca el recurso a los tribunales.

La aprobación de este pacto tiene diversas implicaciones. De entrada, elimina todos los litigios en los tribunales nacionales. Esto se traduce en que el TSJPV desistirá de la cuestión prejudicial planteada ante el TJL, lo que, a su vez, debería llevar a que el TJL no emitiera ninguna sentencia sobre esta cuestión. Subsistiría, no obstante, una sensación basada en los argumentos del Abogado General del TJL, el Sr. Saggio, de que los incentivos de las diputaciones son ayudas de Estado y que en el futuro, si alguien recurre ante el TJL cualquier norma de las diputaciones que conlleve una reducción de impuestos en relación al territorio común, tiene unas posibilidades elevadas de que se le dé la razón.

En todo caso, hay que resaltar que no se acabarán todos los litigios en los tribunales, ya que algunos recursos han sido presentados, no por el gobierno central, sino por los gobiernos de CCAA colindantes o por organizaciones sindicales y empresariales (41). Sólo si estas CCAA y organizaciones deciden seguir el

ejemplo del Estado y retirar sus recursos, se detendrán los contenciosos en los tribunales.

Por otro lado, las normas anuladas incluyen las dos normas sobre las que la Comisión abrió expediente de infracción en 1999 (42). Esto, podría inducir a la Comisión a retirar el expediente, ya que las dos medidas que se van a evaluar han dejado de existir. Sin embargo, la Comisión puede continuar con el expediente ya que ha habido empresas que en el pasado se han beneficiado en estos incentivos y que pueden seguir haciéndolo durante algunos años más. Basándose en esto, es posible que la Comisión continúe con el expediente para solicitar que estas empresas dejen de aplicar los beneficios fiscales de estas normas o, en su caso, incluso que se devuelvan las ayudas recibidas. En última instancia, el camino que siga la Comisión (anular o continuar con el expediente) tiene un fuerte componente político.

A un nivel conceptual, el nuevo acuerdo parece esbozar un nuevo enfoque al Concierto, basado más en la cooperación y menos en el recurso a los tribunales. Sin embargo, es pronto para evaluar el alcance real de este nuevo enfoque, ya que, por un lado, no están claros los criterios que se van a utilizar a la hora de evaluar las normas (esto es, cuándo se va a considerar que una norma no es distorsionadora o que la presión fiscal resultante no es equivalente). En segundo lugar, no se explicitan los mecanismos de adopción de decisiones dentro de la Comisión. Si el gobierno central y las administraciones vascas tienen el mismo peso, es razonable pensar que en muchas cuestiones la Comisión va a tener a la mitad de los miembros tomando una postura y a la mitad tomando otra. En

este contexto, en el que además no hay guías claras para tomar decisiones, la Comisión sólo podrá ejercer su función si existe una voluntad real de cooperación entre las partes, que, de momento, tras casi veinte años de funcionamiento del Concierto, sólo ha existido una vez; en el momento de firma el Pacto Fiscal.

El hecho de que el Pacto Fiscal no delimite con precisión los criterios para determinar cuándo una medida fiscal se ajusta al Concierto es especialmente importante, porque, al no hacerlo, no garantiza que en el futuro, si las diputaciones no limitan de forma sustancial su capacidad normativa en el Impuesto de Sociedades, el Estado no va a volver a recurrir a los tribunales. Más aún, esta ausencia de criterios (que, de existir, en última instancia, podrían ser utilizados por los tribunales en sus sentencias) facilita que las CCAA limítrofes sigan presentando en el futuro recursos contra algunas medidas fiscales de las diputaciones forales.

En suma, por tanto, el Pacto Fiscal elimina prácticamente todos los litigios judiciales (incluido el existente en el TJL), minorra el alcance del expediente abierto por la Comisión y puede ser la base hacia un nuevo enfoque cooperativo en el desarrollo del Concierto.

El «precio» pagado por las diputaciones forales en este acuerdo es la retirada de algunas medidas, la modificación de otras y la discusión previa (dentro de la Comisión de Evaluación) de al menos algunas de las modificaciones fiscales que deseen hacer en el futuro.

En cuanto a las medias retiradas, lo primero que hay que señalar es que todas ellas habían sido cuestionadas, e incluso, en algún caso, anuladas por los tri-

bunales o por las instituciones europeas. De esta forma, a un nivel práctico, derogar estas medidas no tiene demasiada trascendencia porque, probablemente, lo único que se ha hecho es adelantar en el tiempo algo que casi inevitablemente se debería hacer en el futuro.

El caso de las medidas modificadas es algo distinto, ya que algunas de las normas modificadas habían sido incluso declaradas ajustadas a derecho por el TSJPV, y otras ni siquiera habían sido cuestionadas. Quizá la modificación de más trascendencia de entre las incluidas en el Pacto es la reducción de los porcentajes de deducción en el IS de las inversiones en activos fijos materiales. Esta reducción supone, en buena medida, una limitación de la capacidad de conceder incentivos fiscales que no se deriva ni del texto del Concierto ni de las resoluciones de los tribunales ni de las actuaciones de las instituciones europeas.

En todo caso, las limitaciones normativas que se derivan para las diputaciones del Pacto Fiscal eran, en cierta forma, inevitables si se deseaba evitar una sentencia, con alta probabilidad desfavorable para la CAPV, del TJL. Esta sentencia, a su vez hubiera acarreado otras decisiones desfavorables de las instituciones europeas para el Concierto Económico.

Sin embargo, conviene señalar que, al igual que los acuerdos del pacto están limitados en el tiempo, también lo está su efectividad como instrumento para evitar el recurso a los tribunales nacionales e internacionales. Por ello, en buena medida el Pacto no debe interpretarse como una solución final, sino como un acuerdo coyuntural a corto plazo para resolver unos conflictos que requerían soluciones rápidas. Con todo, es necesario ser

conscientes de que, en el medio plazo, los conflictos, tanto en la UE como en los tribunales nacionales, pueden reaparecer, y que no está claro que las diputaciones estén dispuestas a asumir de forma permanente recortes en su capacidad normativa que no se derivan necesariamente del Concierto.

