

ESTUDIOS DE LA FUNDACIÓN

SERIE ECONOMÍA Y SOCIEDAD

DOS ENSAYOS SOBRE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Carlos Monasterio Escudero
Ignacio Zubiri Oria



FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS



ESTUDIOS
DE LA FUNDACIÓN

SERIE ECONOMÍA Y SOCIEDAD



ESTUDIOS
DE LA FUNDACIÓN

SERIE ECONOMÍA Y SOCIEDAD



**DOS ENSAYOS
SOBRE FINANCIACIÓN
AUTONÓMICA**

Carlos Monasterio Escudero
Ignacio Zubiri Oria



FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS

FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS

PATRONATO

JUAN R. QUINTÁS SEOANE (*Presidente*)
JOSÉ ANTONIO OLAVARRIETA ARCOS (*Vicepresidente*)
JOSÉ MARÍA MÉNDEZ ÁLVAREZ-CEDRÓN (*Secretario*)
JOSÉ ANTONIO ARCOS MOYA
JULIO FERMOSE GARCÍA
JULIO FERNÁNDEZ GAYOSO
FELIU FORMOSA PRAT
ROBERTO LÓPEZ ABAD
ENRIC MATA TARRAGÓ
JESÚS MEDINA OCAÑA
ATILANO SOTO RÁBANOS

Printed in Spain

Edita: FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS (FUNCAS)
Caballero de Gracia, 28, 28013 - Madrid

© FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS (FUNCAS)

Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta publicación, así como la edición de su contenido por medio de cualquier proceso reprográfico o fónico, electrónico o mecánico, especialmente imprenta, fotocopia, microfilm, *offset* o mimeógrafo, sin la previa autorización escrita del editor.

ISBN: 978-84-89116-50-4

Depósito legal: M-25492-2009

Preimpresión: Artegraf, S.A.

Imprime: Artegraf, S.A.

PRESENTACIÓN	13
PRÓLOGO	17
1. LA FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA. RÉGIMEN COMÚN: VALORACIÓN Y PROPUESTAS DE REFORMA. Ignacio Zubiri Oria	23
1. INTRODUCCIÓN	23
2. TEORÍA DE LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL	24
2.1. El enfoque normativo	25
2.1.1. El gobierno eficiente	25
2.1.2. La descentralización de los bienes meritorios	27
2.1.3. Descentralización óptima	28
2.2. El enfoque político económico	30
3. DESCENTRALIZACIÓN DE IMPUESTOS EN UN SISTEMA FEDERAL	35
3.1. Los impuestos que deben descentralizarse	36
3.2. Descentralización fiscal en las federaciones	39
3.3. La capacidad normativa que debe cederse	44
4. FINANCIACIÓN MEDIANTE TRANSFERENCIAS	45
4.1. Dotación de los fondos de transferencias igualatorias	46
4.2. Distribución de los fondos	47
4.2.1. Eliminación de las diferencias de capacidad fiscal	47
4.2.2. Eliminación de las diferencias de necesidad	50
4.2.3. La medición de la necesidad	51
4.3. Igualación en las federaciones	54
4.4. Igualación y esfuerzo fiscal	58
5. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA.	60
5.1. Esquema general de la financiación autonómica	61
5.1.1. Efectos financieros de la cesión de impuestos	62
5.1.2. Participaciones en los impuestos y corresponsabilidad fiscal	63
5.2. El modelo general	65
5.2.1. El periodo transitorio (1978-86)	66
5.2.2. Primera Ley Quinquenal (1987-91)	67
5.2.3. Segunda Ley Quinquenal (1992-96)	69
5.2.4. Tercera Ley Quinquenal (1997-2001)	70

5.2.5. El modelo aprobado en el año 2002	71
5.3. Financiación de la Sanidad	72
5.4. El Fondo de Compensación Interterritorial (FCI)	73
5.5. Descentralización de impuestos	76
5.6. Régimen Especial de Canarias	81
6. EL SISTEMA ACTUAL DE FINANCIACIÓN	82
6.1. Distribución en el año base	82
6.2. Evolución temporal (Suficiencia Dinámica)	87
7. RESULTADOS DEL MODELO	88
7.1. Resultados financieros	89
7.2. Utilización de la capacidad fiscal	93
7.2.1. Impuestos cedidos	93
7.2.2. Impuestos propios	97
7.2.3. Conclusión	100
7.3. Las balanzas fiscales	101
7.4. La riqueza de las CC.AA.	105
8. ALGUNOS PROBLEMAS DEL SISTEMA ACTUAL DE FINANCIACIÓN	108
8.1. Inestabilidad del sistema	109
8.2. Distribución arbitraria de recursos	109
8.3. Medición arbitraria de la necesidad	110
8.4. Discrepancias entre la recaudación normativa y recaudación real	111
8.5. Ausencia de mecanismos de actualización	116
8.6. La distribución vertical de recursos	117
8.7. Dependencia normativa del Estado	119
9. LOS NUEVOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA	121
9.1. Agencias Tributarias Autonómicas	121
9.1.1. Descentralización de la Administración Tributaria: Consideraciones teóricas	129
9.1.2. Algunas experiencias federales	132
9.1.3. El modelo adecuado para España	134
9.2. Bilateralidad	137
9.3. Igualación parcial	138
9.4. Capacidad fiscal y recursos autonómicos	138

9.5. Variables distributivas	139
9.6. Inversiones del Estado	140
10. LA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA.	142
10.1. Reformas que son necesarias	143
10.2. Reformas que no son necesarias	149
11. CONCLUSIONES	152
BIBLIOGRAFÍA	155
APÉNDICE 1: EL MODELO ÓPTIMO DE FINANCIACIÓN	159
APÉNDICE 2: MEDICIÓN DEL ESFUERZO FISCAL	163
2. UN ANÁLISIS DEL SISTEMA FORAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL. Carlos Monasterio Escudero	167
PRESENTACIÓN	167
1. ANTECEDENTES DEL SISTEMA FORAL	168
1.1. Las particularidades fiscales desde una perspectiva histórica	168
1.2. Orígenes del Sistema Foral. Real Decreto de 28 de febrero de 1878	171
1.3. Las renovaciones del Concierto entre 1887 y 1926	174
1.4. El concierto impositivo y los cambios en el Sector Público español	185
2. EL SISTEMA FORAL POSTCONSTITUCIONAL. LOS DERECHOS HISTÓRICOS Y LA EVOLUCIÓN DE LOS DERECHOS (FISCALES)	189
2.1. Constitución de 1978 y Sistema Foral post-constitucional	189
2.2. Estatuto de Guernika y Concierto de 1981	193
2.3. El Concierto Impositivo de 2002: Características diferenciales	196
2.3.1. Impuestos concertados y capacidad normativa	197
2.3.2. Metodología de cálculo del Cupo	202
2.3.2.1. Determinación del Cupo Bruto	203
2.3.2.2. Determinación del Cupo Líquido	204
2.3.2.3. Evolución del Cupo inicial	205
2.3.3. Ajustes a la imposición concertada	205
2.3.3.1. Ajuste por impuestos directos concertados	206
2.3.3.2. Ajuste por IVA	206
2.3.3.3. Ajuste por impuestos especiales	207
2.3.4. Mecanismos de coordinación	209

3. UN ANÁLISIS DEL SISTEMA FORAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL	211
3.1. Descentralización y Sistema Foral	211
3.2. Resumen de flujos financieros entre la Hacienda foral y la central	213
3.3. Un análisis del Sistema Foral desde la perspectiva de la teoría clásica del Federalismo Fiscal	213
3.3.1. Variables asociadas al cálculo del Cupo Bruto	214
3.3.1.1. Las cargas no asumidas	215
3.3.1.2. El índice de imputación	219
3.3.2. Variables asociadas al cálculo del Cupo Líquido	221
3.3.2.1. Compensación por déficit	221
3.3.3. Evolución del Cupo durante el quinquenio	225
3.3.4. Ajustes impositivos	228
3.3.4.1. Ajuste por IVA	228
3.3.4.2. Ajuste por impuestos especiales	230
3.3.4.3. Ajuste por impuestos directos concertados	230
3.3.5. Otras cuestiones	231
3.3.5.1. Concertación del Impuesto de Sociedades y actualización de la cifra de negocios	231
3.3.5.2. Transparencia y rendición de cuentas	233
4. ESTIMACIÓN DE UN CUPO AJUSTADO A LA TEORÍA DEL FEDERALISMO	234
4.1. Elementos a corregir	234
4.2. Período de estimación	235
4.3. Variables ajustadas	236
4.3.1. Índice de imputación	236
4.3.2. Compensación por déficit	237
4.3.3. Ajuste por IVA	238
4.3.3.1. Índice de consumo relativo	239
4.3.3.2. Base imponible relativa y ajuste por IVA operaciones interiores	239
4.4. Índice de actualización del Cupo y riesgo unilateral	241
4.5. Comparación entre flujos financieros aplicados y Cupo y Ajustes por IVA, ajustados a la teoría del Federalismo	242
5. CONCLUSIONES	244
BIBLIOGRAFÍA	247



PRESENTACIÓN

PRESENTACIÓN

La descentralización en España comenzó hace casi treinta años. En el camino, se han logrado avances muy importantes pero, al mismo tiempo, han quedado cuestiones sin resolver especialmente en el ámbito de la financiación autonómica. Por un lado, hay una dicotomía de sistemas- común y foral. Por otro, dentro del sistema común hay Comunidades Autónomas (CC.AA) que discrepan sobre muchos de los elementos que lo configuran y que, entre otras cosas, demandan mayor autonomía fiscal o nuevos criterios de equidad, que darían lugar a una distribución de recursos diferente. Parte de estas discrepancias se han reflejado en los nuevos Estatutos de Autonomía que se han aprobado para diversas Comunidades Autónomas.

En este contexto la Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS), ha considerado que es un buen momento para reflexionar acerca de cómo han evolucionado los sistemas de financiación de las CC.AA. hasta el momento y qué reformas serían deseables en un futuro.

Para ello ha solicitado la colaboración de dos de los expertos más reconocidos en el ámbito de la financiación autonómica. Ignacio Zubiri Oria, Catedrático de Hacienda Pública de la universidad del País Vasco, realiza un análisis exhaustivo del pasado reciente de la financiación de las CC.AA. de régimen común y, tras revisar la teoría y la experiencia internacional, establece posibles reformas del sistema. Carlos Monasterio Escudero, Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad de Oviedo, estudia en detalle el sistema foral desde la perspectiva de la teoría del federalismo fiscal. Además revisa su historia, sus características y sus implicaciones.

Los ensayos contenidos en este libro se centran en lo conceptual, en la evaluación de la historia pasada de los sistemas de financiación y en las propuestas futuras de reforma. En el caso del sistema común, el análisis coincide con un proceso de reforma abierto. Los condicionantes económicos (esencialmente una crisis económica de gran intensidad) y políticos (desacuerdos importantes acerca de cómo debe ser el modelo) han ralentizado este proceso de reforma. Ciertamente, el gobierno central ha avanzado algunas propuestas de reforma pero, de momento, no hay ninguna propuesta suficientemente elaborada como para ser evaluada. Dada la incertidumbre política que existe respecto a los plazos y características de un nuevo modelo de financiación autonómica, este libro se limita a analizar los aspectos económicos de las reformas estatutarias que han sido aprobadas para algunas Comunidades Autónomas.

En todo caso, por su enfoque analítico y conceptual, los ensayos son un análisis económico riguroso de los modelos aplicados en España y de los que se podrían aplicar. Por ello, son referencias de gran interés académico para los estudiosos de la financiación autonómica. Pero desde la rigurosidad académica, los ensayos están escritos de forma clara y accesible de tal forma que los hace adecuados para todos aquellos a quienes les interesa la financiación autonómica.

En suma, la Fundación de las Cajas de Ahorros se congratula de ofrecer estos trabajos como contribución al análisis de una cuestión esencial para España, cual es la de cómo deben financiarse las Comunidades Autónomas.



PRÓLOGO

PRÓLOGO

Con el reconocimiento constitucional del principio de autonomía, en 1978 se abrió paso en España un profundo proceso de descentralización de competencias, que ha encontrado soporte en dos grandes sistemas de financiación autonómica bien diferenciados. Por una parte, el llamado «sistema de régimen común», aplicable a todas las Comunidades Autónomas (CC.AA.) salvo Navarra y País Vasco, y el «sistema de régimen foral», propio de estas dos últimas.

Tres décadas largas de experiencia y análisis bien merecen un balance del funcionamiento de ambos sistemas, que actualmente financian más de una tercera parte del gasto público total, parte del cual incluye servicios públicos tan relevantes para el bienestar de los ciudadanos como la educación o la sanidad.

De este riguroso balance, así como de las implicaciones que del mismo se siguen en términos de propuestas de reforma, se ocupa esta importante obra. La integran dos ensayos complementarios sobre los dos sistemas de financiación. El sistema común es analizado por Ignacio Zubiri, y el sistema foral, analizado por Carlos Monasterio. Se trata de dos de los más solventes expertos de España en finanzas públicas regionales. No es, por ello, sorprendente que la lectura de ambos trabajos, y su recíproco contraste, resulten en una rica y sugerente gama de reflexiones para el debate.

El ensayo de Ignacio Zubiri parte de la constatación de que la descentralización es un fenómeno esencialmente político con importantes implicaciones económicas. En este posible conflicto entre lo económico y lo político se propone respetar lo político -entendido como la mayor descentralización posible- siempre que no conlleve un coste económico sustancial.

Sobre esta base, el ensayo comienza señalando que el sistema actual satisface, en términos generales, los requisitos necesarios para la optimalidad económica. Por un lado, las CC.AA. tienen capacidad fiscal marginal suficiente. Esto es, pueden financiar el gasto marginal que deseen, haciendo soportar a los residentes en su región el coste marginal relevante. Esto garantiza la eficiencia. Por otro lado, el sistema conlleva un amplio esquema de transferencias igualatorias destinadas a garantizar una financiación igual de la necesidad (per cápita) en todas las CC.AA. Esto garantiza la equidad entre residentes en regiones distintas porque permite que con impuestos iguales, reciban prestaciones iguales (en valor). Al

mismo tiempo, instituye un sistema notablemente redistributivo en el que, en lo esencial, los recursos de cada CC.AA. se desligan de su capacidad fiscal, para pasar a depender de la estimación cuantitativa de su necesidad.

El acierto en las grandes líneas que caracterizan al modelo, sin embargo, no se extiende necesariamente a sus rasgos concretos. Ciertamente, los detalles específicos del modelo tienen problemas no desdeñables. Así, por ejemplo, el hecho de que la medición de la necesidad sea ad hoc y responda más a criterios políticos que a fundamentos económicos. Con todo, en lo esencial el sistema es razonable y, en opinión de Zubiri, contrariamente a lo que se señala muchas veces, no adolece de problemas de falta de corresponsabilidad o de capacidad fiscal de las CC.AA. Sostiene el autor que el problema de base está en que hay CC.AA. que no aceptan la distribución de recursos que produce el sistema y quieren retener más fondos de lo que sus residentes pagan en impuestos. Además, por razones políticas, quieren mayor capacidad fiscal y competencias de gestión de los impuestos en su región. Parte de estas demandas han quedado reflejadas en las reformas de algunos Estatutos, que introducen límites a la redistribución entre regiones, al tiempo que exigen más recursos y más autonomía fiscal.

A este respecto, el trabajo presenta también algunos indicadores sencillos que sugieren que el sistema de financiación, a pesar de ser notablemente redistributivo, no ha supuesto rémoras para el merecimiento de ninguna región. Cuestiona, además, la racionalidad y la coherencia de utilizar las denominadas «balanzas fiscales» a la hora de analizar la equidad del sistema de financiación.

Sobre la base del análisis anterior, y tras revisar en detalle la teoría y la experiencia internacional en lo que se refiere a descentralización fiscal y diseño de esquemas de transferencias, el trabajo propone diversas reformas del sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común que, por razones económicas o políticas, resultan deseables. Asimismo, se presenta una «lista negativa»: reformas que no se deberían hacer, fundamentalmente por su coste económico.

Entre las reformas deseables y plausibles se incluyen las siguientes medidas: establecer un compromiso creíble de que los aspectos esenciales del sistema van a ser estables en el tiempo; Clarificar la noción de equidad interregional relevante; actualizar periódicamente el total de recursos asignados a las CC.AA.; modificar la distribución de recursos, cambiando la fórmula de distribución de recursos y la forma de medir la recaudación normativa, a fin de converger a la igualdad de recursos por usuario; introducir mecanismos de actualización permanente; eliminar las tarifas autonómicas de referencia; limitar el juego de deducciones admisibles en el IRPF; y, finalmente, dotar de mayor autonomía fiscal a las CC.AA.

Por otro lado, entre las reformas no necesarias se señalan: aumentar los porcentajes de cesión de los impuestos; limitar la igualación entre CC.AA. a los gastos sociales esenciales; introducir la variable «capacidad fiscal» en el modelo de financiación; dar alguna relevancia a las «balanzas fiscales», cualquiera que sea su procedimiento de cálculo; pri-

mar el «esfuerzo fiscal» de las CC.AA.; instituir cualquier elemento de bilateralidad; y, por último, establecer limitaciones estatutarias a la inversión del Estado en cada Comunidad Autónoma.

El trabajo de Carlos Monasterio se ocupa del que es sin duda el elemento más recóndito y singular del complejo conjunto de mecanismos de financiación descentralizada aplicados en España: el sistema de régimen foral.

El sistema foral aplicado en las Diputaciones vascongadas surgió históricamente como una solución provisional, hasta que la Administración del Estado dispusiera de medios materiales y datos suficientes para recaudar los impuestos en dichos territorios. Sin embargo, en el transcurso del tiempo se convirtió en una fórmula permanente, que merced a la habilidad negociadora de las Diputaciones y los escasos incentivos de la Hacienda central para aplicar plenamente los principios de la Hacienda Liberal, no sólo consiguió pervivir, sino que fue ampliando el ámbito del Concierto Económico.