IV. LA GENERALIZACIÓN DEL SISTEMA FORAL

Llegados a este punto, cabe preguntarse, a la vista de sus efectos económicos, si es deseable y posible generalizar el sistema foral a todas las CCAA; es decir, que todas las CCAA diseñen, gestionen y recauden los impuestos pagados por sus residentes y financien al gobierno central mediante una transferencia similar al cupo o a la aportación de Navarra.

En mi opinión, la respuesta es que, desde un punto de vista económico, no. El sistema foral se puede mantener como singularidad de algunas CCAA con base en tradiciones históricas y situaciones especiales que han sido incluso refrendadas en la Constitución (43). Sin embargo, la generalización de este sistema a todas las CCAA es un ejercicio plagado de problemas conceptuales, económicos y prácticos.

1. Aspectos conceptuales y económicos

La generalización del sistema foral plantea, de entrada, un problema básico. Transferir todos los impuestos a todas las CCAA vaciaría de capacidad fiscal al Estado central y limitaría sus ingresos a las transferencias que recibiera de las CCAA. Esto sería bastante difícil de justificar desde un punto de vista conceptual y una rareza

desde la perspectiva de la experiencia comparada de los países federales, e incluso confederales (44). En, por ejemplo, Suiza, donde existe una amplia tradición confederal, el gobierno central recauda una parte sustancial de los impuestos.

Incluso abstrayendo este problema, desde un punto de vista económico, dista mucho de estar claro que, al menos en un país de las dimensiones y características de España, sea deseable que todas las CCAA tengan capacidad para diseñar, gestionar y recaudar todos los impuestos. Y esto por varias razones.

En primer lugar, la generalización del sistema foral conllevaría la creación de diecisiete administraciones tributarias. Esto daría lugar a un aumento de la presión fiscal indirecta de los contribuyentes que, si operan en toda España, podrían tener que llegar a tratar hasta con diecisiete administraciones fiscales, cada una de ellas con plazos, impuesto y modelos distintos. Además, en ausencia de mecanismos muy amplios de coordinación e intercambio de información, la descentralización de los impuestos abriría numerosas vías de fraude y, al igual que está ocurriendo en la UE, podría acabar conduciendo a niveles de fiscalidad bajos por la vía de la competencia fiscal. La única vía para solventar estos problemas sería establecer unas normas muy estrictas de armonización, colaboración y cooperación. Pero, al hacer esto, prácticamente se retornaría a un sistema casi uniforme y centralizado en el que las CCAA se limitarían a poco más que colaborar en la gestión de los impuestos. Pero esta uniformidad es contraria a la propia naturaleza del sistema foral. Si lo que se desea es tener al final un sistema fiscal uniforme, para llegar a este resultado no es necesario dotar a

todas las CCAA de un sistema foral.

El segundo problema de una generalización del sistema foral sería que, probablemente, conduciría a asignaciones de recursos espacialmente ineficientes. La aplicación del sistema foral conducirá a la diferenciación de impuestos entre regiones. De hecho, si no lo hiciera —es decir, si tras la generalización del sistema foral siguiera habiendo uniformidad fiscal—, esta uniformidad sería una prueba evidente de que generalizar el sistema foral no es necesario.

En general, esta diferenciación será ineficiente porque dará lugar a deslocalizaciones de empresas y personas por razones fiscales. De esta forma, por ejemplo, el capital puede acabar invertido no donde debería —donde es más productivo— sino donde, a pesar de que es menos rentable para los propietarios del capital porque las condiciones fiscales son más favorables. De igual forma, los individuos pueden alterar su lugar de residencia o su lugar de trabajo por razones fiscales. El problema se agrava aún más porque estas deslocalizaciones fiscales pueden ser buscadas deliberadamente por los gobiernos regionales. Esto es, los gobiernos regionales pueden decidir diseñar sus sistemas fiscales para atraer actividades económicas o residentes que de otra forma se hubieran instalado en otras comunidades autónomas.

La experiencia de la UE es reveladora al respecto de estos problemas de eficiencia derivados de la diversidad fiscal. Como resultado de la ausencia de acuerdos armonizadores en materia de impuestos directos, se está produciendo una competencia fiscal que está conduciendo a una desfiscalización progresiva

de, fundamentalmente, los rendimientos del capital y, por arrastre, de otros rendimientos.

En este contexto, generalizar el sistema foral sería trasladar los problemas de deslocalización y competencia fiscal del ámbito de la UE al ámbito de las regiones de un país. Como la movilidad de personas y capitales es mucho mayor dentro de un país que entre países, los costes de eficiencia que se han puesto de manifiesto en la UE se verían aumentados y corregidos cuando la diferenciación fiscal se produjera entre regiones de España.

Ciertamente, hay quien argumenta que, frente a estos posibles costes de ineficiencia, la generalización del sistema foral introduciría una corresponsabilidad en el sistema de financiación de las CCAA que racionalizaría el gasto de éstas y limitaría su endeudamiento. Esto, sin embargo, no es cierto. El sistema foral permite a las CCAA variar el nivel y la estructura de los impuestos. Esto es, les permite decidir cuánto se recauda y cómo. El sistema común permite a las CCAA decidir cuánto recaudan porque, aparte de poder poner nuevos impuestos, desde hace más de diez años ha quedado claro que pueden poner recargos en el IRPF. En este contexto, dotar a las CCAA de la capacidad de variar la estructura de los impuestos (además del nivel) no altera demasiado su comportamiento económico. De hecho, no hay ninguna evidencia de que las comunidades forales hayan limitado su gasto o su endeudamiento más que las de régimen común. Al contrario, según los datos del Banco de España, las dos CCAA más endeudadas son, precisamente, las dos comunidades forales; es decir, la CAPV y Navarra (45).

En todo caso, junto a estos problemas de eficiencia, la gene-

ralización del sistema foral también plantearía problemas de equidad. La generalización del sistema foral traería consigo que el nivel y la estructura de los impuestos fuera diferente en las distintas CCAA. Simplemente, algunas comunidades tendrían un IRPF más progresivo y otras lo tendrían menos progresivo. Algunas dependerían más en el Impuesto de Sociedades y otras menos, etc. El resultado sería que el grado de redistribución que se alcanzaría mediante los impuestos diferiría entre CCAA, y dejaría de haber una definición común de redistribución en el conjunto del país.

2. El coste de la generalización del cupo

A los problemas teóricos anteriores de generalizar el sistema foral hay que añadir otro, incluso más importante, de carácter práctico. El sistema foral no es sólo la descentralización de los impuestos, sino también el pago de una cantidad, un cupo, al gobierno central como contraprestación de los servicios que el éste continua prestando en la comunidad foral, y como aportación a la solidaridad entre regiones.

Si la generalización del sistema foral se hiciera definiendo el cupo a pagar en los mismos términos que los de la CAPV y Navarra, todas las CCAA, excepto Andalucía y Extremadura, tendrían más recursos que con el sistema actual (46). La suma de estos recursos adicionales obtenidos por las CCAA superaría los 1,7 billones de ptas. de 1991 (47). Esto es, generalizar el sistema foral a todas las CCAA, en los mismos términos que tienen en la actualidad el sistema de los territorios forales del País Vasco y Navarra

supondría aumentar los recursos destinados a financiar a las CCAA en algo más de 1,7 billones de pesetas de 1991. Este coste es inasumible porque dejaría al gobierno central en una situación de precariedad financiera o forzaría un aumento considerable de la presión fiscal.

Una alternativa sería generalizar el sistema foral redefiniendo los cupos de cada comunidad de tal forma que en el momento inicial el saldo financiero entre Estado y CCAA fuera nulo. Esto es, que la cantidad total de recursos que asignados a las CCAA no variara. Sin embargo, esta solución tampoco es viable porque, de hacerse, significaría simplemente una redistribución de los recursos actuales entre comunidades. En esta redistribución, las comunidades de Madrid, Cataluña, Valencia y, en menor medida, Aragón obtendrían más recursos a expensas de las restantes CCAA, que obtendrían menos recursos. Consecuentemente la mayoría de las comunidades —todas las que pierden— no estarían dispuestas a aceptar el cambio.

V. UNA ALTERNATIVA DE DESCENTRALIZACIÓN FISCAL

Dado que no es viable generalizar el sistema foral a todas las CCAA, es natural plantearse si existen esquemas alternativos de descentralización fiscal que sean razonables. En este apartado se analiza esta cuestión.

1. Un esquema básico de descentralización fiscal

A la hora de descentralizar los impuestos, la primera cuestión que se debe responder es, ¿pa-

ra qué se quiere descentralizar los impuestos? Desde un punto de vista económico, el objetivo de la descentralización es doble. Por un lado, garantizar que las regiones pueden ajustar sus ingresos al nivel de gasto preferido por sus ciudadanos. Segundo, evitar expansiones ineficientes del gasto.

Si este es el objetivo, es fácil darse cuenta de que todo lo que se necesita es que el gobierno central financie a las CCAA mediante unas transferencias básicas y, al mismo tiempo, les permita establecer recargos en el IRPF. Con este esquema, las regiones obtendrían una financiación básica mediante transferencias y cualquier gasto adicional se financiaría mediante recargos en el IRPF. En tanto se cumpla que la cuantía de las transferencias básicas no rebase la cantidad necesaria para financiar un nivel básico de prestaciones, este esquema de financiación de las regiones será eficiente.

La razón es simple. Por un lado, dado el potencial recaudatorio del IRPF, es claro que las CCAA que quieran gastar más de lo que permiten las transferencias básicas lo podrán hacer estableciendo el recargo adecuado. Por otro, los gobiernos no expandirán ineficientemente el gasto. Como el gasto adicional (al financiado con transferencias) debe ser financiado con impuestos adicionales altamente visibles para el contribuyente, los gobiernos sólo aumentarán el gasto cuando los beneficios de este gasto para los ciudadanos supere el coste en impuesto. O, por ponerlo en términos algo más técnicos, con el sistema de recargos los residentes de cada región pagan el gasto marginal al coste marginal (en impuestos) adecuado, y los gobiernos regionales no expandirán el gasto por encima de lo eficien-

te. Es decir, a puntos en los que el coste marginal social exceda del beneficio marginal social.

Por otro lado, pueden surgir problemas si las transferencias básicas fueran tan elevadas que algún gobierno deseara un nivel de gasto inferior al financiable con las transferencias que recibe. Este problema se puede evitar limitando la cuantía de las transferencias básicas o, más sencillamente, admitiendo la posibilidad de que el recargo sobre el IRPF sea negativo. Esto es, que las CCAA que quieran gastar menos de lo que permiten las transferencias bajen los impuestos.

Que todo lo que se necesita para la eficiencia sea un esquema de financiación basado en recargos en el IRPF y transferencias puede parecer un tanto extraño. Después de todo, éste era exactamente el sistema de financiación vigente en España antes de la reforma de 1997, y este sistema fue cuestionado continuamente. Sin embargo, el problema de este sistema no estaba en la falta de corresponsabilidad ni en que las CCAA no tuvieran capacidad para obtener más ingresos si querían gastar más. El problema real era, y de hecho sigue siéndolo tras la reforma, que muchas CCAA, en particular Cataluña, no estaban de acuerdo con la distribución de recursos que se derivaba de este sistema de transferencias y pensaban que si debían gastar más era, no a costa de aumentar los impuestos de sus contribuyentes, sino a costa de cambiar la distribución de recursos del sistema de transferencias. En última instancia, esto significa que, en mi opinión con razón, no estaban de acuerdo con el sistema de redistribución implícito en el esquema de transferencias incondicionales.

En este contexto, las demandas de corresponsabilidad fiscal

que han hecho y siguen haciendo algunas CCAA no son la petición de una mayor capacidad para aumentar los impuestos, sino una excusa para intentar alterar la distribución de recursos derivados de las transferencias y quedarse con una parte mayor de lo que ya están pagando en impuestos sus residentes. Y las pruebas de que esto es así, de que las CCAA de régimen común no quieren aumentar los impuestos ni recaudar, sino simplemente más dinero, son abundantes. Por ejemplo, desde hace más de diez años las CCAA pueden si quieren, establecer recargos sobre el IRPF y ninguna lo ha hecho. De igual forma, cuando, a raíz de la reforma de 1997, han tenido la posibilidad de retocar las tarifas o las deducciones de algunos impuestos, lo único que han hecho ha sido bajar el IRPF introduciendo nuevas deducciones. Esto es un tanto sorprendente a la vista de la escasez de recursos que dicen tener.