Tras la abolición parcial del sistema foral como consecuencia de la Guerra Civil de 1936-39, después de la transición democrática se produce su reimplantación, de la mano de la Constitución de 1978, que en su disposición adicional primera reconoce y ampara los derechos históricos de los territorios forales. Las principales novedades en el sistema foral post-constitucional son el mecanismo de negociación, basado en leyes de artículo único y la concepción del Cupo como un pago global, en concepto de financiación de las cargas generales no asumidas, en vez del establecimiento de un Cupo por cada impuesto concertado y territorio, que era la situación anterior.

Desde la óptica de la teoría del federalismo fiscal, el sistema foral, como modelo de descentralización, supone un caso claro de «federalismo asimétrico», en el sentido de que las medidas fiscales que pueden adoptar las Haciendas forales no pueden ser replicadas por el resto de Haciendas autonómicas en España. Como fórmula descentralizadora general, presenta el problema de que la máxima autonomía impositiva que concede a las Haciendas forales conduce a privar casi absolutamente de instrumentos fiscales a la Hacienda central, que pasa a depender de las transferencias (Cupos) que recibirá de las Haciendas regionales, si esta fórmula se generalizara.

La aportación esencial del ensayo de Monasterio, como también lo es la de Zubiri en el caso del sistema común, es su análisis crítico del sistema foral, utilizando las herramientas clásicas de la teoría del federalismo fiscal. Las conclusiones del análisis ponen en cuestión algunos aspectos de su estructura, tanto en lo referente al Concierto impositivo como a la metodología del Cupo.

Por lo que respecta al Concierto impositivo, es cuestionable la concertación del Impuesto de Sociedades, al estar aplicado sobre una base imponible móvil en el territorio nacional y existir dudas sobre su incidencia final, lo que implica una extraordinaria dificultad para atribuir la recaudación regionalmente. La posible competencia fiscal para atraer a

empresas de fuera está en la base de los litigios con las CC.AA. de régimen común limitrofes con el País Vasco, y también en su cuestionamiento ante la Unión Europea.

Los principios del federalismo fiscal son también claros en cuanto al adecuado diseño de la metodología del Cupo, que debería tener en cuenta la adecuada aportación a los bienes públicos nacionales, la contribución a la función de redistribución y su colaboración en las tareas de estabilización económica. Sobre el primero de estos asuntos, es difícil pronunciarse de modo rotundo, debido a la falta de transparencia del sistema, pero parece dudoso que con la metodología actual del Cupo la contribución a las cargas generales (competencias estatales) esté correctamente resuelta.

La participación en el esfuerzo redistribuidor, más allá de la inclusión expresa del Fondo de Compensación Interterritorial como carga no asumida, deja fuera la participación en las tareas de redistribución regional, que si soportan el resto de Haciendas de régimen común.

Y en cuanto a la colaboración en las tareas de estabilización económica, el mecanismo actual de compensación del déficit para el cálculo del Cupo Líquido es altamente cuestionable y debería ser objeto de reforma.

Respecto a los ajustes por impuestos concertados, si bien su diseño teórico general es correcto, adolece de la falta de actualización de los parámetros del ajuste más relevante, que es el aplicado al IVA. El ajuste de los Impuestos Especiales, que incorpora mecanismos de corrección de las desviaciones, parece adecuado.

En conjunto, las notables diferencias cualitativas y cuantitativas del sistema foral respecto al sistema común de financiación, hacen que aquel sea uno de los casos más llamativos de «federalismo asimétrico» a nivel mundial. En efecto, se trata de una asimetría permanente, pues tiene naturaleza constitucional, y goza de competencias tributarias cercanas a las propias de Haciendas estatales. Una asimetría, en fin, de honda raíz política, que tiene significativas consecuencias financieras.

Esta glosa impresionista de los «ensayos siameses» que integran esta obra no pretende hacer justicia al contenido de un trabajo cuya paternidad, la de Zubiri y Monasterio, se basta para excitar a la lectura. Es, en todo caso, una fortuna que el debate sobre los sistemas de financiación autonómica, tan trufado de confusión entre la economía y la política, pueda seguir encontrando referencias intelectualmente solventes y políticamente independientes. Felicito, pues, tanto a los autores como a la Fundación FUNCAS, por haber hecho posible esta relevante obra.

José M. González-Páramo



1

LA FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA. RÉGIMEN COMÚN: VALORACIÓN Y PROPUESTAS DE REFORMA

Ignacio Zubiri Oria
Catedrático de Hacienda Pública
Universidad del País Vasco

1. LA FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA. RÉGIMEN COMÚN: VALORACIÓN Y PROPUESTAS DE REFORMA

■ 1. INTRODUCCIÓN

La creación del Estado de las Autonomías comenzó hace treinta años. En este periodo se ha producido una descentralización notable del Sector Público cuyo resultado es que, en la actualidad, las CC.AA. son responsables de más del 30% del gasto público. De hecho, si se excluye el gasto de la Seguridad Social (pensiones y desempleo) el gasto de las CC.AA. es mayor que el del Estado.

Quizá el aspecto más destacable del proceso descentralizador es que se ha llevado a cabo sin grandes tensiones ni diferencias en los niveles de provisión pública entre las CC.AA. Ello se ha debido en buena medida a que inicialmente se replicó la distribución espacial de gasto que realizaba el gobierno central¹ y, posteriormente, se ha desarrollado un modelo de financiación muy igualitarista que evita grandes diferencias de recursos entre regiones.

A pesar de sus logros, la descentralización en España no ha estado exenta de conflictos y problemas. Aunque a veces se han revestido de otra forma (como, por ejemplo, falta de corresponsabilidad) la mayor parte de los conflictos han tenido que ver con la justicia de la distribución de recursos. Este debate sobre la equidad del sistema de financiación ha dado lugar a que se dedique una atención considerable, probablemente excesiva, a los saldos fiscales entre regiones; las denominadas balanzas fiscales.

Por otro lado, algunos gobiernos han aumentado sus demandas de autonomía fiscal. Esto puede deberse a que tratan de alterar la distribución de recursos, a que desean, por razones políticas, hacerse cargo de algo que consideran suyo, o a un mezcla de ambas. Cualquiera que sea la causa, la realidad es que algunos gobiernos quieren más impuestos cedidos, más capacidad normativa y recaudar todos sus impuestos (e incluso los del Estado en su CA).

¹ La descentralización se comenzó a transfiriendo a las CC.AA. competencias de gasto que previamente realizaba el gobierno central y dotándolas de unos recursos iguales a lo que el gobierno central se gastaba (previo a la descentralización) en la competencia en cuestión. A esto se le denominó el *método del coste efectivo de provisión*, (véase 5.2.1. para detalles).

Estas demandas se han acabado traduciendo en reformas de los Estatutos de algunas CC.AA. en los que de forma más o menos clara se plantean estas cuestiones: cambios en los criterios de distribución de recursos y mayor autonomía fiscal.

Esta situación ha llevado a abrir el debate sobre el modelo de financiación de las CC.AA. en el que se suscitan cuestiones como las ya señaladas: si la distribución actual de recursos es razonable, si es necesario ceder más impuestos a las CC.AA., si se debe aumentar su capacidad normativa o si deben involucrarse más en la gestión de los impuestos. El objeto de este trabajo es analizar la respuesta a estas cuestiones desde la perspectiva del análisis teórico y de la experiencia internacional comparada. Para ello, el punto de partida es revisar la teoría de la descentralización fiscal (sección 2) y sus implicaciones sobre la descentralización de impuestos (sección 3) y la financiación mediante transferencias (sección 4). A continuación (sección 5) se revisa la evolución del sistema de financiación de las CC.AA. y se describen en detalle las características del sistema actual (sección 6). Posteriormente se evalúan los resultados financieros y económicos del sistema actual (sección 7) y se señalan sus principales problemas (sección 8). En la sección 9 se analizan los nuevos Estatutos de Autonomía y en la sección 10, a la luz del análisis anterior, se realiza una serie de propuestas de reforma del sistema de financiación señalando lo que sería razonable hacer, y lo que no sería razonable hacer. El trabajo concluye con una recopilación de las conclusiones más importantes.

■ 2. TEORÍA DE LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL

La descentralización fiscal es un fenómeno que tiene implicaciones económicas importantes y que, dependiendo de cómo se realice puede conducir a mejoras (o empeoramientos) notables en el bienestar de los ciudadanos. El enfoque tradicional del federalismo fiscal analiza, precisamente, qué gastos e ingresos deben descentralizarse para lograr ganancias de bienestar de los individuos. Se trata, por tanto, de un enfoque normativo que se basa en el supuesto que los gobiernos actúan en interés de los residentes en su jurisdicción. Esto es, que son dictadores benevolentes que maximizan el bienestar de sus residentes.

Sin embargo, ningún país del mundo, incluida España ha descentralizado su Sector Público por razones económicas. Simplemente, incluso si tiene implicaciones económicas, la descentralización es un fenómeno esencialmente político. Por ello, junto con los aspectos económicos se deben tener en cuenta las consideraciones políticas, que pueden afectar a cuestiones como qué decisiones adoptan los gobiernos regionales o cómo reaccionan ante diferentes instrumentos de financiación. También es necesario tener en cuenta que los gobiernos subcentrales pueden tener objetivos propios diferentes a los del bienestar de sus residentes. Muchos de los desarrollos recientes de la teoría del federalismo fiscal han intentado incorporar estos elementos político-económicos en el análisis de la descentralización.

El objetivo es buscar una teoría positiva que analice más lo que los gobiernos hacen y no tanto lo que deberían hacer (si fueran dictadores benevolentes)².

■ 2.1. El enfoque normativo

Para analizar las características generales que debe tener un sistema de financiación de los gobiernos subcentrales supondremos inicialmente que, como sugiere la teoría convencional, los gobiernos subcentrales se limitan a proveer *bienes públicos locales*³. Se trata, por tanto, de una intervención basada en razones de eficiencia que aumenta el bienestar de los ciudadanos por la vía de ajustar mejor la oferta de bienes y servicios locales a las preferencias de los residentes en cada jurisdicción⁴. A continuación el análisis se extiende a casos más realistas en los que, como ocurre en España y en la mayoría de los países descentralizados, los gobiernos subcentrales se ocupan de la provisión de algunos *bienes meritorios* (Sanidad, Educación, etc.).

■ 2.1.1. El gobierno eficiente

En el análisis convencional la descentralización se justifica únicamente por el lado del gasto. Se supone que por problemas de información o por restricciones de índole política el gobierno central provee niveles uniformes de bienes locales en todas las jurisdicciones. La descentralización de los gastos que sólo afectan a sus residentes permitirá a los gobiernos subcentrales ajustar el nivel y la estructura del gasto en bienes públicos locales a lo que desean los residentes en cada jurisdicción. Se producirá de esta forma una correspondencia mejor (que con la centralización) entre lo que los ciudadanos quieren y lo que los gobier-

² La distinción entre teoría convencional y teoría reciente del federalismo fiscal es bastante cuestionable. Con todo, ha tenido una indudable aceptación y a los modelos normativos se les suele denominar *modelos de primera generación (MPG) de federalismo fiscal*. A los modelos positivos, que tienen carácter político económico, *modelos de segunda generación (MSG) de federalismo fiscal*. En la práctica las diferencias no son tan nítidas y esta denominación no supone que los segundos sean más válidos o actuales que los primeros. Simplemente, que sirven para cuestiones diferentes. Para una revisión de los modelos de primera y segunda generación véase, por ejemplo, Oates (2005 2008), Weingast (2006).

³ Esto son bienes públicos, como por ejemplo una carretera comarcal, cuyos beneficios está limitados espacialmente y, por tanto, benefician exclusivamente a los residentes en una región.

⁴ El argumento es que los gobiernos centrales tienden a proveer niveles uniformes de bienes públicos locales en todas las regiones (porque desconocen la preferencias locales o porque tienen restricciones legales o políticas). Los gobiernos *subcentrales* conocerán mejor las preferencias de sus residentes y cada uno proveerá un nivel y estructura diferente de bienes públicos locales. De esta forma se producirá una diferenciación (entre regiones) eficiente de las ofertas de bienes públicos locales. Para detalles adicionales, véase Zubiri (1988) y el capítulo 5 de Albi, González Páramo y Zubiri (2008).

nos ofertan⁵. Por definición, si la descentralización es necesaria (porque las preferencias difieren) y eficiente conducirá a las diferencias en la estructura y niveles de provisión de los bienes públicos locales entre regiones.

Que los gobiernos subcentrales sólo se ocupen de la provisión eficiente de bienes públicos locales implica que carecen de objetivos redistributivos propios y que aceptan la competencia del gobierno central en esta materia⁶. Obviamente esto supone que los gobiernos regionales se sienten parte de una realidad social y política más amplia y que, por tanto, no cuestionan la redistribución entre regiones que se deriva de la redistribución entre personas que realiza el gobierno central.

Bajo estas condiciones para que un gobierno subcentral provea el nivel eficiente de gasto es suficiente que el gasto marginal se financie con impuestos que recaen sobre los residentes (véase apéndice 1). Es decir, que los gobiernos subcentrales tengan capacidad fiscal suficiente como para aumentar o reducir los impuestos sobre sus residentes y de esta forma aumentar o reducir los niveles de provisión regionales de los bienes públicos locales. Esto garantizará que se cumple la condición de *Samuelsoniana* de eficiencia, según la cual se debe llevar el gasto hasta el punto en el que el beneficio marginal para los residentes (ΣRMS_{VG}) se iguale al coste marginal de provisión⁷. La intuición es simple. Como el gasto marginal se debe financiar con impuestos que recaen sobre los residentes en la región, sólo se realizaran gastos cuyo beneficio para los residentes sea mayor que su coste para los residentes. Obviamente, para que el gasto marginal sea eficiente, es necesario que los residentes en cada región sean conscientes del coste marginal que supone dicho gasto marginal. Por ello, la capacidad fiscal marginal debe apoyarse en impuestos muy visibles para los contribuyentes como, por ejemplo, el IRPF.

Junto con la capacidad fiscal marginal, se deberá instrumentar un sistema de transferencias entre regiones que garantice que incluso las regiones más pobres pueden proveer niveles de gasto público local consistentes con la noción de equidad entre regiones dominante⁸. La implicación es que para lograr un sistema eficiente y equitativo de financiación, lo único que se necesita son dos cosas:

⁵ Según Tiebout (1956), la movilidad entre regiones reforzará esta correspondencia porque las personas emigrarán entre regiones buscando aquellas cuya combinación gastos/impuestos se ajuste mejor a sus preferencias. A esto se le suele denominar *votación con los pies*.

⁶ Esto se ajusta a la distribución de funciones en un estado federal propuesta por Musgrave. La estabilización y la redistribución son tareas que corresponden al gobierno central, mientras que la asignación se distribuye entre niveles de gobierno en función del alcance espacial de los beneficios de los bienes públicos. Para detalles adicionales, véase el capítulo 5 de Albi, González Páramo y Zubiri (2008).

⁷ Obviamente esto será eficiente siempre que el gasto no cause efectos externos. Esto es, cuando sólo se hayan descentralizado bienes públicos locales.

⁸ En realidad, como ya se ha señalado, la equidad entre regiones se deriva de la equidad entre personas (véase el apéndice 1).

- a) Capacidad de los gobiernos subcentrales para variar el nivel su nivel marginal de ingresos con impuestos que recaigan sobre sus residentes. Esto es, que puedan aumentar o reducir de forma significativa los impuestos sobre sus ciudadanos⁹. A esto, se le denominará *capacidad fiscal marginal*.
- b) Un sistema de transferencias a las regiones que permita que los niveles interregionales de provisión pública se ajusten a la definición global de equidad entre personas¹⁰.

Hay muchas combinaciones de esquemas fiscales que cumplen las condiciones a) y b). Por ejemplo lo cumpliría un sistema de financiación en el que los impuestos fueran gestionados por el gobierno central. Los gobiernos subcentrales recibirían transferencias basadas en la necesidad y podrían establecer recargos (positivos o negativos) sobre los impuestos centrales.

■ 2.1.2. La descentralización de los bienes meritórios

La teoría convencional de la descentralización señala que la tarea de redistribución debe ser competencia del gobierno central. Esto se justifica por razones conceptuales y prácticas. A un nivel conceptual, si se acepta que todos los ciudadanos de un país tienen los mismos derechos independientemente de dónde vivan¹¹, la redistribución conlleva transferencias de renta de los residentes en una región a los residentes en otras. De esta forma, la decisión de cuánto redistribuir afecta a todos los ciudadanos (donde quiera que vivan) y debe, por tanto, ser tomada y puesta en práctica por un gobierno que represente a todos. A un nivel práctico el problema es que si una región intentara ser significativamente más redistributiva que otras, se producirían movimientos migratorios hacia la región más redistributiva¹². El coste de la redistribución aumentaría sustancialmente en la región más generosa y es probable que, al final, la región más redistributiva se viera forzada a renunciar al extra de redistribución (en relación a lo que ofrecen las demás regiones) para evitar inmigraciones importantes y costes elevados.

En base a lo anterior, según la división *musgraviana* clásica de las funciones entre niveles de gobierno, la redistribución debería ser competencia del gobierno central. En par-

⁹ Salvo que el gobierno central les dé transferencias por encima de su nivel óptimo de gasto, será suficiente que el gobierno subcentral pueda aumentar sus impuestos.

¹⁰ Esto puede derivarse de una maximización del bienestar global o de otro principio (véase el apéndice 1).

¹¹ Evidentemente, esto presupone que existe sentimiento de pertenencia a una realidad común. Un regionalista extremo puede no estar de acuerdo y estar dispuesto a dar más a quien reside en su región que a quien reside en otra región.

¹² Siempre que no haya limitaciones de acceso de los *inmigrantes* de otras regiones a las prestaciones públicas.

ticular, el gobierno central debería proveer los bienes meritorios tales como la Educación o la Sanidad. Sin embargo, pese a esto, en España, al igual que en muchos otros países la provisión de algunos bienes meritorios está descentralizada.

La razón tiene que ver probablemente más con lo político que con lo económico. No obstante, es posible que descentralizar la provisión de algunos bienes meritorios como la Sanidad y la Educación pueda producir algunas ganancias económicas en términos de mejoras de gestión. Simplemente, al descomponer un problema de asignación (nacional) en varios subproblemas de asignación (los de cada una de las regiones) es probable que la solución de estos subproblemas sea más sencilla y mejor. Por ejemplo, una CA puede estar en mejor posición que un gobierno central a la hora de estimar dónde y cómo debe asignar los recursos dedicados a la Educación.