En suma, por tanto, el problema del sistema de financiación de las CCAA no es de corresponsabilidad, sino de que no existe un acuerdo acerca de cuál debe ser la redistribución entre CCAA. O, lo que es lo mismo, el concepto de equidad intrarregional que se debe aplicar en el diseño del sistema. La corresponsabilidad es, simplemente, una excusa de las CCAA más ricas para retener una parte mayor de los impuestos que pagan sus residentes y, de esta forma, cambiar el grado de redistribución implícito en el sistema de financiación de las CCAA. Y si, como ha ocurrido con la reforma de 1997, la mayor corresponsabilidad no da lugar a esta modificación de la distribución de recursos, quienes no están de acuerdo con ella volverán a cuestionarla.

Se puede argumentar que, siendo cierto lo anterior, el pro-

blema es que el razonamiento ignora el comportamiento estratégico de los políticos y burócratas. Si una parte esencial del gasto se financia mediante transferencias basadas en la necesidad, los residentes en las regiones infravalorarán el coste total de sus gobiernos regionales. Los gobernantes regionales pueden, entonces, aprovechar esta situación para justificar gestiones ineficientes argumentando, por ejemplo, que no se cubren las necesidades de gasto porque el gobierno central no da suficientes transferencias, endeudarse en exceso y pedir mayores transferencias al gobierno central. El resultado será un gasto excesivo, un endeudamiento excesivo y unas tensiones e inestabilidad permanentes en el sistema de descentralización.

La forma de solventar esto sería que los ciudadanos de las regiones fueran conscientes de qué parte de sus impuestos se está dedicando realmente a financiar a su gobierno regional. Puesto en otros términos, lo que esto nos diría es que lo importante para evitar comportamientos estratégicos es, no que los ciudadanos sean conscientes del coste marginal en impuestos propios del gasto marginal, sino del coste total en impuestos propios del gasto total.

Sobre esta cuestión, lo primero que hay que señalar es que, en la medida en que haya transferencias de igualación entre las regiones, es imposible que el gasto total se iguale al coste total en impuestos en todas las regiones, porque lo que hacen las transferencias de igualación es, precisamente, que el gasto de los residentes en algunas regiones sea pagado por quienes viven en otras.

En todo caso, ignorando este problema, la forma más sencilla

de lograr que los residentes en cada región sean conscientes del coste de sus gobiernos regionales y, al mismo tiempo, lograr la eficiencia económica sería establecer un esquema de descentralización de los impuestos basado en una participación de las regiones en los impuestos del estado combinado con un sistema de recargos en el IRPF.

La participación de las regiones en los ingresos del Estado consiste en que el gobierno central continúe diseñando y recaudando los impuestos. De lo recaudado se imputa un porcentaje fijo de cada impuesto a la financiación de las CCAA, y este total se distribuye entre las comunidades en función de los impuestos pagados por los residentes en cada una de ellas. Es decir que si, por ejemplo, se asigna el 50 por 100 del IVA a las CCAA, esta cantidad se distribuiría entre ellas en proporción a un indicador de los IVA pagados por los residentes en cada comunidad; por ejemplo, su consumo relativo según las cifras de Contabilidad Nacional. El sistema de participaciones territorializadas es la forma dominante de financiación regional en las federaciones de la UE. Es el sistema utilizado en, por ejemplo, Alemania, Austria y Bélgica. Merece la pena señalar que, sin embargo, la mayoría de las federaciones de la UE prácticamente no conceden ninguna capacidad normativa a las regiones. En Alemania, por ejemplo, los gobiernos regionales, los *Länder*, carecen de la posibilidad no ya de establecer recargos en el IRPF, sino siquiera de establecer los tipos de sus impuestos propios. Como ya he señalado, sin embargo, la posibilidad de establecer recargos es esencial para poder alcanzar la eficiencia del sistema. Por tanto, la participación en ingresos más los recargos permitirían alcanzar la

eficiencia y la visibilidad del coste de los gobiernos regionales.

Obviamente, la introducción de una participación en los ingresos de base territorial —esto es, un conjunto de transferencias en función de los impuestos recaudados en cada región— y, de hecho, cualquier otra forma de territorialización (vía impuestos propios u otros) implicaría una redistribución entre CCAA de los recursos actuales del sistema de financiación de éstas. En esta redistribución aumentarían los recursos de las CCAA ricas a expensas de las pobres. Sin ninguna medida complementaria, se eliminaría entonces parte —o incluso, en función del grado de territorialización, toda— la redistribución actual entre regiones. Esto, aparte de poner de manifiesto el conflicto que existe entre corresponsabilidad y solidaridad, forzaría a establecer un fondo redistributivo complementario que produjera la distribución de recursos entre CCAA, consistente con los criterios de solidaridad entre comunidades que se deseen aplicar.

2. Otras alternativas de descentralización

¿Es necesario ir más allá de esto en la descentralización de los impuestos? La respuesta es no, ya que parece lógico buscar el esquema de descentralización más sencillo que permita alcanzar los objetivos que se buscan. Con todo, existen otras formas de descentralizar los impuestos que han sido propuestas por algunos autores, y que merecen ser analizadas.

1) División de tipos. En el Libro Blanco para la reforma del sistema de financiación de las CCAA, se propone que la territorialización de los impuestos se rea-

lice no mediante un esquema de participación en los ingresos, sino mediante un sistema de división de tipos. Esto es, que los tipos de casi todos los impuestos se dividan en tipos correspondientes al gobierno central y tipos pertenecientes a los gobiernos regionales. Esta división figuraría explícitamente en las declaraciones de los contribuyentes o en las facturas del IVA en fase mayorista o minorista, de tal forma que los contribuyentes sabrían claramente qué parte de lo que pagan corresponde a cada nivel de gobierno. Además, las CCAA tendrían libertad de tipos en el IRPF, el IVA y los impuestos especiales.