Como ya se ha señalado, cuando se descentraliza un bien público local se busca la diferenciación en los niveles de provisión entre regiones. Sin embargo, con la descentralización de los bienes meritorios no se busca esta diferenciación. Muy al contrario, generalmente se trata de garantizar una provisión uniforme o, cuando menos, una provisión mínima uniforme que sea muy amplia. Para ello, se establecen reglas cualitativas uniformes en todas las regiones (por ejemplo, obligación de prestar educación gratuita o delimitación de una serie de prestaciones médicas que deben ser ofrecidas gratuitamente en todas las regiones a cualquiera que las solicite). Se trata por tanto de buscar, si no la uniformidad, al menos que no haya grandes diferencias en las prestaciones de las regiones.

Dado que, por un lado, se descentraliza la provisión del bien meritorio y, por otro, se desea una uniformidad esencial en la provisión, es natural que los niveles mínimos que se quieren uniformizar se financien mediante una transferencia condicional a las regiones¹³. Alternativamente, siempre que haya leyes que garanticen un acceso igual de todos los individuos a los bienes meritorios, se pueden financiar mediante transferencias incondicionales basadas en la necesidad¹⁴.

■ 2.1.3. *Descentralización óptima*

El análisis anterior sugiere que la descentralización óptima de los ingresos fiscales tendría dos elementos.

¹³ Obviamente, esto garantiza una igualdad de provisión teórica, pero no una igualdad real entre regiones en la provisión de bienes meritorios ya que algunas regiones pueden decidir dedicar más recursos que los de la transferencia para mejorar la cantidad o la calidad de las prestaciones.

¹⁴ Teniendo en cuenta, por ejemplo, el nivel y la estructura por edades de la población (ya que esto que afectará, por ejemplo, al coste de la sanidad).

- a) Un conjunto de impuestos, I^* , que concedan una capacidad fiscal marginal amplia a las CC.AA.
- b) Un sistema de transferencias igualatorias (basadas, por tanto, en la necesidad) entre regiones¹⁵, $T^* = (T_1, T_2, \dots, T_n)$, que permitan lograr los objetivos deseados de equidad y mínimos amplios iguales en la provisión en los bienes meritorios.

Un poco de reflexión es suficiente para darse cuenta de que los requisitos a) y b) los cumple el sistema actual de financiación de las CC.AA. De hecho, los han cumplido casi todos los sistemas de financiación que ha habido previamente, ya que los recursos siempre se han determinado mediante la necesidad y desde mediados los 90, cuando quedó claro que podían establecer recargos sobre el IRPF, las CC.AA. han tenido capacidad fiscal marginal suficiente. Esto es, instrumentos fiscales para recaudar cantidades adicionales muy importantes, si así lo deseaban.

Por ejemplo, como se detalla en la sección 5.1, el sistema actual de financiación de las CC.AA. parte de definir una necesidad de gasto para cada CA. A continuación se ceden unos impuestos, y se estima cuánto deberían recaudar en la CA. El sistema se cierra con una transferencia del gobierno central por la diferencia entre la necesidad estimada y la recaudación cedida. A esta transferencia se le denomina *Fondo de Suficiencia*. De esta forma,

$$FS_j = N_j - T_j \quad [1]$$

donde N_j es la necesidad estimada de la j -ésima CA, T_j la recaudación traspasada (vía impuestos propios, cedidos o compartidos) y FS_j la cuantía del fondo de suficiencia¹⁶.

El principio a) se cumple por la capacidad normativa que tienen las CC.AA. en los diferentes impuestos cedidos total o parcialmente. El b) a través de la cesión de impuestos y el Fondo de Suficiencia. La recaudación estimada (sin utilización de capacidad normativa) más el Fondo de Suficiencia son iguales a la necesidad estimada y equivalentes a una transferencia igual a la necesidad. Esto es, $T^* = (N_1, N_2, \dots, N_n)$.

Un razonamiento similar pondría de manifiesto que los sistemas anteriores al vigente actualmente también cumplían la optimalidad económica. La pregunta obvia es, ¿Por qué entonces no han funcionado? Hay al menos dos tipos de razones:

- a) Un elemento esencial para la estabilidad de un sistema es que las regiones acepten los principios de justicia distributiva entre regiones implícitos en T^* . Si es así, bien porque están de acuerdo o porque piensan que no podrán alterarlos, enton-

¹⁵ Se utiliza la expresión redistribución entre regiones por sencillez. En realidad, desde un punto de vista ético sólo tiene sentido hablar de redistribución entre personas y lo que habitualmente se denomina redistribución entre regiones debería ser la suma neta de las aportaciones/contribuciones de los residentes de una región a la redistribución personal.

¹⁶ El Fondo de Suficiencia puede ser negativo si lo traspasado excede de la necesidad estimada. Esto ocurre en, por ejemplo, Madrid y Baleares donde es la CA quien realiza una transferencia al Estado.

ces cuando necesiten más recursos utilizarán su capacidad fiscal marginal. Pero en España hay CC.AA., fundamentalmente Cataluña, que no están de acuerdo con la noción de equidad implícita en el sistema actual y, además, saben que el gobierno central cede a las presiones, especialmente, cuando necesita apoyos electorales. Por ello, en vez de utilizar la capacidad fiscal marginal que tienen, han preferido cuestionar el sistema. Y para ello se han utilizado y se siguen utilizando argumentos como la corresponsabilidad o la eficiencia cuando, probablemente, lo que se desea cambiar es la distribución de recursos.

- b) Ni en España ni, probablemente, ningún otro país la descentralización se ha realizado por razones económicas, sino por razones políticas. Los gobiernos subcentrales quieren, por tanto, un poder económico que trascienda lo óptimo económicamente desde un punto de vista global. Su objetivo será política y económicamente local, y sencillamente, buscarán objetivos. Obviamente, cuánto mayor sea el deseo político de descentralización, mayor será el peso que dé a lo local el gobierno subcentral.

El carácter político de la descentralización puede crear una tensión sustancial entre el gobierno central y alguno o todos los gobiernos regionales. Al final, habrá que buscar compromisos cuyo alcance escapa del análisis económico. En todo caso, parece razonable que por razones políticas se descentralice no sólo allí donde hay ganancias de la descentralización, sino donde no haya pérdidas sustanciales. En el lado del gasto esto justificaría, por ejemplo, descentralizar una competencia y, sin embargo, establecer garantías de que los niveles de provisión entre regiones no difieren sustancialmente¹⁷.

■ 2.2. El enfoque político económico

El enfoque político-económico trata de analizar la respuesta de los gobiernos subcentrales a las diferentes formas de descentralización fiscal. Buena parte de esta literatura sugiere que a los gobiernos subcentrales deben tener capacidad fiscal suficiente para financiar *todos* sus gastos mediante impuestos¹⁸. No se trata ya, como se ha señalado en la sección 2.1., que tengan capacidad fiscal marginal (financien el gasto marginal con impuestos propios) sino que tengan una capacidad fiscal total (financien todo el gasto con impuestos propios)¹⁹.

¹⁷ Recuérdese que la descentralización del gasto se justifica por las diferencias en preferencias. Por ello, la diferenciación entre regiones es inherente a la descentralización.

¹⁸ Bird (2008).

¹⁹ Evidentemente, salvo que no hubiera transferencias regionales igualatorias, esto es imposible para los gobiernos de regiones pobres. Por ello de lo que se trataría es que los ricos recaudaran todo lo que gastan y los pobres, tanto como fuera posible de la parte de su gasto no cubierta con transferencias igualatorias.

Al que los gobiernos subcentrales sean responsables de recaudar lo necesario para financiar su gasto, se le *denomina corresponsabilidad fiscal*. Los argumentos que se utilizan en favor de la corresponsabilidad fiscal son de diversa índole:

- a) *Reduce el gasto ineficiente*. Según el enfoque normativo el gobierno es un dictador benevolente que desea satisfacer las necesidades de sus ciudadanos. Frente a esto, hay una amplia tradición que sugiere que, lejos de esta benevolencia, el gobierno tiene objetivos propios; fundamentalmente expandirse por la vía de gastar más. Estas expansiones ineficientes del gasto sólo benefician a los políticos que, con ello, ven aumentar su poder e influencia. Hay quien sugiere que, en este contexto la descentralización de los impuestos, al estimular la competencia fiscal entre regiones limita la posibilidad de estos aumentos ineficientes de gasto. Brennan y Buchanan (1980) incluso llegan a proponer que los gobiernos subcentrales tengan sólo impuesto con bases muy móviles (sociedades o IRPF, por ejemplo)²⁰ para evitar que eleven sus impuestos (y por extensión su gasto) por miedo a huida de las bases a otras regiones.
- b) *Mejora el control por parte de los contribuyentes*. Si los gobiernos que gastan tienen que recaudar los impuestos necesarios para financiar sus gastos, los individuos podrán evaluar adecuadamente lo que les cuesta el gobierno y lo que les da. También se facilitará la comparación con lo que se ofrece y se recibe en otras regiones. Todo ello obligará a los gobiernos subcentrales a racionalizar su gasto porque, en otro caso, los votantes cambiarán el gobierno.
- c) *Induce el uso productivo del gasto*. Hay quien afirma que cuando los gobiernos subcentrales se quedan con una parte sustantiva de los ingresos fiscales que genera la actividad económica en su jurisdicción, tendrán mayores incentivos a estimular el crecimiento. En particular favorecerán las políticas de gasto y de regulación que fomentan la competencia, la creación de empleo y renta, etcétera²¹.
- d) *Eliminación de restricciones presupuestarias blandas*²². La corresponsabilidad fiscal evita que los gobiernos subcentrales expandan sus gastos muy por encima de sus ingresos y que recurran excesivamente al endeudamiento y a pedir continuamente más recursos al gobierno central.

²⁰ Este mismo tipo de argumento subyace a lo que en la UE se ha dado en llamar *competencia fiscal beneficiosa* entre países.

²¹ Para más detalles véase Wingast (2006) y las referencias allí incluidas.

²² El término restricción presupuestaria blanda fue introducido por Janos Kornai para denominar a la refinanciación por parte del estado de las empresas con pérdidas en las economías planificadas. Se extiende por analogía a aquellas situaciones en las que un agente sabe que al final, si hay problemas financieros, no dependerá de sí mismo porque el estado vendrá a ayudarle financieramente.

A pesar de que el enfoque político económico tiene una influencia creciente, sus argumentos son, como poco dudosos. Ciertamente, se puede defender que descentralizar determinados impuestos, bajo determinadas condiciones no tiene un coste económico elevado y puede satisfacer las demandas políticas de poder de algunos gobiernos subcentrales. Sin embargo, argumentar que esto traerá beneficios económicos sustanciales es, cuando menos, cuestionable.

En primer lugar, la idea de que la competencia fiscal es buena porque limita las posibilidades de aumentar los impuestos y el gasto, adolece de muchos problemas. De entrada, presupone que los gobiernos, si pueden, gastan siempre de más (en relación a lo que quieren los ciudadanos). Esto puede sonar bien, pero necesita algún tipo de evidencia que lo confirme. Y esta evidencia no existe. De hecho en los EE.UU. el gobierno federal cuenta con una capacidad fiscal muy amplia, no está sujeto a restricciones severas (en términos de competencia fiscal por parte de otros países) para aumentar los impuestos y sin embargo, según los estándares internacionales su gasto es reducido²³. Por otro lado, el razonamiento ignora que los votantes (mirando a lo que ocurre en otras regiones, por ejemplo) pueden decidir no votar a los gobiernos ineficientes, y de esta forma relevarlos del poder.

Finalmente, incluso si los gobiernos subcentrales reducen los gastos por efecto de la competencia fiscal, no hay ninguna garantía que reduzcan los gastos ineficientes. Probablemente reducirán aquellos que consideran que no les ayudarán a ser reelegidos que pueden ser, perfectamente, los más eficientes o los más redistributivos.

El segundo argumento a favor de que los gobiernos subcentrales recauden es que, al saber el coste verdadero del gasto, los contribuyentes controlarán mejor la actuación de sus gobernantes. De entrada esto dependerá de cuán visibles sean los impuestos subcentrales. Por ejemplo, casi nadie es conciente de que lo que paga por impuestos indirectos o incluso por muchos directos que solo paga ocasionalmente (por ejemplo, sucesiones). En realidad es probable que los únicos impuestos recurrentes realmente visibles para el contribuyente sean el IRPF y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Y esto siempre que los recaude directamente el gobierno subcentral²⁴. Por tanto, como mucho, este argumento sirve para justificar que el IRPF o el IBI sean la base esencial de financiación de los gobiernos subcentrales. De hecho, si los gobiernos subcentrales usan impuestos no visibles, los contribuyentes seguirán infraestimando el coste real de lo que reciben casi de la misma forma que si se financian mediante transferencias.

²³ Por ejemplo, en el año 2007, según los datos de la OECD, el gasto en los EE.UU. (como % del PIB) era el 37,4% del PIB. En el promedio de la OCDE el gasto era el 40,4% y en la euroarea el 46,5% del PIB. En España se gastaba el 38,7%.

²⁴ Por ejemplo, un esquema de participaciones en el IRPF como el que hay en España es bastante poco visible.

En todo caso, incluso si los ciudadanos fueran conscientes del coste, se deberían cumplir dos condiciones más. Primero que fueran conscientes de los beneficios del gasto (lo que en particular implica que sepan qué gastos son del gobierno central y cuáles del sub-central) y segundo, que su voto se basara en la estimación de si ganan o pierden. Ambas cosas son dudosas. Por un lado los contribuyentes raramente saben quien les presta qué. Por otro, no está claro que los votantes se basen en su residuo fiscal²⁵ personal (que, además, varía entre ciudadanos) ni que si lo hicieran, esto mejorara la eficiencia o la equidad del gasto. En realidad, casi todas las encuestas a nivel nacional ponen de manifiesto que la mayoría de la gente siempre piensa que paga más de lo que recibe y esto no genera cambios electorales continuos²⁶. Más aún si los individuos votaran por su residuo fiscal y el resultado fuera eficiente, quien propusiera esquilmar al 49% de la población para beneficiar al 51% restante ganaría todas las elecciones y sería eficiente. Finalmente merece la pena señalar que a la hora de valorar la actuación de sus gobernantes es probable que los ciudadanos se limiten a comparar (subjektivamente) las prestaciones de otras regiones con las que ellos reciben.

Por tanto, es poco probable que la descentralización fiscal lleve a controlar mejor el gasto por parte de los ciudadanos, o al menos que lo haga mejor que una descentralización marginal de los impuestos como la sugerida por la teoría normativa.

El tercer argumento, defiende que a corresponsabilidad favorece el uso productivo del gasto. Esto es cuestionable desde muchas perspectivas. De entrada en general ni siquiera es deseable que el gasto público se dedique a aumentar la renta regional. Simplemente, muchas veces el objetivo del gasto es sencillamente que se provean a niveles eficientes o equitativos de determinados servicios (policía, justicia, sanidad, educación, etc.). En segundo lugar, la relación entre gasto público, crecimiento de la renta y recaudación no está demasiado clara²⁷. Más aún, de existir esa relación, sería de largo plazo y poco perceptible, por lo que es poco probable que unos gobiernos que generalmente se guían por el corto plazo la tomaran en cuenta. En tercer lugar, lo que realmente buscan los gobiernos es la reelección y una variable clave en todas las elecciones es la evolución reciente de la situación económica en general y de la renta en particular. Por ello, si realmente existiera una relación bien definida entre gasto público regional y crecimiento regional²⁸, los gobiernos

²⁵ La diferencia entre lo que se recibe en prestaciones públicas y lo que se paga.

²⁶ Por ejemplo, según la encuesta de opinión pública y política fiscal del CIS (CIS, 2008), en el año 2008 el 56,5% de la población creía que recibía menos de lo que pagaba en impuestos y sólo el 7,6% creía recibir más de lo pagado.

²⁷ Véase la sección 7.4.

²⁸ En realidad para que se invierta en actividades que supuestamente generan crecimiento, basta que los gobiernos y los ciudadanos crean que hay una relación entre gasto regional y crecimiento aunque esa relación pudiera no ser cierta.

regionales si quieren ser reelegidos invertirán en actividades que mejoren la situación económica en general y generen más renta, incluso si esta renta no les da más recaudación. Más aún, es bastante ridículo suponer que los gobernantes son tan mezquinos que sólo invertirán en actividades que generan crecimiento si obtienen recaudación.

Finalmente está la cuestión de que la corresponsabilidad hará que los gobiernos subcentrales cesen de pedir más recursos al gobierno central. En realidad esto no depende de que se les ceda más o menos capacidad fiscal a las regiones, porque incluso si un gobierno recauda el 100% de lo que está gastando, nada le impide decir que sigue gastando poco porque los impuestos que se le han asignado son insuficientes o porque tiene que contribuir demasiado a financiación del gobierno central.

Al final todo es una cuestión de credibilidad por parte del gobierno central y de aceptación del modelo de redistribución por parte de todas las regiones. Si ambas condiciones se dan, nuevamente, lo que único que se necesita para evitar expansiones ineficientes del gasto es una capacidad marginal de financiación amplia por parte de los gobiernos regionales. Si un gobierno regional sabe que el gobierno central no le va a dar más recursos, si acepta la redistribución interregional vigente y si dispone de los instrumentos necesarios para obtener más recursos, entonces los aumentos marginales del gasto se financiarán con impuestos marginales sobre los residentes.

La credibilidad del gobierno central es esencial y también la aceptación del modelo redistributivo por parte del gobierno regional. Por ejemplo, muchos piensan que la solvencia financiera de los gobiernos locales en los Estados Unidos se cimenta en la reputación histórica del gobierno federal, que nunca ha ayudado a los gobiernos locales con problemas financieros²⁹. Evidentemente, el gobierno español no puede decir lo mismo y su tendencia histórica ha sido la de ceder a las presiones financieras de algunas CC.AA. (especialmente cuando necesitaba su apoyo político). Por otro lado, si alguna región no está de acuerdo con el grado de redistribución entre regiones, siempre recurrirá a comportamientos estratégicos *victimistas* para justificar pedir más recursos al gobierno central. Si es pobre, diciendo que no le dan lo suficiente, si es rica, diciendo que le quitan demasiado.