Dejando al margen de momento la libertad de tipos en el IVA y en los especiales, el esquema es parecido a la participación territorializada más recargo en el IRPF. La diferencia básica es que, en un caso, la visibilidad se logra mediante una división de tipos en las declaraciones, y en el otro, haciendo saber a los contribuyentes que el, digamos, 30 por 100 de todos los impuestos que pagan van a su comunidad autónoma.

En mi opinión, es más que cuestionable que la visibilidad sea mayor con la división de tipos; entre otras causas, porque muchos contribuyentes no presentan declaración por el IRPF y, en el caso de los impuestos indirectos, debido a los esquemas simplificados y recargos de equivalencia, ni siquiera saben qué parte del precio que pagan por un bien son impuestos.

Pero, en todo caso, dividir los tipos minoristas del IVA es un ejercicio complicado cuando la mayor parte del comercio minorista está sujeta a regímenes simplificados y recargos de equivalencia. Además, aumentaría la presión fiscal indirecta de las empresas, que, entre otras cosas,

deberían regionalizar sus ventas y rellenar tantos impresos como CCAA en las que operan. Más aún, las empresas que operan en más de una comunidad autónoma se encontrarían con múltiples problemas. Por ejemplo, ¿qué pasaría si una empresa radicada en A compra a un mayorista en B y finalmente, como no vende el producto en A, la propia empresa lo traslada a una sucursal suya en C?

Todas estas complicaciones no son irresolubles. Pero, ciertamente, requerirían de soluciones no inmediatas y aumentarían la presión fiscal indirecta de las empresas y los costes de gestión del IVA. Y todo ello para acabar produciendo la misma distribución de recursos entre CCAA que con una participación regionalizada en el IVA y una visibilidad igual o, quizás, incluso menor.

La cosa es incluso peor cuando se les permite a las CCAA establecer tipos diferenciados. De entrada, esto permite una exportación de impuestos. En segundo lugar, los problemas de gestión para mayoristas y empresas aumentan. En tercer lugar, si se producen diferenciaciones de tipos significativas se rompería la unidad de mercado, y pueden darse deslocalizaciones del consumo.

En el caso de los especiales, las cosas son similares, pero con el problema añadido de que el lugar de devengo de los impuestos especiales, donde se recauda, raramente coincide con el lugar donde se consume el bien. Esto invalidaría todo el esquema propuesto. De hecho, cuando se han concertado los impuestos especiales con los territorios forales, ha sido necesario establecer un ajuste *ex-post* para ajustar las diferencias entre los impuestos especiales recaudados por las haciendas forales y

los efectivamente pagados por los residentes en los territorios forales.

La única vía, entonces, para implementar la propuesta del Libro Blanco sería renunciar a un sistema de gestión en el que se cuenta con una experiencia de décadas e introducir un nuevo mecanismo de gestión de los impuestos especiales. Nuevamente, todo ello a cambio de unas ganancias más que dudosas de visibilidad de la financiación de las comunidades autónomas.

En suma, por tanto, la división de tipos aporta poco o nada en términos de visibilidad y aumenta considerablemente la presión fiscal indirecta para los contribuyentes, y el coste de la gestión e inspección para la Administración. Por otro lado, la libertad de tipos en el IVA en fase minorista y en los especiales, además de tener problemas de gestión importantes, no aporta nada a la eficiencia del sistema y conlleva riesgos considerables. En cuanto a la suficiencia, ésta queda garantizada con el recargo en el IRPF. Por otro lado, permitir diferenciar los tipos del IVA y los especiales, sin aportar ganancias claras de eficiencia o visibilidad, abre el riesgo de inequidades (ya que las regiones podrían alterar la distribución de la carga de los impuestos entre sus contribuyentes trasladando peso de, por ejemplo, el IRPF a los especiales o al IVA), exportaciones fiscales, competencias fiscales, etcétera.

2) Permitir a las regiones alterar no sólo el nivel, sino también la estructura, de los impuestos. Por ejemplo, se podría permitir a las regiones no sólo establecer recargos en el IRPF, sino también cambiar la estructura de tipos o modificar algunas deducciones. El nuevo sistema de financiación de las CCAA permite,

por ejemplo, este tipo de modificaciones.

El sistema de recargos permite a las regiones alterar el nivel de los impuestos. En realidad, esto es todo lo que se necesita para que la descentralización del gasto sea eficiente, y su coste, visible. Por ello, no está claro qué se gana al permitir a las regiones diferenciar la estructura de sus impuestos. Lo que se pierde, sin embargo, sí parece más obvio. Si las regiones pueden alterar la estructura de los impuestos, podrán redistribuir la carga de éstos entre sus contribuyentes trasladando, por ejemplo, parte de la carga de los ricos a los pobres, o a la inversa, o de los casados a los solteros. Esto, sin producir ganancias de eficiencia, quiebra la existencia de una noción global de equidad del todo país. Así, incluso con niveles de prestaciones públicas idénticos, individuos iguales pagarán impuestos diferentes por vivir en CCAA distintas. De igual forma, el sistema fiscal inducirá redistribuciones distintas en regiones diferentes. Estas diferencias pueden, de hecho, incluso inducir cambios de residencia, ficticios o reales, por razones fiscales.

3. Una propuesta de descentralización fiscal para las CCAA de régimen común

La descentralización de los impuestos debe hacerse de la forma más sencilla compatible, con el objetivo de lograr que el coste de las regiones sea visible a ojos del contribuyente y que el gasto de éstas sea eficiente. El esquema de descentralización que cumple este objetivo es un sistema de participación en los impuestos combinado con la posibilidad de introducir recargos en el IRPF.

El sistema de financiación de las CCAA se estructuraría en tres componentes básicos. Un componente territorial, un componente redistributivo y un componente autónomo. Los dos primeros serían transferencias del Estado con base en lo recaudado y en la necesidad. El componente autónomo sería la recaudación resultante del recargo establecido por cada comunidad autónoma.

a) Componente territorial: Para cada impuesto actualmente recaudado por el Estado, se establecería un porcentaje de participación de las CCAA. Esta participación se distribuiría entre ellas en función de la parte del impuesto que se recauda en cada comunidad autónoma. La transferencia territorializada sería, para cada comunidad, el resultado de sumar su participación en los diferentes impuestos pagados por sus residentes.

b) Componente redistributivo. Se establecería un fondo de redistribución entre CCAA en función del objetivo de equidad que se establezca. Idealmente, este fondo redistributivo sería de suma nula, de tal forma que algunas CCAA serían contribuyentes al fondo y otras serían beneficiarias netas.