En suma, por tanto, sobre la base de la credibilidad lo único que se necesita para evitar expansiones ineficientes del gasto es, nuevamente que los gobiernos autonómicos tengan una capacidad fiscal marginal amplia. Esto es, que puedan aumentar los impuestos sobre sus residentes tanto como consideren necesario. Si los gobiernos regionales saben que no van a obtener nada del gobierno central, entonces aceptarán que la única forma de expandir su gasto es financiarlo mediante sus impuestos marginales.

²⁹ Inman (2000).

■ 3. DESCENTRALIZACIÓN DE IMPUESTOS EN UN SISTEMA FEDERAL

El análisis anterior sugiere tres conclusiones básicas a la hora de decidir qué impuestos deben descentralizarse en un sistema federal y cómo deben descentralizarse estos impuestos:

- a) Para lograr la eficiencia en los niveles de provisión de gasto de los gobiernos subcentrales, lo único que se necesita es que los gobiernos regionales tengan una capacidad fiscal marginal amplia que, además, se apoye en impuestos visibles para los contribuyentes.
- b) La denominada corresponsabilidad fiscal (descentralizar impuestos que cubran no sólo el gasto marginal, sino el gasto total de los gobiernos subcentrales) no produce ganancias económicas significativas. No reduce el gasto ineficiente, ni aumenta el control por parte de los contribuyentes y tampoco evita que las regiones pidan más recursos al gobierno central (por la vía de mayores cesiones de impuestos). Tener más impuestos puede, no obstante, ser un valor político importante para algunos gobiernos regionales (o quizá todos). Dado que la descentralización es esencialmente un fenómeno político, esto justifica descentralizar más allá de la capacidad fiscal marginal siempre que:
 - b.1) Esto no altere los niveles de recursos regionales (en relación a los que se producirían con un sistema basado en transferencias igualatorias y capacidad fiscal marginal)³⁰.
 - b.2) No tenga un coste significativo en eficiencia o equidad. Esto es, que no se cedan impuestos muy distorsionarios, susceptibles de ser utilizados en competencias fiscales, o que puedan alterar la equidad fiscal a nivel personal. Esto es, que hagan que personas iguales (que reciben prestaciones similares) paguen impuestos muy diferentes por el mero hecho de vivir en regiones distintas³¹.
- c) El gobierno central debe establecer una reputación que haga creíble que en el futuro no cederá a presiones para alterar los recursos que da a las regiones.

Dados a), b) y c) la cuestión es, la de qué impuestos deben descentralizarse y hasta donde deben descentralizarse.

³⁰ Esto supone reducir las transferencias del gobierno central (en el caso español el Fondo de Suficiencia) en un euro por cada euro que se ceda en impuestos.

³¹ Esto implica que cualquier descentralización de impuestos debe ir acompañada de un esquema de transferencias igualatorias entre regiones.

■ 3.1. Los impuestos que deben descentralizarse

Los impuestos pueden descentralizarse con grados diferentes de capacidad normativa. Lo esencial es, sin embargo, que las regiones puedan determinar su nivel de ingresos. Por ello, inicialmente se supondrá que la capacidad normativa se limita a determinar libremente el tipo impositivo sobre la parte del impuesto asignada a la región.

Los gobiernos regionales deben tener una amplia libertad fiscal marginal. Esto es, deben tener impuestos que sin presiones fiscales cuasiconfiscatorias les produzcan los recursos adicionales que puedan necesitar. La magnitud de estos recursos adicionales puede ser importante porque las CC.AA. representan ya el 35% del gasto de las AA.PP. mientras que el gobierno central sólo realiza (sin tomar en cuenta las pensiones y el desempleo) el 22% del gasto (véase cuadro 1). Si excluimos el gasto de la Seguridad Social (que en todo caso se financia esencialmente mediante cotizaciones) las CC.AA. suponen casi el 50% del gasto público. En el futuro, el peso relativo de las CC.AA. no puede sino aumentar por el desarrollo de la ley de dependencia y el envejecimiento de la población³².

Dado el nivel actual de gasto y las tendencias futuras previsibles, es evidente que se debe dar a las CC.AA. la capacidad fiscal marginal más amplia posible. Idealmente esta capacidad fiscal debería gravar las bases menos móviles y minimizar las posibilidades de competencia fiscal. Si miramos al cuadro 2, en España, al igual que ocurre en todos los demás países, no hay muchas figuras tributarias que tengan capacidad recaudatoria real. En realidad, sólo tres impuestos (IRPF, IVA, y Sociedades) aportan el 70% de la recaudación

Cuadro 1

ESTRUCTURA PORCENTUAL DEL GASTO DE LAS AA.PP. (2002-07)

	2002	2003	2004	2005	2006(P)	2007(A)
1. Administración Central	24,4	23,5	24,4	22,4	22,4	22,0
2. Administraciones de Seguridad Social	30,3	29,2	28,8	28,8	28,5	28,7
3. No descentralizado (1+2)	54,7	52,7	53,2	51,2	50,9	50,7
4. Comunidades Autónomas	32,3	34,0	34,2	35,8	35,7	35,9
5. Corporaciones Locales	13,1	13,3	12,5	13,0	13,4	13,4
TOTAL	100	100	100	100	100	100

P: Provisional, A: Avance.

Fuente: Intervención General de la Administración del Estado.

³² La atención a dependientes es competencia de las CC.AA. El envejecimiento acelerará además este gasto en dependencia y el gasto en Sanidad ya que una persona mayor de 65 años gasta en Sanidad casi el cuádruple que un menor de 65 años (véase, por ejemplo, IEF, 2005).

Cuadro 2

NIVEL Y ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS EN ESPAÑA (2005)

	COMO PORCENTAJE DE LOS INGRESOS FISCALES	COMO PORCENTAJE DEL PIB
A IMPUESTOS DIRECTOS	51,7	11,83
A.1 Renta	46,1	10,55
Renta de las Personas Físicas (IRPF)	28,4	6,49
Renta de las Sociedades	16,5	3,78
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	0,7	0,15
Impuesto de Actividades Económicas (IAE)	0,6	0,13
A.2. Riqueza	4,7	1,07
Patrimonio**	0,7	0,15
Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	2,9	0,65
Sucesiones y Donaciones	1,2	0,26
A.3. Otros	0,9	0,21
B IMPUESTOS INDIRECTOS	48,4	11,07
B.1. Consumo	47,7	10,90
IVA	26,5	6,06
Especiales de Fabricación	10,3	2,37
Hidrocarburos***	5,3	1,21
Labores del Tabaco** *	3,0	0,68
Electricidad***	0,4	0,10
Alcohol y Bebidas Derivadas***	0,5	0,11
Determinados Medios de Transporte***	0,9	0,20
Otros	0,8	0,17
Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos	0,6	0,13
Impuesto sobre las Primas de Seguros	0,7	0,15
Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	7,5	1,72
Tasa de Juego	0,9	0,21
Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	0,9	0,20
Otros	0,3	0,07
B.2. Importaciones	0,7	0,17
Tarifa Exterior Común	0,7	0,15
Otros	0,1	0,02
TOTAL	100	22,9

*Sin impuestos propios de las CC.AA. ** Eliminado desde 2008 salvo en Guipúzcoa ***Sin Navarra.

Fuente: Elaboración a partir de recaudación y Estadísticas Tributarias del sistema Fiscal Español, 1995-2006 y Cuentas Financieras de la Economía Española (2008).

(excluidas cotizaciones sociales). Si a esto se añaden los impuestos especiales sobre hidrocarburos y labores del tabaco, se alcanza casi el 80% de los ingresos. Por tanto, al margen

de impuestos menores, más efectistas que recaudatorios³³ (ecológicos o de otra índole), la realidad es que si se quiere dotar a las CC.AA. de una capacidad recaudatoria significativa es necesario compartir algunas (o todas) las figuras básicas del sistema fiscal.

En el caso de los impuestos directos, dar a las CC.AA. capacidad fiscal sobre el Impuesto de Sociedades es, como poco, un ejercicio arriesgado y conlleva problemas de eficiencia y equidad. Por un lado, dista mucho de estar claro qué parte de los beneficios de una empresa deben imputarse a cada CC.AA., lo que podría acabar siendo una fuente de conflictos e inequidades³⁴. Además, aumentaría la presión fiscal indirecta sobre las empresas. Finalmente, más importante, distorsionaría la asignación de recursos dentro del país y podría causar una competencia fiscal³⁵.

En el caso del IRPF, que hubiera una diferenciación de tipos efectivos no tendría grandes costes de eficiencia ni, salvo casos extremos, generaría grandes movimientos de contribuyentes entre regiones por varias razones. En primer lugar, el factor trabajo es bastante inmóvil incluso entre regiones de un mismo país porque los costes de económicos y no económicos de la movilidad pueden ser sustanciales. Así, por ejemplo, el cambiarse de lugar de residencia tiene costes económicos en términos de cambio de vivienda, cambio de trabajo o, si no es así, costes de tiempo y dinero en desplazamientos al lugar de trabajo. A esto se añaden costes no económicos como el cambio del entorno familiar y de amistades.

En segundo lugar, los contribuyentes sólo se moverán si los impuestos más altos no están compensados por diferencias en la provisión de bienes locales. En tercer lugar, parte de las diferencias fiscales se podrían capitalizar en los precios de las viviendas³⁶, lo que reduciría aún más los movimientos de personas entre regiones. Finalmente, hay que señalar que incluso si hay cambios de residencia, puede no haber cambios de trabajo, con lo que las pérdidas de eficiencia serían reducidas. Lo anterior, unido a la alta visibilidad del impuesto para el contribuyente, hace que el IRPF sea un impuesto adecuado para ser utilizado como instrumento recaudatorio por las regiones.

³³ Las CC.AA. han creado muchos impuestos propios, que gravan desde las tierras infrutilizadas hasta las grandes superficies, pasando por diversas formas de imposición ecológica. La trascendencia recaudatoria de estos impuestos ha sido, sin embargo mínima, y raramente superan el 1% de los ingresos autonómicos.

³⁴ Donde se ha descentralizado el impuesto de Sociedades (Suiza y Alemania) la solución habitual es establecer reglas de división de la base entre regiones en proporción a diversos factores (empleo, ventas, etc.). Esto, sin embargo, no siempre evita conflictos y dobles imposiciones, porque no todas las regiones utilizan la misma fórmula para determinar qué parte de la base corresponde a cada región.

³⁵ Hay países, como Suiza, Canadá y los EE.UU, donde las regiones utilizan el Impuesto de Sociedades. Que lo hagan, no significa que sea razonable ni que esté produciendo resultados razonables desde el punto de vista económico.

³⁶ Simplemente, como se ha observado en Suiza (Feld (2005)) las viviendas pueden ser más caras allí donde los impuestos son más bajos.

Idealmente también sería razonable que las CC.AA. tuvieran capacidad para variar los tipos sobre el consumo en sus regiones tanto en el caso del IVA como de los especiales. La ventaja sería que, además de aumentar sustantivamente la capacidad fiscal marginal de las CC.AA., permitiría *cobrar* a los visitantes de una región parte del coste que generan en la provisión de bienes públicos. El riesgo de exportaciones de impuestos, competencias fiscales y distorsiones de los flujos comerciales es, probablemente, reducido.

El problema es que la aplicación estricta de este principio requeriría cambiar la estructura del IVA introduciendo un IVA en fase minorista y la gestión de hidrocarburos (que debería cobrarse en destino). Más importante es que parece poco probable que la Comisión Europea aceptara que los tipos del IVA y los especiales difirieran entre las regiones de un país. Las últimas decisiones del Tribunal de Justicia de Luxemburgo aportan una base sobre la que intentar justificar ante la Comisión que, bajo ciertas condiciones, puede ser legítimo que las CC.AA. diferencien los tipos³⁷. El sistema de financiación de las CC.AA. debería explorar esta posibilidad y, si esta interpretación es correcta, dar capacidad normativa marginal a las CC.AA. en el IVA y labores del tabaco. En el caso de los hidrocarburos, quizá lo más razonable sería que las CC.AA. determinaran conjuntamente una parte del tipo impositivo. Esto es, el tipo impositivo se dividiría en dos partes, la del gobierno central y la autonómica. La segunda parte, la determinarían conjuntamente las CC.AA., por ejemplo, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Esta solución de determinación conjunta por parte de las CC.AA. de una parte del tipo del IVA y los especiales se debería adoptar mientras, por las restricciones de la Comisión Europea, no sea posible diferenciar los tipos entre regiones.

La capacidad normativa básica sobre las grandes figuras tributarias compartidas, se puede completar con capacidad normativa en figuras asignadas en exclusiva a los gobiernos subcentrales. El conjunto de impuestos cedibles es bastante amplio y sólo está sujeto a la restricción de no distorsión y no exportación. Desde esta perspectiva la mayoría de los impuestos actualmente asignados a las CC.AA. son razonables y la experiencia demuestra que no han introducido grandes distorsiones. En todo caso, en relación a la situación actual, se debería dotar a las CC.AA. de capacidad para determinar el tipo del impuesto sobre la electricidad.

■ 3.2. Descentralización fiscal en las federaciones

El cuadro 3 recoge algunos rasgos de las federaciones más importantes. Tal y como muestra este cuadro en Europa, en la disyuntiva entre armonización y autonomía se ha

³⁷ En una sentencia sobre unas diferencias fiscales en las Azores, el Tribunal reconoció por primera vez que es aceptable que los impuestos de una región sean diferentes a los del resto del país. Además definió las condiciones bajo las que esto es aceptable. Posteriormente en otro caso, supuesto que el País Vasco cumpla esos principios, el Tribunal no considera contrario a las normas europeas que el País Vasco tenga un Impuesto de Sociedades diferente al del resto de España.

Cuadro 3

DESCENTRALIZACIÓN FISCAL EN LAS FEDERACIONES

PAÍS	CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN	IMPUESTOS PROPIOS	CAPACIDAD NORMATIVA
ALEMANIA	16 <i>Länder</i> . Se financian mediante participación en impuestos federales (IRPF, IS, IVA) y en un impuesto municipal (IAE). Impuestos propios.	Patrimonio Neto, Sucesiones, Vehículos tracción mecánica, Cerveza, Apuestas y Loterías, Casinos, Protección de Incendios, Transmisión de Patrimonio, Otros.	Esencialmente ninguna capacidad normativa en ningún Impuesto.
BÉLGICA	3 Regiones y tres comunidades. Se financian mediante impuestos propios, participación en impuestos federales (IRPF e IVA). Recargos sobre IRPF y algunas exenciones (no aplicado hasta ahora). Transferencias.	Apuestas (1), Instalaciones de Recreo (2), Tasas de Apertura (3), Sucesiones (4), Derechos de Registro (5), Bienes Inmuebles (6), Medioambientales (7).	En (1, 2, 3, 7) capacidad total. En (4, 6) la BI es competencia federal. En (6) ninguna competencia. Recargo IRPF sujeto a aprobación Federal.
AUSTRIA	9 Estados. Cada Estado tiene su propia constitución, parlamento, gobierno y administración. Los tres niveles de gobierno comparten los principales impuestos (IRPF, IVA, Sucesiones, Retenciones sobre salarios y capital, etc.). Impuestos Propios. Transferencias.	Impuesto sobre Salarios (1), Terrenos, Prevención de incendios, Licencias de Caza y Pesca, Alkoholes.	Ninguna en (1), limitada en el resto.
SUIZA	26 Cantones. Se financia básicamente mediante impuestos propios, subvenciones niveladoras y participación en impuestos federales.	IRPF, Patrimonio, Beneficios de las Sociedades, Capital sociedades, Propiedad Inmobiliaria, Ganancias de Capital, Sucesiones y Donaciones, Transferencias Propiedad Inmobiliaria, Vehículos de Tracción Mecánica, Espectáculos, Perros, Otros.	En IRPF y Sociedades limitaciones en la Base por al Ley de Armonización Autonomía Normativa Plena
CANADÁ	Existen 10 provincias. Se financian mediante impuestos propios y transferencias de nivelación fiscal. En los impuestos principales se superpone un impuesto federal y otro provincial.	IRPF*, Sociedades**, Ventas***, Capital Sociedades**, Gasolina, Gasoil, Vehículos, Alcohol, Carreteras, Recursos Naturales. Otros. impuesto sobre el capital de las sociedades. *En 9 provincias el impuesto provincial se aplica sobre el Federal, que lo gestiona. En Quebec se aplica un IRPF propio, gestionado por la provincia. ** En 8 provincias el impuesto provincial se aplica sobre el Federal, que lo gestiona. En 2 (Quebec, y Alberta) se aplica un impuesto propio, gestionado por las provincias. ***9 provincias tienen un impuesto sobre ventas. 3 Aplican un IVA armonizado. Quebec también, pero lo gestiona él (su parte más la federal). 5 provincias aplican impuestos sobre ventas en fase minorista. Alberta no tiene impuesto sobre ventas.	Autonomía Normativa Plena. Las provincias que voluntariamente coordinan su impuesto sobre la renta (personal o societaria) con el Federal, deben respetar la base federal, aunque pueden aplicar deducciones de la cuota distintas.
USA	50 Estados (más Distrito de Columbia). Cada nivel de gobierno administra y recauda sus impuestos. Transferencias del Gobierno Federal.	Ventas, IRPF*, Sociedades**, Consumos Específicos, sucesiones y Donaciones, Seguridad Social. * Lo aplican 43 Estados. ** Lo aplican 44 Estados.	Autonomía Normativa Plena (incluyendo si el Impuesto se establece o no).

optado por la armonización. Así, en Alemania y Austria los gobiernos regionales carecen esencialmente de capacidad normativa alguna en lo referente a tipos o bases, incluso para sus propios impuestos. En Bélgica, la capacidad normativa es amplia en sus impuestos propios que, en general, tienen una capacidad recaudatoria reducida. En los impuestos compartidos su capacidad se limita a la posibilidad de establecer recargos en el IRPF, aunque ninguna región lo ha hecho.

Los tres países donde las regiones tienen mayor autonomía fiscal son Suiza, Canadá y los EE.UU. En principio en todos ellos las regiones tienen capacidad fiscal absoluta que incluye los impuestos básicos del sistema fiscal. En Suiza, los Cantones tienen acceso a todos los impuestos, salvo el IVA³⁸. De hecho los cantones son quienes recaudan los impuestos directos (IRPF y Sociedades) que establece el gobierno federal. No obstante la autonomía fiscal de los Cantones no es ilimitada porque, como se detalla más adelante, en el año 1990 se aprobó una ley de armonización fiscal (que, tras un largo proceso finalizó por aplicarse en el año 2001) que dio lugar a una armonización esencial de las bases imponibles cantonales, municipales y federales de los impuestos directos.

En el caso de Canadá las provincias pueden utilizar todos los impuestos para financiarse. Muchas de ellas, han optado, sin embargo, por renunciar a diseñar la base imponible en los impuestos directos a cambio de que el gobierno central les recaude los impuestos. Sólo Québec y Alberta (en Sociedades) no han aceptado esta reducción voluntaria de su capacidad normativa. De esta forma en Canadá hay una armonización de bases voluntaria.

Finalmente, en los EE.UU. los estados tienen una amplia capacidad normativa. En principio cada uno establece y gestiona los impuestos como quiere. En la práctica haya casi una repartición de impuestos, porque la parte esencial de los impuestos directos es federal, mientras que los impuestos indirectos son básicamente estatales. En todo caso muchos estados también tienen impuestos directos. En restos casos los estados tratan de que su definición de base no difiera mucho de la federal. Los mayores problemas surgen a la hora de determinar qué porción de los beneficios de una empresa deben tributar en cada Estado. Las reglas de imputación varían entre estados lo que a veces se traduce en dobles imputaciones de los beneficios empresariales.

En suma por tanto, hay federaciones como Suiza, Canadá y los EE.UU., donde las regiones tienen capacidad fiscal amplia. Pero incluso en ellas, se busca reducir las disparidades fiscales. Así, en los impuestos directos hay una armonización notable de bases obligatoria (por Ley, como en Suiza) o voluntaria (como Canadá y los EE.UU.). En el caso de los impuestos indirectos, salvo excepciones como Brasil, el IVA es uniforme entre regiones, aunque se suelen admitir diferencias en los impuestos especiales.

³⁸ Los ayuntamientos también pueden utilizar los impuestos directos, generalmente en la forma de recargo sobre el impuesto cantonal.

Cuadro 4

AUTONOMÍA FISCAL DE LOS GOBIERNOS SUBCENTRALES, 2002

	IMPUESTOS REGIONALES		COMO % DE LOS INGRESOS IMPOSITIVOS DE LOS GOBIERNOS REGIONALES					AUTONOMÍA FINANCIERA ¹	
	Como % impuestos del país	Como % ingresos regionales	Autonomía Plena	Libertad de tipos (limitada)	Participación en ingresos del Estado	Sin Capacidad Normativa	Otros		Total
Australia	28,4	75,5	54,4		45,6			100	41,1
Austria	8,8	52,7	7,0		82,7	9,6	0,8	100	3,7
Bélgica	22,8	89,5	63,8		36,2			100	57,1
Canadá	35,5	81,5	98,4		1,6			100	80,2
Alemania	21,8	79,0	0,0	2,1	76,6	9,9	11,3	100	
Italia	11,3	48,3	0,0	58,8	41,2			100	
Suiza	27,0	63,5	90,4		9,6			100	57,4
España	18,1	55,9	58,4	0,1	41,6			100	32,6

1. % de autonomía plena multiplicado por % de los ingresos regionales.

Fuente: Elaboración a partir de OECD (2006).

El cuadro 4 cuantifica la autonomía fiscal de algunos países de la OCDE. Para interpretar este cuadro lo primero que hay que señalar es que las participaciones en los ingresos del Estado, aunque contablemente se consideran impuestos de las regiones, en la práctica son simplemente transferencias incondicionales de base territorial. Esto es, transferencias incondicionales que en vez de repartirse según la necesidad (como las transferencias igualatorias) se reparten según la capacidad³⁹. Ciertamente las participaciones crean un derecho a los ingresos de un impuesto, pero no permiten decidir cuánto se va a obtener por cuenta de ese impuesto. Por ello, de los diversos indicadores del cuadro 4, quizá el más significativo sea el de la tercera columna, donde se recoge el porcentaje de sus impuestos sobre los que el gobierno subcentral tiene autonomía plena. Cuando esto se multiplica por el porcentaje de ingresos regionales que provienen de impuestos, se obtiene un índice de autonomía financiera regional. Esto es, qué porcentaje de sus ingresos determina autónomamente cada región.

Tal y como pone de manifiesto este cuadro, en Austria, Alemania e Italia las regiones carecen casi de capacidad normativa en tipos o bases (en Austria la capacidad alcanza al 7% de sus impuestos y en los otros dos, el 0%), lo que se traduce en una autonomía financiera nula o casi nula. En el otro extremo, en Suiza y Canadá las regiones tienen autonomía normativa sobre al menos el 90% de sus ingresos fiscales. Además, son paí-

³⁹ Si R es la recaudación del gobierno central por un impuesto compartido, β la parte del impuesto de las regiones, y α_j la parte que le corresponde a la región j del total regional del impuesto (α_j típicamente será la parte de la recaudación obtenida en la región j), el gobierno central transferirá a j una cantidad igual a: $\alpha_j \beta R$.

ses en los que los ingresos fiscales suponen una parte sustancial de los ingresos totales. Por otro lado, Bélgica y Australia ocupan una posición intermedia con capacidad para entre el 50% y el 60% de sus ingresos fiscales. España pertenece también a este grupo intermedio.

Aunque Suiza y Canadá (y EE.UU., no incluido en el cuadro 4) son los países donde las regiones tienen mayor capacidad fiscal, en ambos casos se producen armonizaciones. El cuadro 5 refleja la situación en Suiza y el 6 en Canadá-

En Suiza hay una armonización legal, recogida en la Ley de Armonización de 1990 (que no se aplicó totalmente hasta el año 2001). La Ley establece básicamente una armonización de la base de los impuestos directos más importantes. Esta armonización no significa, sin embargo, igualdad. Lo que ocurre es que hay una lista de deducciones de la base y los Cantones pueden escoger qué deducciones de la lista van a aplicar y la cuantía de las deducciones. También hay libertad para el tratamiento de algunas rentas, como las ganancias de capital.

En Canadá se ha producido una armonización voluntaria de bases. La mayoría de los impuestos pueden ser utilizados simultáneamente por el gobierno central y las provincias. Ante esto, el gobierno se ha ofrecido a recaudar los impuestos provinciales gratis a cambio de que la base se armonice con la del gobierno federal. En el caso de los impuestos directos el éxito ha sido notable y todas las provincias han aceptado excepto Québec y Alberta (sólo en Sociedades). Sin embargo, incluso las provincias que no han aceptado formalmente la armonización han procurado que su base no difiriera mucho de la establecida por el gobierno federal.

Cuadro 5

ARMONIZACIÓN FISCAL EN SUIZA

IMPUESTOS CANTONALES Y MUNICIPALES	TIPO	LIMITACIÓN EN:	
		BASE IMPONIBLE	USO DE LO RECAUDADO
IRPF	No	Armonizada (LAF)	No
Sociedades	No	Armonizada (LAF)	No
Patrimonio	No	Armonizada (LAF)	No
Riqueza empresarial	No	Armonizada (LAF)	No
Retenciones	No	Armonizada (LAF)	No
Transmisión Inmuebles	No	Armonizada (LAF)	No
Sucesiones	No	No	No
Impuesto sobre Vehículos	No	No	No
Impuestos Indirectos	No	No	No

*Grava el valor del capital y de las reservas de las empresas. LAF = Ley de Armonización Fiscal.

Fuente: Elaboración a partir de LAF (1990).

Cuadro 6

ARMONIZACIÓN FISCAL EN CANADÁ

IMPUESTO	PROVINCIAS QUE PARTICIPAN	ARMONIZACIÓN DE LA BASE	ARMONIZACIÓN DE LOS TIPOS
IRPF	Todas menos Québec	SÍ (en las participantes). En Québec la base también es muy parecida	Variaciones sustanciales en la estructura y el nivel de tipos
Sociedades	Todas menos Québec y Alberta (Ontario se incorporó en 2008)	SÍ (en las participantes). En las no participantes la base también es muy parecida	Variaciones sustanciales en la estructura (por ejemplo, definición de PYME y tipo aplicable) y el nivel de tipos
Ventas	New Scotia	SÍ	SÍ
	NewBrunswick	SÍ	SÍ
	Newfoundland	SÍ	SÍ
	Québec	SÍ (en la práctica)	Muy parecido

En los impuestos indirectos, la propuesta federal ha tenido menos aceptación. La propuesta era básicamente que las provincias eliminaran sus impuestos indirectos (impuestos provinciales sobre las ventas) que pasarían a integrarse en el IVA federal (impuesto general sobre ventas) gestionado y recaudado por el gobierno central. El resultado, al que se denomina Impuesto Armonizado sobre las Ventas, sólo ha sido aceptado por las tres provincias Atlánticas. Québec ha subsumido su impuesto provincial en el impuesto federal, pero a cambio de encargarse de la gestión del impuesto local y federal resultante.

La conclusión es, por tanto, que incluso los países donde las regiones tienen mayor capacidad fiscal han introducido armonizaciones sustanciales en la base bien por la vía legal o de los hechos.

■ 3.3. La capacidad normativa que debe cederse

La eficiencia exige que las CC.AA. tengan capacidad decisoria sobre los tipos impositivos de las figuras más importantes del sistema fiscal. ¿Es necesario ir más allá y permitir que tengan autonomía normativa en el diseño de bases y deducciones? La respuesta es que desde un punto de vista económico no. Simplemente no hay ninguna ganancia de eficiencia o equidad por permitir que las regiones definan las bases de forma diferente o establezcan deducciones propias. En realidad, estas diferencias, la mayoría de las veces sólo servirán para complicar la gestión del impuesto e introducir inequidades entre ciudadanos residentes en regiones distintas.

En los impuestos directos, ni la teoría ni la experiencia internacional comparada sugieren que hay demasiado que ganar ni en el ámbito de la eficiencia ni en el de la equidad

dotando a las regiones de capacidad normativa sobre la determinación de la base o sobre las deducciones. En el caso de los impuestos indirectos, es incluso más evidente que no hay mucho que ganar permitiendo a las regiones alterar la definición de la base.

Con todo, como ya se ha señalado en la sección 2.2., la descentralización fiscal no es sólo un ejercicio económico, sino también político. Por ello, aunque no haya ganancias económicas de permitir a las regiones variar las definiciones de base imponible o las deducciones, se puede dar una cierta autonomía siempre que no cause grandes distorsiones. Un modelo razonable es el que se sigue en Suiza que, por otro lado, es bastante similar al que hay actualmente en España. En lo esencial lo que se hace es definir una base imponible común, y establecer una serie de deducciones de la base y la cuota. Las regiones tienen que aplicar la base común y las deducciones que quieran de la lista. Además pueden variar la cuantía de cada deducción.

En España este modelo sería aplicable en el IRPF. En los demás impuestos directos cedidos a las CC.AA., aunque sin grandes ganancias económicas de ello, se podrían permitir diferencias en la definición de la base. En los impuestos indirectos, lo razonable sería mantener una definición común de base excepto en la tasa de juego.

■ 4. FINANCIACIÓN MEDIANTE TRANSFERENCIAS

Las transferencias del gobierno central son una parte esencial de la financiación de las regiones. Pueden servir a objetivos de eficiencia y equidad⁴⁰:

- a) *Eficiencia*: Los gobiernos regionales gastan en aquellas competencias que benefician a sus ciudadanos. Sin embargo, a veces estos gastos tienen beneficios para otras regiones (efectos externos) que el gobierno regional no toma en cuenta a la hora de decidir el nivel del gasto. Como resultado infraproveen el gasto⁴¹. Las transferencias por razones de eficiencia tienen como objetivo financiar la parte del coste del proyecto que beneficia a los no residentes para alcanzar la eficiencia. Este tipo de transferencias por razones de eficiencia son típicamente condicionales y compensatorias⁴².
- b) *Equidad*: Las transferencias por razones de equidad tienen como objetivo que las regiones pobres puedan prestar servicios públicos a niveles similares a los de

⁴⁰ Para un análisis detallado de las transferencias véase Albi, González Páramo y Zubiri (2008), Capítulo 5.

⁴¹ Si por ejemplo una carretera en una región cuesta C y beneficia en A los residentes en la región y en B a los no residentes, la eficiencia exige que se construya siempre que $A+B > C$. Sin embargo, si la carretera es competencia del gobierno regional en ausencia de transferencias del gobierno regional sólo se construirá si $A > C$.

⁴² Esto es, el gobierno central financia un $\alpha\%$ (igual al porcentaje del gasto que beneficia a los no residentes, $B/(A+B)$ en la nota anterior).

las demás regiones, sin tener que elevar (si tienen capacidad normativa en los impuestos) los tipos impositivos sobre sus residentes. Las transferencias por razones de equidad pueden ser de dos tipos:

- b.1) Condicionales: Las transferencias condicionales se utilizan para financiar el coste de determinados bienes meritorios que se considera se deben prestar a un cierto nivel mínimo en todas las regiones. Por ejemplo, para financiar la Educación o la Sanidad. Por ello la transferencia del dinero se condiciona a que se utilice en el bien cuyo nivel se desea garantizar.
- b.2) Incondicionales: Se transfiera una cierta cantidad de dinero a los gobiernos regionales para igualar la capacidad de prestación de servicios. El uso de los fondos es discrecional por parte del gobierno beneficiario.

En la mayoría de los casos una transferencia condicional es equivalente a una incondicional ya que, por cada euro que se recibe mediante una transferencia condicional para financiar un gasto, el gobierno regional puede reducir en un euro su propia aportación al gasto en cuestión⁴³. De esta forma cada euro de transferencia condicional libera un euro propio para el uso que gobierno regional quiera⁴⁴. Por eso, no tiene demasiado sentido utilizar transferencias condicionales para fines igualatorios.

En todo caso, en el caso de España, la parte esencial de las transferencias a las CC.AA son igualatorias e incondicionadas. Por ello, serán las que se analizarán en más detalle a continuación.

■ 4.1. Dotación de los fondos de transferencias igualatorias

La dotación de los fondos igualatorios puede venir determinada por el propio objetivo que se trata de alcanzar con estos fondos. Así, por ejemplo, cuando, como en el caso Alemania o Canadá el objetivo de la igualación es eliminar las diferencias de capacidad fiscal, la dotación será endógena e igual a la suma de los recursos necesarios para la igualación deseada⁴⁵. Otras veces, sin embargo, la dotación de los fondos igualatorios es exógena y es

⁴³ Si el gobierno regional iba a gastar 100 en, por ejemplo, Educación y se le da una transferencia condicional de 70 para financiar Educación, simplemente podrá reducir en 70 lo que aportaba sin que cambie el gasto total en Educación (100) y usar esos 70 en el fin que desee. El gobierno central verá que el gasto en Educación es mayor que los 70 que ha transferido de forma condicional.

⁴⁴ Siempre que se cumpla, obviamente, que lo transferido sea mayor o igual que lo que se pensaba gastar el gobierno regional en ausencia de transferencia.

⁴⁵ En Canadá las provincias menos ricas reciben lo que recaudarían con una riqueza igual a la media y unos tipos impositivos iguales a la media de los que tienen todas las provincias. En Alemania hay una redistribución entre regiones tendente a igualar los recursos per cápita.

la dotación la que determina la medida en que se pueden alcanzar los objetivos de igualdad, y no a la inversa. Esto ocurre en, por ejemplo, Australia y Suiza⁴⁶. En España, toda la financiación se distribuye con criterios igualatorios por lo que, en lo esencial, toda la financiación es un fondo redistributivo exógeno.

Cuando la dotación de los fondos es exógena y estos fondos juegan un papel sustantivo en el conjunto de los ingresos, existen, en principio, dos propiedades que parece natural exigir al criterio de dotación.

- 1) ESTABILIDAD. Esto es, el fondo no debe sufrir cambios bruscos de dotación en años consecutivos.
- 2) AUTOMATISMO. Esto es, la dotación del fondo no debe depender de criterios discrecionales, y debe ser predecible con facilidad.

La estabilidad es especialmente importante cuando las regiones tienen menos capacidad fiscal. Cuando la tienen, pueden compensar las variaciones en el fondo recurriendo a sus propios impuestos. Sin embargo, cuanto más tengan que utilizar los fondos propios las regiones para compensar reducciones en los fondos igualatorios, menor será la igualdad de la distribución de recursos. Esto ocurre, por ejemplo, en España. Cuánto más tengan que recurrir las CC.AA. a impuestos propios, más desigual será la distribución de recursos per cápita⁴⁷.

El automatismo, por su parte, se justifica por la necesidad de que las regiones puedan prever con suficiente antelación la cuantía de sus recursos, así como por la conveniencia de independizar la financiación de las regiones de los criterios subjetivos de los gobiernos de nivel superior y, consecuentemente, de los avatares políticos.

■ 4.2. Distribución de los fondos

Las fórmulas de distribución de recursos destinados a la igualdad (fondos perecuatorios) pueden buscar igualar (parcial o totalmente) la capacidad fiscal, la necesidad fiscal o ambas.

■ 4.2.1. *Eliminación de las diferencias de capacidad fiscal*

Un primer objetivo es intentar que las regiones puedan prestar los mismos servicios con niveles de imposición similares⁴⁸. Se trata de, esencialmente, eliminar las diferencias en

⁴⁶ Véase el cuadro 7.

⁴⁷ Véase la sección 8.6. para detalles adicionales.

⁴⁸ Evidentemente no se trata de que todas las regiones provean lo mismo sino de que tengan la misma capacidad potencial de hacerlo. De hecho, la descentralización implica diferenciación, porque las preferencias por la provisión pública de los residentes en cada región varía.

las bases imponibles entre ricos y pobres. Este es, por ejemplo, el objetivo del sistema de transferencias de Canadá y, esencialmente, el de Alemania.