Alternativamente, este fondo se podría dotar de los ingresos generales del Estado y distribuirse sólo entre las CCAA con menos recursos. Esto, sin embargo, reduciría la visibilidad del grado de solidaridad entre CCAA. Este fondo redistributivo conllevaría la definición de un criterio de solidaridad explícito y aceptado por todas las CCAA. Así, por ejemplo, se podría diseñar para garantizar una financiación per cápita igual para todas las comunidades autónomas.

c) La transferencia total que recibiría cada comunidad será

la suma de su componente territorial más su componente redistributivo. Al separar ambos componentes, se lograría un doble objetivo:

1) Que, vía componente territorial, los ciudadanos de cada comunidad supieran cuánto de los impuestos que pagan se dedican a financiar a su comunidad autónoma.

2) Que, vía componente redistributivo, se clarifica qué CCAA aportan recursos a otras y en qué cuantía y, a la inversa, qué CCAA reciben recursos y en qué cuantía.

d) Las CCAA podrían establecer recargos en el IRPF. Sería incluso posible admitir la posibilidad de que el recargo fuera negativo.

Si el recargo fuera positivo, el gobierno central, tras recaudar el IRPF, le haría la transferencia correspondiente. Si fuera negativo, le restaría la parte correspondiente de su participación territorial en los ingresos del Estado. En todo caso, este componente de autonomía podría instrumentarse, en vez de mediante un sistema de recargos, manteniendo la capacidad normativa que tienen en la actualidad las comunidades autónomas.

VI. CONCLUSIÓN

La aplicación de la capacidad normativa por parte de las diputaciones de la CAPV y por parte de Navarra ha supuesto algunas reducciones en los impuestos. Así, tanto la CAPV como Navarra han reducido el Impuesto de Sociedades. A esto Navarra ha añadido reducciones sustantivas en el IRPF. La CAPV, por su parte, si bien tradicionalmente ha realizado algunas reducciones moderadas

en el IRPF, a raíz de la reforma del Concierto de 1997, en la asumió una capacidad normativa plena en este impuesto, ha aprobado un IRPF que es más progresivo y globalmente algo más elevado que tanto el de Navarra como el del territorio común (48).

A pesar de estas reducciones fiscales, la presión por tributos concertados, tanto en la CAPV como en Navarra, es mayor que en el territorio común. Esto se debe a diversas causas, como la mayor riqueza de los territorios forales, la generosidad de los ajustes por impuestos indirectos y, probablemente, una mayor eficacia recaudatoria.

En el caso de la CAPV, el desarrollo de su capacidad normativa ha sido un ejercicio plagado de conflictos con el Estado. Estos conflictos son naturales porque la redacción del Concierto es contradictoria. A esto se ha añadido, además, el hecho de que los tribunales no han sido capaces de establecer una interpretación consistente del Concierto y, con frecuencia, han emitido sentencias de con un gran contenido subjetivo que, muchas veces, han sido no sólo difíciles de justificar desde el punto de vista económico, sino incluso contradictorias.

Todos estos conflictos, aparte de causar una inseguridad jurídica considerable a las empresas que aplican las normas de la CAPV, implican que no puede considerarse que el modelo foral de ésta esté definitivamente asentado y funcione con normalidad, ya que cada acción por una parte genera una reacción por la otra.

El Pacto Fiscal firmado entre la CAPV y el Estado trata de reorientar esta situación estableciendo un enfoque cooperativo al desarrollo del Concierto. Sin em-

bargo, es dudoso que este pacto constituya una solución estable, porque es probable que sólo funcione si la CAPV acepta una limitación de sus competencias normativas que vaya más allá de lo que, para muchos, se deriva del propio Concierto.

Lo ocurrido con la CAPV está en amplio contraste con lo que ocurrió con Navarra. En el caso de Navarra, a pesar de que tiene unas competencias normativas levemente más elevadas que la CAPV, no se han producido conflictos significativos con el Estado. De hecho, los tribunales no han revocado ninguna norma aprobada por Navarra. Esto no se debe a que Navarra haya introducido menos bonificaciones fiscales que la CAPV. De hecho, Navarra ha introducido cuasi vacaciones fiscales, incentivos generosos y bonificaciones para empresas de nueva creación. En este contexto, la explicación de la ausencia de conflictos hay que buscarla en dos causas. Primero, que las regulaciones fiscales de Navarra, debido a que tienen un rango jurídico superior a las de las diputaciones de la CAPV, sólo pueden ser recurridas ante el Tribunal Constitucional, mientras que las normas de las diputaciones pueden recurrirse ante tribunales ordinarios. Segundo, probablemente, a la existencia de un componente político derivado del carácter de Navarra.

En cuanto a la generalización del sistema foral a todas las CCAA, se ha sugerido que es inviable tanto por razones conceptuales como por razones prácticas. En realidad, el problema del modelo de financiación de las CCAA de régimen común no es ni de corresponsabilidad ni de que éstas no tengan instrumentos para aumentar sus ingresos fiscales (algo que, de hecho, siempre han podido hacer simplemente estableciendo recargos en el

IRPF). El problema básico es que algunas CCAA no están de acuerdo con el criterio de solidaridad implícito en el sistema actual de financiación.

Ante esto, se ha propuesto un esquema de financiación basado en tres componentes básicos. Un componente territorial, un componente redistributivo y un componente autónomo. Los dos primeros serían transferencias del Estado con base en lo recaudado y en la necesidad. El componente autónomo sería la recaudación resultante del recargo establecido por cada comunidad autónoma o, en su caso, de la aplicación de la capacidad normativa que tienen actualmente.

NOTAS

(1) Las CCAA forales pagan una parte del Fondo de Compensación Interterritorial.

(2) Como se verá más adelante, esto es un tanto sorprendente, porque Navarra ha aprobado muchas medidas fiscales comparables a las de la CAPV.