Llamemos T_j a la capacidad recaudatoria de la región j por los impuestos transferidos, $T (= \sum T_j)$ a la capacidad recaudatoria de todas las regiones y B al fondo total destinado a la perecuación. Decir que se deben poder prestar los mismos servicios con los mismos impuestos es lo mismo que establecer como objetivo que todas las regiones tengan los mismos recursos per cápita. Esto es, para todo j , la transferencia a la región j , B_j , debe cumplir que:

$$\frac{B_j + T_j}{N_j} = c \quad [2]$$

donde N_j es la población de la región j y c el nivel de recursos per cápita garantizado. Despejando c en [2] y sumando sobre todas las regiones se obtiene que:

$$\frac{B + T}{N} = c \quad [3]$$

donde $N (= \sum N_j)$ es la población total del país.

La ecuación [3] dice que el nivel de recursos garantizado es igual al valor per cápita de la suma del fondo de transferencia y la cuantía de la capacidad recaudatoria total de las regiones. Sustituyendo [3] en [2] se obtiene que:

$$B_j = \frac{B}{N} N_j + \left(\frac{T}{N} - \frac{T_j}{N_j} \right) N_j \quad [4]$$

Para interpretar esto de forma más simple, supongamos que las regiones tuvieran únicamente un impuesto proporcional. Esto es $T_j = tB_j$ y $T = tB$ donde t es el tipo de referencia⁴⁹ en el cálculo de la transferencia, B la base del impuesto en el país y B_j la parte de la base sita en la región j . Entonces [4] se convierte en:

$$B_j = \frac{B}{N} N_j + t \left(\frac{B}{N} - \frac{B_j}{N_j} \right) N_j \quad [5]$$

Esta fórmula nos dice que una transferencia igualadora de la capacidad fiscal tiene dos componentes:

- 1°. Reparte los recursos disponibles para la transferencia en proporción a la población. De esta forma cada región recibe $B(N_j/N)$.
- 2°. A aquellas regiones cuya base per cápita (B_j/N_j) es inferior a la media (B/N) se les compensa por esta diferencia (al tipo de referencia), quitándoles el «exceso» a aquellas regiones cuya base per cápita es superior a la media.

⁴⁹ Este t puede ser el tipo medio aplicado en el conjunto de las regiones (T/B) u otro que se utiliza como referencia.

Una transferencia igualatoria de la capacidad fiscal, por tanto, reparte los recursos en proporción a la población compensando, al mismo tiempo, las diferencias de bases imponibles entre regiones.

Una cuestión clave es la de cómo medir la capacidad recaudatoria de cada región y total en la ecuación [4]. Una forma simplista sería mediante la recaudación real de cada región por sus impuestos propios. Esto sin embargo carece de sentido por dos razones. Primero, porque no toma en cuenta que las regiones (si tienen capacidad normativa) pueden tener tipos impositivos distintos. Segundo porque introduce incentivos a bajar los impuestos o (incluso si los tipos nominales son iguales) a gestionarlos mal porque la transferencia compensaría cada euro de menos recaudado. Simplemente, se podrían bajar los impuestos sobre los residentes en la región sin que el gasto disminuyera. A la inversa, no habría incentivos a aumentar los impuestos porque cada euro adicional de recaudación reduciría la transferencia⁵⁰ en un euro. Por ello lo razonable es estimar la capacidad recaudatoria de forma objetiva y que esta estimación sea independiente de las decisiones de las regiones en cuanto a tipos y gestión de los impuestos.

La estimación de la capacidad recaudatoria de cada región puede hacerse de diversas formas. Una de las más frecuentes es mediante el denominado *sistema fiscal promedio*. Con este sistema se supone simplemente que la capacidad recaudatoria de una región es igual a lo que recaudaría con unos impuestos iguales (en tipos y eficacia de gestión) al promedio de los de todas las regiones. En la práctica se pueden utilizar diversos métodos para calcular esta capacidad recaudatoria. Cuando se trata de impuestos que son exclusivamente de las regiones, la forma más sencilla es mediante indicadores de la proporción de la base sita en cada región. De forma más precisa, supongamos que I_j^i es un indicador de qué parte de la base imponible de i está radicada en j . Llamemos T^i a la recaudación del por el impuesto i en todas las regiones. Entonces la capacidad recaudatoria (relativa a las demás regiones) de la región j , C_j , será⁵¹:

$$C_j = \sum_{i=1}^n T^i I_j^i \quad [6]$$

Los indicadores pueden ser de diversa índole. Por ejemplo, los salarios relativos según la contabilidad pueden ser un indicador de las retenciones del trabajo o el consumo relativo ser un indicador del IVA. En el caso del País Vasco se utiliza, por ejemplo, este método para medir capacidad recaudatoria de cada Territorio Histórico (provincia) y determinar cuánto tiene que aportar para la financiación del Gobierno Vasco.

Por otro lado, cuando se trata de impuestos compartidos entre el gobierno federal y los gobiernos regionales la capacidad recaudatoria regional puede estimarse a partir de la

⁵⁰ Estrictamente hablando, la reducción sería algo menor porque cada euro adicional recaudado en j aumentaría en un euro el valor de T (la suma de lo recaudado en todas las regiones) en la fórmula [4].

⁵¹ Para más detalles véase el apéndice 2.

recaudación del gobierno central. Si, por ejemplo, los gobiernos regionales tienen un $\alpha\%$ de un impuesto, entonces la capacidad recaudatoria de la región j , C_j , será:

$$C_j = \frac{\alpha}{(1-\alpha)} T_j^c \quad [7]$$

donde T_j^c es la recaudación del gobierno central en la región j . Este método serviría, por ejemplo, para estimar la recaudación potencial del IRPF en las CC.AA. españolas (con $\alpha = 0,33$).

Finalmente, hay que señalar que si sólo se quiere igualar parcialmente la capacidad fiscal, entonces la fórmula [5] podría modificarse a:

$$B_j = \frac{B}{N} N_j + \lambda \left(\frac{T}{N} - \frac{T_j}{N_j} \right) N_j \quad [8]$$

donde $0 \leq \lambda \leq 1$ es un parámetro que determina qué proporción de las diferencias de capacidad quiere eliminarse.

■ 4.2.2. Eliminación de las diferencias de necesidad

Igualar la capacidad fiscal es, esencialmente, igualar los recursos per cápita de las regiones (a unos tipos impositivos de referencia). Sin embargo, igualar los recursos per cápita no implica necesariamente igualar los niveles (potenciales) de provisión porque el coste de provisión de los servicios puede variar entre regiones. Para un mismo nivel de cobertura de una prestación, donde los precios o salarios sean más elevados o el número de usuarios (en relación a la población) sea más alto, el coste de provisión será mayor. Por ejemplo, la Sanidad universal y gratuita será más cara donde la población esté más envejecida o donde los salarios y los precios sean más altos.

Ante esto, una solución sería ajustar los recursos de las regiones por diferencias en necesidad (precios, salarios, usuarios, etc.). Llamemos G_j al coste de provisión de sus competencias para la región j ⁵². Supongamos inicialmente que los recursos del sistema no son suficientes para cubrir todos los costes. Entonces una regla justa de distribución de los recursos sería que el déficit per cápita de provisión fuera igual en todas las regiones. Esto es, que para todo j se cumpliera que:

$$\frac{G_j - C_j - B_j}{N_j} = c \quad [9]$$

donde c es el déficit total per cápita del sistema. Esto es, $c = (G - B - T)/N$ donde G es la necesidad conjunta de todas las regiones ($=\sum G_j$). Una sencilla manipulación de [9] permite comprobar que

⁵² La cuestión de cómo medirlo e interpretarlo se analiza más adelante.

$$B_j = \frac{B}{N} N_j + \left(\frac{T}{N} - \frac{T_j}{N_j} \right) N_j + \left(\frac{G}{N} - \frac{G_j}{N_j} \right) N_j \quad [10]$$

Si se compara [10] con [4] es obvio que tomar en cuenta las diferencias de necesidad simplemente añade un ajuste por necesidad a la fórmula que determina las transferencias. Este tipo de fórmula es el que se utiliza en, por ejemplo, Australia.

Un caso importante es cuando se supone que los recursos de las regiones son globalmente suficientes para financiar la necesidad. Esto ocurre cuando $G - B - T = 0$. En este caso, $c = 0$, y la ecuación [9] se convierte en:

$$B_j = G_j - C_j \quad [11]$$

Esto dice que la transferencia igualatoria es igual a la necesidad estimada menos la capacidad fiscal. Exactamente esa es la fórmula que se usa en el sistema español de financiación de las CC.AA. Dado que el sistema se basa en el supuesto de que los recursos globales asignados ($B+T$) son suficientes para financiar la competencias (y que por tanto las CC.AA. no necesitan emitir Deuda para financiar sus competencias), en España se está suponiendo que en [9], $c = 0$.

■ 4.2.3. La medición de la necesidad

En términos estrictos, utilizar un sistema de transferencias incondicionales que ajuste por la necesidad es una incoherencia en sí mismo. La razón es que la necesidad se deberá estimar en relación a un conjunto de niveles de provisión determinados. Esto es, si las regiones tiene competencias de gasto en n materias habrá que establecer el nivel de provisión que se desea garantizar para cada materia y luego medir el coste de dicho nivel en cada región. Pero esto plantea dos problemas:

- a) Presume que las regiones deben proveer el mismo nivel y estructura de todos los bienes descentralizados y que, además, este nivel uniforme lo determina el gobierno central (o se alcanza mediante pacto entre las regiones).
- b) Transfiere a las regiones de forma incondicional fondos cuya cuantía se justifica sólo si se condiciona el uso. De esta forma se recibiría dinero para realizar gastos que no tiene por qué realizar y que, además, es probable que no realice.

Estos problemas conceptuales deberían ser suficientes para evitar la tentación de incluir ajustes por necesidad en las formulas igualatorias. Alemania y Canadá, por ejemplo, no realizan ajustes por necesidad. La mayoría de los países, sin embargo, sí tratan de realizar estos ajustes.

Teóricamente la medición de la necesidad es sencilla. Para cada competencia, h , se determinaría un coste estándar de provisión por usuario (c^h) que se ajustaría en cada región

por diversos factores tales como diferencias de precios (dp_j^h) y diferencias regionales de costes (dc_j^h) debidos a características como la dispersión de la población, la carencia de dotaciones iniciales, el envejecimiento, etc. Si el número de usuarios de la actividad es u_j^h , la necesidad total de la región, G_j , será:

$$G_j = \sum_h c^h dp_j^h dc_j^h u_j^h \quad [12]$$

Obsérvese que al determinar el coste estándar de provisión de los diferentes bienes y servicios, se está determinando implícitamente el mismo nivel y estructura de gasto para todas regiones⁵³ lo que, como ya se ha señalado, va en contra de la lógica de la descentralización y, además, no tiene mucho sentido en una transferencia incondicional.

En todo caso, más allá de las limitaciones conceptuales, calcular G_j tiene un problema práctico esencial, que es, evidentemente, cómo determinar el coste estándar, c^h , las variaciones regionales de precios, dp_j^h , y de costes, dc_j^h .

Algunos países realizan esfuerzos notables para estimar ecuaciones como [12] para todos o algunos de los bienes descentralizados⁵⁴. El caso más significativo es el de Australia, donde se distinguen 41 tipos de bienes que proveen los Estados y Territorios y para cada uno de ellos se determina el coste en base a varios cientos de factores que se agrupan en tres categorías: a) factores de escala, b) factores demográficos y c) factores de entorno (físicos y económicos). Este ímprobo esfuerzo lejos de aportar precisión y consenso, genera arbitrariedad en las mediciones y falta de transparencia. En la financiación de los municipios, Japón y Holanda utilizan también métodos detallados de estimación de la necesidad gasto por gasto.

Las dificultades para estimar fórmulas como [12] han llevado a muchos países a realizar ajustes genéricos ad hoc. Simplemente se considera que la necesidad de una región depende genéricamente de factores como el tamaño, la dispersión, la orografía, la estructura de la población, etc., y estos factores genéricos de necesidad se incorporan de diversas formas en el cálculo de las transferencias que reciben las regiones. La forma más frecuente es construir una índice de necesidad relativo de cada región ponderando los factores que se consideren relevantes. De esta forma, el índice de necesidad de la región j , I_j , será:

$$I_j = \sum_h a^h \frac{X_j^h}{X^h} = \sum_h a^h I_j^h \quad [13]$$

donde $0 < a^h < 1$, es el peso asignado al indicador h de necesidad ($\sum a^h = 1$), X_j^h el valor del indicador h en la región j , $X^h = \sum X_j^h$ el valor del indicador para el total del país, e $I_j^h = X_j^h / X^h$ la necesidad relativa de j en la competencia h . Calculado este índice, la determinación

⁵³ Excepto, obviamente, por variaciones en coste y necesidad.

⁵⁴ Sobre la medición de la necesidad en teoría y en la práctica, véase Boix y Martínez Vazquez (2004) y Saha (2007).

de la necesidad global de cada región, o de las transferencias igualatorias que debe recibir, se realiza utilizando el índice regional de necesidad. Por ejemplo, en España la necesidad de una CA, j , se mide como:

$$G_j = b \left(\sum_h a^h I_j^h \right) \quad [14]$$

donde b son los recursos destinados a las CC.AA., supuestamente iguales a la necesidad global. Suiza, por ejemplo, también utiliza una fórmula del tipo como [14] para distribuir las transferencias igualatorias entre los cantones. Obviamente, utilizar una fórmula como [14] es equivalente a distribuir el $a^h\%$ de los fondos en proporción al indicador h .

En Alemania, como ya se ha señalado, el sistema de igualación se basa en hacer muy iguales los recursos per cápita de los *Länder*. El sistema, no obstante incluye un ajuste por necesidad ya que al calcular los recursos per cápita, la población de los ciudades estado se aumenta artificialmente en un 35%. También se aumenta la población de algunos otros *Länder*.

El problema de las mediciones de necesidad ad hoc es evidente, ¿qué factores deben incluirse a la hora de determinar la necesidad y qué peso debe darse a cada factor? Esta pregunta no tiene una respuesta clara. Se puede intentar recurrir a técnicas estadísticas⁵⁵, pero salvo que todas las regiones tengan preferencias muy parecidas por la provisión pública, los resultados pueden ser poco robustos. En la práctica, las cosas son mucho menos sofisticadas y la elección de variables y pesos se basa en el compromiso político entre las regiones y el gobierno central. Estos compromisos, sin embargo, incluso si aceptados, no dejan de ser decisiones arbitrarias que serán cuestionadas por quienes se consideren perdedores y se modificarán tan pronto como cambien los equilibrios políticos que los crearon. El caso español, que se basa en indicadores ad hoc de necesidad, ilustra bien estos problemas⁵⁶ que, por otra parte, son comunes en los países que usan este tipo de reglas de medición de la necesidad. Y esto no es extraño porque, las fórmulas basadas en indicadores genéricos de necesidad son fórmulas arbitrarias que, lejos de medir cualquier necesidad real simplemente revisten como necesidad lo que son compromisos políticos.

La conclusión parece evidente. Por un lado puede ser deseable compensar las diferencias de necesidad pero por otro hacerlo está plagado de problemas conceptuales y prácticos. A un nivel conceptual, no tiene mucho sentido utilizar transferencias incondicionales para igualar diferencias de necesidad. Aun nivel práctico, no hay técnicas para medir las diferencias de necesidad que produzcan resultados fiables. Estas dificultades no parecen, sin embargo, haber desanimado demasiado a los países descentralizados porque todos excepto Canadá (que se limita a igualar la capacidad fiscal) introducen elementos de necesidad

⁵⁵ Se puede por ejemplo realizar un análisis econométrico para ver la relación que hay entre el gasto total de las regiones en el pasado y determinados indicadores de necesidad (dispersión de la población, estructura de edad de la población, etc.).

⁵⁶ Véase la sección 6.

más o menos amplios en el diseño de las transferencias incondicionales igualatorias. De igual forma, muchos países no federales introducen elementos de necesidad a la hora de financiar a los ayuntamientos y otros gobiernos locales⁵⁷.

Dados los problemas de medición, los ajustes por necesidad, de existir, deberían limitarse a casos muy específicos y basarse en indicadores transparentes y sencillos como, por ejemplo la estructura de edades de la población o el número de usuarios (que puede diferir de la población en general por el turismo o porque no todos estén cubiertos por las prestaciones). Cualquier otro ajuste se debería basar en un estudio previo que evidenciara que el factor por el que se desea ajustar incide, efectivamente, de forma significativa en el coste de provisión.

■ 4.3. Igualación en las federaciones

El cuadro 7 compara las características de las transferencias incondicionales igualatorias en las federaciones más importantes. Cabe recordar que, a diferencia de todos los demás países, en los EE.UU no hay ningún esquema de transferencias igualatorias entre Estados. La única igualación entre Estados se deriva implícitamente de los programas de sostenimiento de rentas que gestiona el gobierno federal: las prestaciones por desempleo, las ayudas temporales a las familias necesitadas, medicaid (que presta asistencia médica gratuita a los pobres), etcétera⁵⁸.

En Australia, Alemania y Canadá, el objetivo básico es que se puedan prestar servicios esencialmente iguales con impuestos esencialmente iguales. Esto conlleva la eliminación de diferencias fiscales en los tres países. En Canadá y Australia la eliminación se hace utilizando el sistema fiscal representativo (esencialmente el promedio⁵⁹), mientras que en Alemania se iguala la recaudación real. Sin embargo, dado que en Alemania los *Länder* no tienen capacidad normativa alguna en los impuestos, la igualación de impuestos reales es equivalente a utilizar el sistema fiscal representativo. Conviene señalar que en Alemania, tras la reforma realizada en el año 2005 al amparo del Pacto de Solidaridad II⁶⁰, la igualación es algo menor que previamente⁶¹. En todo caso, tras la igualación la capacidad fiscal per cápita

⁵⁷ Este es el caso de, por ejemplo, Reino Unido, Dinamarca, Holanda o Japón.

⁵⁸ Estos programas transfieren más renta a las regiones donde hay más pobres, lo que en cierta forma equivale a dar recursos a la región.

⁵⁹ Esto es, se garantiza a todas las regiones los mismos ingresos impositivos per cápita a unos tipos iguales al promedio del país (véase el apéndice 2).

⁶⁰ Se firmó en el año 2001 y entró en vigor en el 2005.

⁶¹ Esta reforma se deriva en buena medida de una sentencia del Constitucional que, ante la queja de algunos de los *Länder* más ricos (Baden-Württemberg, Bavaria y Hesse) ordenó reducir el grado de igualación.

ta de los *Länder*, no varía mucho y la distancia entre el más rico y el más pobre apenas supera el 10%⁶².

Canadá no realiza ningún ajuste por necesidad. En el otro extremo, como ya se ha señalado, Australia aplica un prolijo método para eliminar las diferencias de necesidad. Lo complicado del método, sin embargo, no evita la arbitrariedad y las quejas. Alemania a se limita a aumentar, a la hora de calcular los impuestos per capita de cada región, la población real de las ciudades estado y los *Länder* de menos poblados⁶³.

Suiza, por su parte, no trata de igualar las prestaciones sino, simplemente, de reducir las diferencias impuestas necesarias para financiar ciertas prestaciones mínimas. La fórmula de igualación, que entró en vigor el año 2008, tiene tres componentes: (a) Igualación de la capacidad fiscal (71% del fondo igualatorio), Igualación de costes de provisión (16% del fondo) y Fondo de Cohesión (13%), que es simplemente una compensación para los casos más difíciles. La igualación de la capacidad fiscal utiliza magnitudes macroeconómicas (las rentas factoriales) como indicadores de la capacidad fiscal. Los indicadores de necesidad son ad hoc e incluyen variables como la densidad de población, la superficie, población de más de 80 años, residentes extranjeros adultos (con más de 10 años de residencia), población que recibe asistencia social, etc.

Un elemento importante en el diseño de los sistemas de igualación es la sencillez. Un sistema complicado tenderá a ser rechazado porque, por su opacidad, transmitirá sensación de arbitrariedad. En este apartado los sistemas que ajustan sólo por capacidad o muy poco por necesidad (Alemania y Canadá) son mucho más sencillos y comprensibles que los que ajustan además por necesidades (Australia y Suiza).

El cuadro 7 evalúa también el consenso político sobre el sistema de igualación. Cualquier sistema de igualación conlleva beneficiar a las regiones menos ricas en relación a las más ricas. Si las regiones más ricas están en desacuerdo con el sistema de igualación lo cuestionarán y presionarán para que se cambie dando una sensación de inestabilidad permanente. Si su poder político lo permite, eventualmente, lograrán que el sistema se cambie. Evaluar el consenso tiene, obviamente, un componente muy subjetivo. Con todo, el cuadro 7 sugiere que en Australia (donde se juntan complejidad y ajustes prolijos por necesidad) el sistema recaba menos consenso que en otros países. En Suiza, donde el sistema acaba de ser reformado, el consenso es mayor.

Finalmente el cuadro 7 recoge quién es responsable del diseño de las transferencias igualatorias. Las diferencias son notables. En Australia es una agencia independiente quien

⁶² Véase Bundesministerium der Finanzen (2008).

⁶³ Por ejemplo la población de las ciudades estado (Berlín, Bremen y Hamburgo) se multiplica por 1,35. Esto hace que sus recursos per cápita disminuyan y que su aportación al fondo de igualación sea menor (si tuvieran unos recursos inferiores a la media, lo que recibirían sería mayor).

Cuadro 7

TRANSFERENCIAS IGUALATORIAS EN LAS FEDERACIONES

CARACTERÍSTICAS	AUSTRALIA	CANADÁ	ALEMANIA	SUIZA
Objetivo	Igual capacidad para proveer el mismo nivel de servicios con el mismo esfuerzo fiscal y la misma eficiencia de gestión	Que todas las provincias tengan niveles razonablemente similares de servicios con niveles razonablemente similares de imposición	Igualar la diferencia de capacidad fiscal de los Estados	Niveles mínimos aceptables de ciertos servicios públicos sin cargas fiscales mucho más elevadas en unos cantones que en otros
Cuantía	Ad hoc	Fórmula	Fórmula	Ad hoc
Distribución	Fórmula	Fórmula	Fórmula	Fórmula
Igualación de la capacidad fiscal	Sí, SFR	Sí, SFR	Sí, Recaudación Real	Sí, Utilizando datos macroeconómicos
Igualación de la necesidad fiscal	Sí	No	No (sólo tamaño de la población y la densidad)	Algunos
Complejidad del programa	Alta	Baja	Baja	Media
Consenso político	No (?)	Sí (?)	Sí (?)	Sí
Propone reformas	Agencia Independiente	Comisión Inter-gubernamental	Pacto de Solidaridad II	Gobierno Federal

SFR= Sistema Fiscal Representativo.

Fuente: Warren (2006).

gestiona el sistema mientras que en Canadá es una comisión entre niveles de gobierno. En Alemania, el sistema actual se deriva del denominado Pacto de Solidaridad II, firmado en el año 2001. Finalmente, en Suiza el programa de transferencias incondicionales corresponde al gobierno federal.

Tomando todo en cuenta quizá la conclusión más importante es que en el ámbito de la igualación entre regiones no hay pautas internacionales. Cada país aplica métodos que tienen que ver con su tradición histórica y sus equilibrios políticos más que con el diseño económico racional. El país federal más importante —los EE.UU.— ni siquiera tiene un sistema de transferencias igualatorias entre las regiones. Entre los que lo tienen se busca, obviamente, la igualdad entre regiones. El objetivo declarado suele ser la prestación de servicios similares con impuestos similares. Pero la traslación de este principio varía notablemente. Todos los países tratan de igualar la capacidad fiscal, aunque en Suiza se hace de forma más difusa y con menos intensidad. Hay países que, como Canadá, no toman en cuenta las diferencias de necesidad. Otros, lo hacen con grados de complejidad e intensidad distinta. El extremo es Australia, donde se realizan grandes esfuerzos para compensar diferencias de necesidad. El resultado final, sin embargo, no puede ocultar una sensación de arbitrariedad.

Por otro lado, el consenso sobre el sistema varía entre países y Australia es donde la falta de acuerdo es mayor. Finalmente, los programas pueden ser responsabilidad de agentes muy diferentes que van desde Agencias independientes hasta comisiones intergubernamentales, pasando por acuerdos políticos globales (Pacto de Solidaridad II).

El cuadro 8 recoge la importancia que tienen las transferencias en la financiación regional de diferentes federaciones. Para interpretar este cuadro quizá convenga recordar que, como ya se ha señalado, la participación en los ingresos del Estado es simplemente una transferencia incondicional de base territorial. Teniendo esto en cuenta, la única financiación real que no se recibe vía transferencias son lo que en el Cuadro 8 se denomina impuestos autónomos.

Con esta interpretación, hay cuatro niveles básicos de autonomía fiscal. En primer lugar está Canadá donde las transferencias apenas llegan al 25% de los recursos regionales. En un segundo nivel, Suiza y Bélgica donde menos del 50% de los recursos se obtiene vía transferencias. En España, la dependencia de transferencias se sitúa en torno al 70%, un nivel similar al de Italia. Finalmente, en Australia, Austria y Alemania casi la totalidad de la financiación proviene de transferencias.

Si, por otro lado, se excluyen las participaciones en los ingresos de las transferencias, España pasa a estar entre los países con más transferencias, a un nivel similar al de Austria y algo por debajo de Italia. Bélgica, Canadá y Alemania son quienes menos dependen de las transferencias (no derivadas de la participación en los impuestos).

Cuadro 8

IMPORTANCIA DE LAS TRANSFERENCIAS EN LAS FEDERACIONES (2002)

	IMPUESTOS ¹				TRANSFERENCIAS ¹			TOTAL
	Autónomos	Participación	Otros	Total	Condicionales	Incondicionales	Total	
Australia	41,1	34,4		75,5	21,9	2,7	24,6	100
Austria	3,7	43,5	5,5	52,7	37,4	10,0	47,4	100
Bélgica	57,1	32,4		89,5	9,7	0,8	10,5	100
Canadá	76,0	5,5		81,5	3	15,5	18,5	100
Alemania	1,9	68,2	8,9	79,0	21	0,0 ²	21,0	100
Italia	36,9	11,4		48,3	14,8	36,9	51,7	100
Suiza	57,4	6,1		63,5	28	8,5	36,5	100
España	32,6	23,3		55,9	7	37,1	44,1	100

1. En porcentaje de los ingresos de las regiones. 2 En Alemania las transferencias incondicionales redistributivas son de una región a otra, por lo que el saldo neto de todas ellas es cero. Obviamente este saldo no mide la importancia de las transferencias incondicionales en la financiación regional.

Fuente: OECD (2006).

Finalmente, los países donde las transferencias incondicionales (que son las puramente redistributivas) tienen más peso son, con mucho, España e Italia. En estos países la redistribución supone casi el 40% de la financiación de las regiones mientras que, por ejemplo, en Canadá apenas llega al 15% y en Austria es el 10%.

Tomando todo en cuenta, la conclusión sería que, desde una perspectiva comparada, en España, los gobiernos regionales dependen relativamente menos de las transferencias totales, pero relativamente más de las transferencias igualatorias.

■ 4.4. Igualación y esfuerzo fiscal

Muchas veces se argumenta que la igualación de recursos desincentiva el esfuerzo fiscal por parte de las regiones pobres. Este desincentivo se acaba manifestando en una intensidad menor en la gestión de los impuestos regionales y en unos tipos impositivos regionales más bajos. El primer problema puede ser sustancialmente más importante en países como Alemania o Suiza donde las regiones recaudan no sólo sus propios impuestos sino también los impuestos del gobierno federal. Para paliar este problema se sugieren dos tipos de medidas:

- a) Limitar el alcance de la igualación de recursos de tal forma que las regiones más pobres se vean forzadas a recaudar más de sus ciudadanos (por la vía de mejor gestión o tipos más altos)
- b) Introducir una prima al esfuerzo fiscal dentro de la fórmula igualatoria [10]. La forma concreta del término de ajuste por el esfuerzo fiscal, dependerá de la forma de medir el esfuerzo fiscal. Una forma de hacerlo sería definir el esfuerzo fiscal de la región j como el cociente entre la recaudación real y la capacidad recaudatoria, E_j , e introducir un término de ajuste en las fórmulas perecuatorias⁶⁴:

$$\lambda (E_j - 1) C_j = \lambda (T_j - C_j)$$

donde C_j es la capacidad recaudatoria de la región j , T_j su recaudación, $E_j (=T_j/ C_j)$ el esfuerzo fiscal y λ un parámetro entre 0 y 1 que mide la importancia que se quiere asignar al esfuerzo fiscal. Como:

$$\lambda \sum_j (E_j - 1) C_j = \lambda \sum_j (T_j - C_j) = 0^{65}$$

al introducir el esfuerzo fiscal simplemente se transferirían recursos a la tasa λ de las regiones con esfuerzo bajo a las regiones con esfuerzo alto.

⁶⁴ En el apéndice 2 se analiza la cuestión de cómo medir el esfuerzo fiscal.

⁶⁵ Por definición $\sum_j T_j = \sum_j C_j$, véase el apéndice 2.

Sobre la inclusión del esfuerzo fiscal en las fórmulas igualatorias, lo primero que hay que señalar es que el objetivo de estas fórmulas es, precisamente, evitar que las regiones pobres tengan que poner impuestos más elevados que las ricas para poder financiar las prestaciones públicas básicas. En ese sentido es cierto que la igualación desalienta el esfuerzo fiscal de las regiones pobres. Pero es algo deseable por razones de equidad y de hecho para muchos no sería deseable que las regiones pobres tuvieran que tener un IRPF o un IVA más elevado que las ricas para financiar sus prestaciones. De hecho, como ya se ha señalado, el objetivo de muchas formulas es, precisamente eliminar las diferencias de capacidad fiscal garantizando que con los mismos impuestos se puedan prestar los mismo servicios.

Otra forma de desincentivo sería que las regiones pobres buscaran deliberadamente recaudar menos para así obtener más fondos igualatorios. Esto es que pusieran tipos excesivamente bajos o gestionaran mal los impuestos para recaudar menos y así obtener más fondos igualatorios. Evidentemente esto podría ocurrir si la cantidad de fondos que recibe una región depende de su recaudación real (T_i). Pero nadie racional diseñaría una transferencia igualatoria con estas características. Simplemente bastaría con que a efectos del fondo igualatorio la recaudación de una región se midiera mediante su capacidad fiscal (C_i) en vez de mediante su recaudación (T_i) para que este tipo de incentivos perversos desaparecieran. En España, aunque la forma de medir la capacidad recaudatoria es muy insatisfactoria, se hace así y el cálculo de los impuestos que se han transferido a las CC.AA. se hace utilizando lo que se denomina recaudación normativa, que no es otra cosa que una estimación de la capacidad recaudatoria⁶⁶.

Dado lo anterior no parece haber razones para primar el esfuerzo fiscal en las fórmulas igualatorias. Muy al contrario, esto iría en contra de la eficiencia y la equidad. En el caso de la eficiencia, cuando se incluye en esfuerzo fiscal en las fórmulas igualatorias, surgen al menos dos tipos de problemas. Primero, se beneficia a quienes gastan más (y por tanto tienen impuestos regionales más altos). Sencillamente no hay razones que justifiquen dar transferencias mas altas (e implícitamente hacer pagar el coste a las demás regiones) a las regiones que decidan gastar más porque, por ejemplo, quieren iluminar todas sus carreteras. Segundo, incentiva expansiones ineficientes del gasto porque cada euro de impuestos aumenta los recursos en más de un euro.

En cuanto a la equidad, estimular el esfuerzo fiscal, penaliza a las regiones pobres porque les obliga a tener tipos impositivos más altos que las regiones ricas. La razón es que, dada la progresividad del sistema fiscal, a igualdad de tipos la presión fiscal en las regiones pobres es menor que en las ricas⁶⁷.

⁶⁶ Véase la sección 8.4.

⁶⁷ El IRPF es progresivo nominalmente y otros impuestos (como por ejemplo Sociedades o algunos impuestos indirectos) los son de facto en términos recaudatorios.

■ 5. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA.

El proceso de descentralización en España ha sido asimétrico en muchos sentidos. La asimetría más importante es, obviamente, la que se ha producido entre los sistema común y foral⁶⁸. Pero entre las CC.AA. de régimen común también ha habido diferencias. En el lado del gasto, ha habido una diferencia en la velocidad de asunción de competencias. Un grupo de CC.AA., a las que se denominó «CC.AA. de techo competencial alto» o del artículo 151⁶⁹ asumieron en los primeros años de la descentralización las mismas competencias que el resto, más la Educación y la Sanidad. Este grupo estaba formado por Andalucía, Cataluña, Galicia, Navarra y el País Vasco. El resto de las CC.AA., a las que denominó «CC.AA. de techo competencial bajo» o del artículo 143 sólo asumió el grupo básico de competencias⁷⁰, al que se denomina *Competencias Comunes*. No obstante esto, en el caso de Canarias y Valencia se actuó de una forma especial. Su Estatuto de Autonomía se aprobó por el artículo 143 pero paralelamente se aprobó una Ley Orgánica de transferencia, que ampliaba el techo competencial establecido en el mismo. Por ello también se las denominó CC.AA. de techo alto y, de facto, se asimilaron a las del artículo 151.

En todo caso, las diferencias competenciales entre CC.AA. se fueron reduciendo en el tiempo de forma progresiva en un proceso en el que primero todas las del 143 asumieron la Educación y, posteriormente la Sanidad. Esta igualación vía asunción de la Sanidad, se produjo en el año 2002. Subsisten, no obstante, pequeñas diferencias, ya que algunas CC.AA. aún no han asumido algunas competencias y otras tienen competencias especiales que no se generalizarán a todas⁷¹.

Desde el punto de vista de la financiación autonómica, estas diferencias competenciales se han traducido en que hasta el año 2002 no ha habido un modelo único de financiación que abarcara todas las competencias. Previamente había dos submodelos, uno para la sanidad y otro para las demás competencias (incluida la Educación).

Además de los recursos generales ligados a la necesidad, el sistema de financiación de las CC.AA. incluye un fondo adicional, denominado *Fondo de Compensación Interterritorial (FCI)*, destinado a financiar las inversiones de las CC.AA. Tras diversas reformas en su

⁶⁸ Sobre esta cuestión véase, por ejemplo, Zubiri (2007).

⁶⁹ Esto se referiría al artículo de la Constitución por el que accedieron a la Autonomía. Esta vía estaba abierta a las CC.AA. denominadas históricas (Galicia, Cataluña y el País Vasco) o a quienes aceptaban unos requisitos más estrictos (en términos de aprobación por los ciudadanos) de sus estatutos de autonomía.

⁷⁰ Montes, urbanismo y vivienda, carreteras, puertos y aeropuertos sin actividad comercial, aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos, protección del medio ambiente, patrimonio monumental, bibliotecas, museos y conservatorios, instituciones de autogobierno y ferias interiores, promoción de comercio y turismo.

⁷¹ Por ejemplo en el año 2008 aún hay seis CA.AA. que no han asumido la Administración de Justicia. De igual forma la competencia en Instituciones Penitenciarias sólo la ha recibido Cataluña y, en su caso, sólo la podrán recibir otras cuatro CC.AA. (Aragón, Andalucía, País Vasco y Navarra).

dotación y objetivos, desde 1990 el fondo se limita a distribuir recursos entre las CC.AA. más pobres⁷².

Finalmente, hay que señalar que Canarias cuenta con un Régimen Fiscal Especial, denominado *Régimen Fiscal Canario*. En virtud de este régimen, en Canarias no se aplican algunos impuestos que sí existen en el resto de España (el IVA, por ejemplo) y, Canarias puede crear impuestos propios y quedarse con lo recaudado (por ejemplo, el Impuesto General Indirecto Canario, que es una versión del IVA aplicada en Canarias).

En lo que sigue se revisará la evolución histórica y características actuales de los tres componentes del sistema de financiación: el modelo general, la financiación de la sanidad, y el Fondo de Compensación Interterritorial.