(3) Esto incluye tanto los gastos que el Estado realiza en la comunidad foral como los que realiza fuera de ella en beneficio de los residentes en la comunidad foral (exteriores, defensa, etc.) y el Fondo de Compensación Interterritorial.

(4) Tanto el Convenio como el Concierto han sufrido diversas modificaciones desde que fueron aprobados para adaptarlos a modificaciones del sistema tributario general o para cambiar algunos elementos de los acuerdos, como, por ejemplo, los criterios de armonización o la capacidad normativa de las comunidades forales.

(5) El Cupo, no obstante, se establece conjuntamente para la CAPV, y cada territorio paga una parte de este Cupo global. Debido a los acuerdos internos de la CAPV la parte que paga cada territorio depende de su renta relativa y de su esfuerzo fiscal (para detalles adicionales, véase ZUBIRI, 2000a).

(6) Hasta 1988 hubo diferencias significativas entre los territorios forales, especialmente en lo relativo al impuesto de Sociedades.

(7) Como se indica en el cuadro n.º 1, el Concierto especifica también que es competencia exclusiva del Estado la recaudación de tributos mediante monopolios fiscales. Excepto por posibles residuos, la desaparición de los monopolios deja esta reserva al Estado sin relevancia práctica más allá del altamente improbable suceso de que en el futuro se cree algún monopolio fiscal.

(8) La tarifa exterior común es un impuesto establecido por todos los países de la UE sobre productos procedentes de fuera de la UE. Los tipos y bases son iguales en todos los países. El impuesto lo recaudan las autoridades nacionales, que sólo se quedan el 10 por 100 de lo recaudado en concepto de gastos de gestión. El resto lo transfieren a la Unión Europea.

(9) Antes del año 2000 una parte de las cotizaciones se utilizaba para financiar y parcialmente la sanidad y algunos servicios sociales. Esta parte de las cotizaciones la recibían las comunidades forales mediante una transferencia. Es decir, la Tesorería de la Seguridad Social realizaba una transferencia a cada comunidad foral de la parte de las cotizaciones que se dedicaba a estos usos y que se estimaba habían sido pagadas por residentes en la comunidad en cuestión.

(10) Las diferencias fiscales generales son diferencias entre países que afectan de la misma forma a todos los sectores de actividad económica. Este es el caso de, por ejemplo, una diferencia de tipos entre países o una diferencia en la definición de base o, incluso, en el sistema de incentivos.

(11) Éstas son las diferencias fiscales que sólo afectan a un sector concreto de actividad (por ejemplo, el pesquero) o a una región.

(12) Previamente, se exigía que la presión fiscal no fuera inferior a la del territorio común. La razón del cambio está en que la modificación del sistema de financiación de las CCAA de régimen común en 1997 les concedió la posibilidad de bajar algunos impuestos. No era, por tanto, razonable exigir a las CCAA forales una presión fiscal igual a la del territorio común mientras que las CCAA de régimen común podían tener una presión fiscal inferior.

(13) No obstante esta discrecionalidad, Navarra siempre ha establecido las mismas retenciones que el Estado.

(14) Por ejemplo, el Concierto Económico actual ya prevé la creación de una Junta Arbitral y una Comisión de coordinación entre la CAPV y el Estado. Sin embargo, hasta el momento estos organismos no han jugado ningún papel significativo en el desarrollo del Concierto.

(15) Estas conclusiones no son específicas del año 1998. Si bien existen diferencias cuantitativas entre años, la mayor parte de las conclusiones que se exponen son extrapolables a otros años (véase, por ejemplo, ZUBIRI (1999) para un análisis del periodo 1990-96).

(16) Este IRPF vasco coincide con la aprobación de una reforma sustancial en el IRPF en el territorio común.

(17) Debido a las dificultades de control, los niveles de ocultación en el sector primario son considerables.

(18) Los puntos de conexión son los criterios para determinar qué empresas tributan a cada Administración y por cuanto.

(19) Las cooperativas están gravadas a un tipo impositivo que es un 40 por 100 más bajo que el general.

(20) Esto es, igual al 6,24 por 100 de lo que ingresa la Hacienda del Estado por esos conceptos. Esta cantidad se resta de lo que los territorios forales tienen que pagar como cupo o como aportación.

(21) El IVA que recauda cada Administración depende del valor añadido creado en su región. Por otro lado, el IVA pagado por los consumidores de una región depende del consumo que realizan. En la medida en que el consumo realizado en una región sea mayor que el valor añadido creado, parte de los impuestos pagados por los residentes en esta región serán ingresados por otras administraciones. Según los datos que se han utilizado, éste es el caso en las dos CCAA forales, y por ello el Estado les transfiere una cierta cantidad de IVA. Además de esta cantidad (denominada ajuste por mercado interior) la Administración del Estado también transfiere a las CCAA forales la parte que les corresponde en el IVA recaudado en las importaciones de bienes (procedentes de países ajenos a la Unión Europea).

(22) No está claro, sin embargo, que estas diferencias sean atribuibles en su totalidad a las diferencias en las normas fiscales.

(23) El Estado, por ejemplo, no ha recurrido normas como las vacaciones fiscales que introdujo Navarra en 1993.

(24) En ocasiones, como por ejemplo, en el caso de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1995, los recursos del Estado han sido apoyados por gobiernos autónomos, sindicatos y asociaciones empresariales de CCAA colindantes con la CAPV (Cantabria, La Rioja, Castilla y León).

(25) Todos los recursos a las normas del Impuesto de Sociedades involucran automáticamente al IRPF, porque el tratamiento las rentas empresariales en este impuesto es idéntico al de las rentas de las empresas en Sociedades.

(26) Estos incentivos consistían en un crédito fiscal (deducción de la cuota) del 20 por 100 de la inversión realizada, ampliable en otro 20 por 100 para inversiones de especial interés tecnológico y en un 5 por 100 adicional en función del empleo generado. A esto se añadía una bonificación del 95 por 100 en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en actos y contratos relacionados con las inversiones bonificadas.

(27) Ante un recurso del Estado, el TSJPV debía pronunciarse sobre si las medidas aprobadas por los territorios forales eran o no ayudas de Estado. En esta tesitura, el TSJPV optó por solicitar un dictamen prejudicial al Tribunal de Justicia de Luxemburgo sobre si estas medidas son, o no, ayudas de Estado.

(28) El Pacto fiscal firmado entre la CAPV y el Estado, y que se analiza más adelante, evitará que esta sentencia finalmente se pronuncie.

(29) Estos incentivos consistían en una amplia lista de exenciones, deducciones y bonificaciones en el Impuesto de Sociedades que incluían, entre otras medidas, una exención de diez años en el impuesto para empresas de nueva creación que cumplieran determinadas condiciones (las denominadas vacaciones fiscales) de inversión y creación de empleo, así como otros incentivos a inversiones en activos fijos (crédito fiscal del 25 por 100), en programas de I+D (crédito del 30 por 100) y en inversiones en el extranjero (25 por 100), así como otras medidas incentivadoras (deducción de la base del 50 por 100 de las cantidades dedicadas a la creación de una reserva especial para inversiones productivas, crédito fiscal del 15 por 100 para la creación de empleo, crédito del 10 por 100 para las actividades de formación profesional, crédito del 25 por 100 para las ampliaciones de capital de las pequeñas empresas, etcétera).

(30) A este grupo se le denomina a veces el grupo Primarolo, en referencia a la Presidenta del mismo, la representante del Reino Unido, Dawn Primarolo.

(31) Este recuento incluye la gran mayoría, aunque probablemente no todos, de los recursos presentados por el Estado.

(32) Una de las veces el desistimiento fue sólo parcial.

(33) A raíz del Pacto Fiscal entre la CAPV y el Estado, todos los recursos del Estado pendientes de sentencia van a retirarse.

(34) La Diputación de Vizcaya planteó una nulidad de actuaciones a la sentencia previa del Tribunal Supremo.

(35) NF 3/1996.

(36) Expresiones como «medida desproporcionada a su fin legítimo» corroboran esto. Después de todo, ¿por qué es desproporcionada una deducción del 45 por 100 y no lo es otra del 30 por 100? ¿Cuál es el fin legítimo de una medida?

(37) Como ha ocurrido con los incentivos del año 1997, la misma norma foral puede ser aprobada para un territorio y rechazada para otro.

(38) Como, por ejemplo, la sentencia del TS que anula los incentivos de 1988.

(39) Estas medidas son las reducciones de la base imponible para empresas de nueva creación aprobadas en 1996 (las denominadas minivacaciones fiscales), la deducción del 45 por 100 para determinadas inversiones de más de 2.500 millones y la normativa sobre centros de coordinación empresarial (que, en lo esencial, hacía que tributaran según sus gastos, en vez de según sus beneficios).

(40) Estas normas incluyen el tratamiento de la doble imposición internacional y la transparencia fiscal internacional (que pasa a incluir las rentas obtenidas en países de la

UE), la eliminación de la posibilidad de no sometimiento a retención de la deuda de las diputaciones, el cambio en el punto de conexión de las retenciones de los consejos de administración, y la reducción de la deducción para la inversión en activos fijos desde el 15 por 100 o el 20 por 100 (si se creaban empleo) al 10 por 100.

(41) Véase la nota 24.

(42) La deducción del 45 por 100 para inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas y las minivacaciones fiscales.

(43) La disposición adicional primera de la Constitución establece que «La constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales».

(44) Probablemente lo únicos gobiernos en todo el mundo que se financian casi exclusivamente mediante transferencias de los niveles inferiores de gobierno son el Gobierno Vasco y la Comisión Europea.

(45) Obviamente, como estas CCAA tienen más recursos que las de régimen común, su endeudamiento es menos preocupante.

(46) Esta afirmación y los restantes datos de este apartado se basan en Zubiri y Vallejo (1995).

(47) Para competencias iguales, los sistemas forales generan en torno a un 60 por 100 más de recursos per cápita. Por ello, no es extraño que generalizar el sistema foral conlleve un aumento considerable de los recursos destinados a las comunidades autónomas.

(48) Las CCAA forales también han efectuado algunas reducciones en otros impuestos de menor trascendencia recaudatoria, como, significativamente, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (véase, por ejemplo, ZUBIRI 2000a).

BIBLIOGRAFIA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS —DGT— (varios años), *Recaudación y estadísticas de la Reforma Tributaria*.

GARCÍA AMEZAGA, J. C. (1999), «Recaudación CAPV por Tributos Concertados (Ejercicio de 1998)», *Zergak*, 1, págs. 187-207.

ZUBIRI, I. (2000a), *El Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao.

— (2000b), «El Concierto Económico en el Conjunto del Sistema Fiscal Español y Europeo», en, LLUCH y HERRERO DE MIÑÓN (eds.), *Derechos históricos y constitucionalismo útil*, Fundación BBV.

ZUBIRI, I., y VALLEJO, M. (1995), *Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo*, Fundación BBV.

Resumen

En este artículo se analiza el desarrollo de la capacidad fiscal de las comunidades autónomas forales, así como las causas de los conflictos habidos entre el Estado y, principalmente, la Comunidad Autónoma del País Vasco, y los posibles caminos para su solución. Se considera, asimismo, si, desde un punto de vista económico, es razonable extender el sistema foral al resto de las comunidades autónomas. A la vista de que la respuesta es negativa, se propone un esquema alternativo de descentralización fiscal aplicable a todas las comunidades autónomas.

Palabras clave: sistemas fiscales forales, Convenio, Concier-to, capacidad normativa, autonomía fiscal, descentraliza-ción fiscal, conflictos forales.

Abstract

In this article we analyze the development of the fiscal capacity of the «foral» autonomous communities as well as the reasons for the conflicts that have arisen between the State and, primarily, the Autonomous Community of the Basque Country and the possible paths for their solution. We also consider whether it is reasonable from an economic standpoint to extend the «foral» system to the rest of the autonomous communities. In view of the fact that the answer is negative, we put forward an alternative fiscal decentralisation scheme applica-ble to all the autonomous communities.

Key words: «foral» tax systems, Convention, Agreement, le-gislative capacity, fiscal autonomy, fiscal decentralisation, fiscal conflicts.

JEL classification: H71, H73, H77.