■ 5.1. Esquema general de la financiación autonómica

En lo esencial, el diseño del sistema de financiación de las CC.AA y sus reformas se ajusta al siguiente esquema. El punto de partida es determinar la financiación en un año concreto (año base o, hasta el 1987, año de la transferencia de la competencia de gasto). Para ello se calcula, en primer lugar, la necesidad, N_j , de cada una de las quince CC.AA de régimen común ($j = 1, 2, \dots, 15$). La forma concreta de determinar N_j ha ido variando a lo largo del tiempo, pasando desde el coste estimado de provisión de las competencias autonómicas a comienzos de los 80, a unos indicadores muy imperfectos de necesidad en la actualidad.

La necesidad estimada se cubre con, esencialmente, tres tipos de fuentes de ingresos. Por un lado impuestos cedidos, TC , y tasas afectas a los servicios transferidos, TA , y, por otro, transferencias del Estado, TE . El nombre concreto de esta transferencia ha ido cambiando en el tiempo (porcentaje de participación en los ingresos del Estado, PPI , participación en los ingresos del Estado, PIE , o Fondo de Suficiencia, FS). De esta forma se tiene que para CA, j , se cumple que:

$$N_j = TC_j + TA_j + TE_j \quad [15]$$

de donde,

$$TE_j = N_j - TC_j - TA_j \quad [16]$$

esto es, la transferencia del Estado que recibe una CA es igual a la parte de su necesidad no cubierta con los impuestos cedidos y las tasa afectas a los servicios transferidos. El cálculo [16] sólo se realiza una vez en cada periodo. Para el resto del periodo (ya sea el periodo

⁷² Las CC.AA. que sean calificadas como Objetivo 1 según la UE. Esto es, aquellas cuya renta per cápita (ajustada por paridades de poder de compra) sea inferior al 75% de la media de la UE.

transitorio, los quinquenios, o el periodo definitivo⁷³), los TC y las TA crecen a la tasas en que lo haga la recaudación por esos conceptos en la CA, y las transferencias del Estado del Estado según la recaudación del Estado. De esta forma, los recursos de la j -ésima CA en el año t , R_j^t , son:

$$R_j^t = TC_j(1+I_j^t) + TA_j(1+IT_j^t) + TE_j(1+I_E^t) \quad [17]$$

donde I_j^t es la tasa de crecimiento de los impuestos cedidos (total o parcialmente) a la CA entre el año base y el año t , IT_j^t es la tasa de crecimiento de las tasa afectas, e I_E^t es la tasa de crecimiento de los impuestos recaudados por del Estado⁷⁴.

■ 5.1.1. Efectos financieros de la cesión de impuestos

Supongamos ahora que se aumenta la cesión de impuestos a la j -ésima CA en ΔTC_j . A partir de las ecuaciones [16] y [17], se pueden comprobar inmediatamente los efectos financieros de esta cesión tanto en el año base de la cesión como en los años posteriores⁷⁵:

$$\Delta TE_j = -\Delta TC_j \quad [18]$$

$$\Delta R_j^t = \Delta TC_j(1+I_j^t) + \Delta TE_j(1+I_E^t) = \Delta TC_j(I_j^t - I_E^t) \quad [19]$$

La ecuación [18] dice simplemente que, como al ceder más impuestos la necesidad estimada no cambia, en el año en que se cede un impuesto, a cada euro de nuevos impuestos cedidos, le acompaña una reducción de un euro en las transferencias del Estado a la CA. De esta forma, en el año de la cesión los recursos totales destinados a la CA no cambian porque la necesidad estimada no cambia.

La ecuación [19], por su parte, establece que en los años siguientes a la cesión el efecto financiero depende de si la recaudación en la CA crece más o menos rápido que la recaudación del Estado⁷⁶. Y la razón es obvia. Una cesión de impuestos sustituye transferencias del Estado (que crecían según la recaudación del Estado) por recaudación propia. Por tanto

⁷³ Como se detalla más adelante, de forma bastante incomprensible, el modelo aprobado en el año 2002 preveía que los valores calculados en ese año (en particular el del Fondo de Suficiencia) se tomaran como válidos para siempre, excepto por una actualización.

⁷⁴ Los impuestos concretos que han determinado I_E^t ha variado a lo largo del tiempo aunque en lo esencial siempre han sido igual a lo que el gobierno central recaudaba por impuestos no cedidos (a este conjunto de impuestos se le ha denominado, según los casos ITAE, por ingresos tributarios ajustados estructuralmente, o ITE, por ingresos tributarios del Estado).

⁷⁵ Las cesiones de impuestos siempre se han realizado sin aumentar los recursos recibidos por las CC.AA. Esto es, sin aumentar la medida de la necesidad.

⁷⁶ Hay un efecto de segundo orden que se ha ignorado en la ecuación [19]. Como se ceden nuevos impuestos (total o parcialmente) el índice de crecimiento I_E^t será distinto porque se aplicará a un conjunto de impuestos diferente.

será beneficiosa cuando la recaudación propia crezca por encima de la del Estado⁷⁷. En el corto plazo no parece probable que haya grandes divergencias entre I_j^t y I_E^t por lo que es probable que los efectos financieros sean limitados.

Merece la pena resaltar que la cesión no siempre será más beneficiosa para las CA más ricas porque, como muestra [19], los efectos dependen no de lo que se recaude en la CA por el impuesto cedido (que previsiblemente será mayor per cápita y en porcentaje del PIB en las CC.AA más ricas), sino de la variación porcentual (crecimiento) de la recaudación en la CA. Si el crecimiento en la CA por los nuevos impuestos cedidos excede del crecimiento promedio de la recaudación (no cedida) en el conjunto de España, la CA aumentará sus recursos⁷⁸. Como, es perfectamente plausible, incluso probable, que la tasa de crecimiento sea mayor en una CA pobre que una rica, las cesiones de impuestos pueden ser más beneficiosas para las CC.AA. pobres que para las ricas. Esto será así, por ejemplo, cuando la CA pobre crezca más rápido que la rica⁷⁹.

La conclusión es que la cesión de impuestos sólo beneficia en el largo plazo a aquellas regiones en los que estos impuestos crecen más rápido que la media nacional (de todos los impuestos no cedidos). Que ocurra esto es más plausible en las CA pobres que en las ricas.

■ 5.1.2. Participaciones en los impuestos y corresponsabilidad fiscal

Muchas veces se pide, en aras a una mayor corresponsabilidad, que se ceda un porcentaje mayor de impuestos a las CC.AA. Se argumenta que de esta forma el coste del gasto autonómico será más visible para los residentes en cada CA, y esto limitará las expansiones ineficientes del gasto y las demandas de más recursos al gobierno central. ¿Serán ciertas tantas ganancias de un aumento en el porcentaje de participación en los impuestos?

Para responder a esto consideremos la ecuación [15]. Como es evidente de esta ecuación, si se mantiene la noción de equidad (la financiación en base a la necesidad), cada euro adicional que se ceda en impuestos (aumentando por ejemplo el porcentaje de participación e el IRPF o de cualquier otra forma) reduce en un euro la transferencia del Estado en concepto de Fondo de Suficiencia.

⁷⁷ Obsérvese, no obstante, que se trata de tasas de crecimiento de impuestos distintos. La de la CA se refiere al crecimiento de los impuestos cedidos, y la del Estado a los impuestos no cedidos.

⁷⁸ El efecto nivel de la recaudación se anula al reducir la transferencia en el año base en la misma cuantía que lo recaudado por los impuestos cedidos.

⁷⁹ La evidencia empírica, tanto da España como de otros países sugieren que, en general, esto es así y las regiones pobres crecen más rápido que las ricas (véase, por ejemplo, Reig, E., 2007).

Cuadro 9

VARIACIONES ALTERNATIVAS EN LOS PORCENTAJES DE CESIÓN

	RECURSOS	IMPUESTOS	TRANSFERENCIA
Situación inicial	100	80	20
Situación final A	100	90	10
Situación final B	100	120	-20
Situación final C	110	120	-10

Dado esto, el efecto de aumentar la cesión de impuestos a una región es simplemente sustituir transferencias del Estado por recaudación regional, en una base de uno a uno (cada euro de más recaudado, reduce en un euro las transferencias), y es más que dudoso que esto tenga efecto alguno. Para ver esto supongamos que inicialmente una CA tiene unos recursos de 100 euros de los que 20 provienen de impuestos y 80 de una transferencia del Estado (cuadro 9). Supongamos ahora que se aumentara la participación de la CA en el IRPF y otros impuestos hasta 90. Consecuentemente la transferencia del Estado se reduce a 10. Para el gobierno regional no ha cambiado nada. Tiene los mismos recursos (100) y la misma capacidad de aumentar sus ingresos que antes. ¿Por qué debería modificar su comportamiento? Si antes de la cesión adicional se quejaba de insuficiencia de recursos, después lo seguirá haciendo. Y si antes de la cesión adicional se negaba a obtener más ingresos aumentando la presión fiscal sobre sus residentes, después de la cesión adicional ocurrirá lo mismo.

Incluso peor, si la cesión es excesiva, la CA tendrá que realizar una transferencia por el exceso de los impuestos cedidos sobre su necesidad estimada (situación final B). Esto hará que la CA pueda, si quiere, esgrimir que incluso le quitan recursos necesarios para financiar su gasto y refuerce su oposición a aumentar sus impuestos propios para aumentar su gasto. Simplemente pedirá reducir lo que transfiere al gobierno central.

Una tercera opción es que junto con la cesión se aumenten los recursos totales de la región (situación C). En este caso, si el aumento es suficiente desde la perspectiva de la región, su comportamiento puede cambiar y puede aceptar financiar los gastos adicionales con impuestos adicionales sobre sus residentes. Sin embargo, si considera que los nuevos recursos son insuficientes, su comportamiento no variará.

La conclusión es que la cesión adicional de impuestos a las CC.AA. no supone nada en términos de eficiencia o estabilidad del sistema salvo que conlleve una alteración de la distribución de recursos, bien sea aumentando los que se dedican al conjunto de las regiones, bien sea mejorando los recursos de algunas regiones que tienen mayor poder político e influencia.

Con todo, nuevamente, más allá de lo económico está la causalidad política de la descentralización. Sencillamente, las regiones pueden desear tener un poder tributario más

amplio que el que exige la eficiencia o la equidad globales. En este contexto, aunque no aporte nada a la eficiencia o la equidad, aumentar la participación de las regiones en algunos impuestos puede dar satisfacción a algunos objetivos de políticos. Este aumento debe hacerse, sin embargo, bajo la condición de que no altere la distribución de los recursos entre regiones porque, de otra forma, se modificaría la solidaridad entre regiones. Por ejemplo, en el caso de las CC.AA. cualquier cesión adicional de impuestos debe hacerse bajo la premisa de que, como ocurre ahora, cada euro adicional cedido en impuestos debe reducir en un euro lo que se recibe del Fondo de Suficiencia. Además, se debería evitar que como resultado de la cesión adicional alguna CA más pasara a tener un Fondo de Suficiencia negativo, porque esto podría traducirse en mayor conflictividad futura.

■ 5.2. El modelo general

La evolución del sistema de financiación está resumida en el cuadro 10. Tras y como muestra este cuadro, el sistema de financiación de las CC.AA. se puede dividir en varios subperiodos. En el periodo inicial, denominado transitorio y que se extiende entre 1978 y 1986, se realiza la transición de un Estado unitario a un Estado descentralizado utilizando el método del *coste efectivo de provisión*. Según este método, se dotaba a las CC.AA. de unos recursos iguales a lo que el Gobierno central se gastaba previamente en las competencias transferidas y, posteriormente, esta cantidad se incrementaba, esencialmente, según lo que crecían los impuestos recaudado por el Estado. A partir de 1987 la financiación pasó a regularse por leyes quinquenales. Esto suponía que, de facto, el sistema se renegociaba cada cinco

Cuadro 10

EVOLUCIÓN TEMPORAL DEL MODELO GENERAL

1978-1986. Periodo Transitorio: Coste efectivo de provisión. El criterio básico de asignación de distribución de recursos es la necesidad estimada. Sólo se ceden impuestos de escasa capacidad recaudatoria.

1987-1991. Indicadores de Necesidad relativa. Pesos e indicadores ad hoc para no cambiar demasiado el statu quo. La financiación se sigue basando en la necesidad estimada.

1992-1996. Cambio en los Indicadores de Necesidad relativa. Pesos e indicadores ad hoc. Numerosas restricciones para que no cambie demasiado el statu quo. Cesión de hasta el 15% del IRPF con restricciones por si cae la recaudación futura o aumenta mucho. La necesidad sigue siendo el criterio básico de financiación.

1997-2001. No hay Indicadores de necesidad. En el año base la necesidad se identifica con lo que se recibía con el sistema previo. Cesión de hasta el 30% del IRPF, aunque sólo el 15% con capacidad normativa. Garantías de evolución del IRPF. Andalucía, Castilla La Mancha y Extremadura no aceptan el nuevo sistema.

2002. Se eliminan las revisiones quinquenales y el sistema quiere ser definitivo. Se vuelve a los indicadores de necesidad ad hoc, garantizando que los resultados iniciales no sean muy distintos a lo previo. Se ceden total o parcialmente el IVA y los especiales de fabricación, además de aumentar la cesión del IRPF. En el corto plazo la necesidad sigue determinando el sistema. En el muy largo plazo, podría haber algo de territorialidad.

años. En cada caso se determinaba una distribución inicial de recursos para el año inicial, denominado año base, y la financiación de los demás años se obtenía aumentando la del año base según el crecimiento de los ingresos del Estado⁸⁰. Este procedimiento se aplicó durante quince años (quinquenos, 1987-91, 1992-96, 1997-01). En el año 2002 se aplicó un nuevo sistema que pretendía ser permanente. Nuevamente, se partía de una distribución de recursos para un año base y para el resto de los años, parte de la financiación crecía según los impuestos del Estado y parte según los impuestos de las CA. Esta dualidad, (parte de la financiación crece según los impuestos del Estado y parte según los impuestos propios) ya se producía antes, pero es a partir del año 2002 cuando adquiere una importancia cuantitativa significativa, porque es cuando se produce una transferencia notable de capacidad fiscal⁸¹.

Como pone de manifiesto el cuadro, en todos los periodos, la base de la financiación de las CC.AA. siempre ha sido una definición bastante arbitraria de necesidad. En realidad en España nunca se ha hecho un estudio sobre los determinantes de la necesidad. Simplemente, en cada modificación del sistema, los indicadores de necesidad relativa se han escogido de tal forma que dieran resultados no fueran muy diferentes a los del sistema anterior de tal forma que estos nuevos resultados fueran políticamente aceptables para todos. Además, para que no hubiera grandes cambios, las reformas siempre han incluido reglas de modulación que impedían que alguna CA ganara demasiado (o demasiado poco) en relación a la ganancia promedio⁸².

Por otro lado, a lo largo del proceso se ha ido aumentando la cesión de impuestos. Sin embargo, como por cada euro cedido de impuestos, las transferencias del gobierno central a la CA se han reducido en un euro, el proceso de cesión de impuestos no ha variado que la necesidad estimada haya seguido siendo el criterio esencial que determina los recursos de cada CA⁸³.

■ 5.2.1. *El periodo transitorio (1978-86)*

A finales de la década de los 80 del siglo pasado, España se encontró con que, por razones políticas, debía descentralizar a las CA una gran cantidad de gasto en un periodo de

⁸⁰ El año base era el último para el que se disponían de los datos necesarios para hacer el reparto inicial (población valor añadido, etc.). Generalmente el año base era anterior al quinquenio del que se trataba y la financiación de los años del quinquenio se obtenía incrementando la del año base según el crecimiento de los impuestos recaudados por el Gobierno Central.

⁸¹ Como se señala en la sección 5.5., hasta el año 2002 sólo se habían cedido impuestos con una trascendencia recaudatoria limitada, y una pequeña parte del IRPF.

⁸² Las reformas siempre han ido acompañadas de un aumento de los recursos globales destinados a las CC.AA.

⁸³ Véase la sección 5.1. para detalles adicionales.

tiempo corto. El método elegido fue el del denominada *coste efectivo de provisión*. Según este método, cuando el Estado transfería una competencia de gasto a una CA, al mismo tiempo le dotaba de unos recursos iguales lo que, previo a la transferencia, el Estado se gastaba en esa competencia en la CA en cuestión. De esta forma:

$$N_i = \text{Coste Efectivo de Provisión}$$

Una vez transferida y valorada la competencia, en los años siguientes el coste efectivo se actualizaba según la variación del denominado Gasto Equivalente del Estado⁸⁴. Este método solo permitía mantener los niveles de provisión que el Estado mantenía antes de la descentralización. La financiación de la nueva inversión se hacía a través del Fondo de Compensación Interterritorial, FCI⁸⁵.

El método del coste efectivo de provisión permitió descentralizar una parte importante del gasto público de forma rápida y sin que hubiera rupturas en la prestación de los servicios públicos. Sin embargo, parte implícitamente del supuesto de que la distribución espacial del gasto público antes de la descentralización era óptima en algún sentido (por ejemplo, garantizaba unos niveles uniformes de prestaciones en todas las CC.AA.). Evidentemente, esto no era así. Como la distribución inicial ha seguido condicionando de forma importante las siguientes reformas (que siempre han buscado que no hubiera grandes alteraciones del statu quo), en cierta medida el método del coste efectivo (y por extensión la distribución espacial del gasto público antes de la descentralización) sigue influyendo en el sistema actual.

Como en los demás periodos, los recursos para financiar el coste de los servicios transferidos provienen de dos fuentes. Por un lado impuestos cedidos y tasas afectas a los servicios trasferidos⁸⁶. Por otro una transferencia del Estado que cubre la diferencia entre necesidad y recaudación cedida. A esta transferencia se la denominó Participación en los Ingresos del Estado, (PIE).

■ 5.2.2. *Primera Ley Quinquenal (1987-91)*

Se abandona formalmente el método del coste efectivo de provisión y, en su lugar, los recursos asignados a las CC.AA. se distribuyen en proporción a ciertos indicadores de nece-

⁸⁴ Se define como el gasto del Estado correspondiente a los capítulos presupuestarios I (costes de personal), II (gastos de funcionamiento) y VI (gastos de inversión incluidas las inversiones conjuntas con la UE).

⁸⁵ Véase la sección 5.4.

⁸⁶ Los impuestos cedidos tienen una capacidad recaudatoria muy limitada. Son patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, tasa de juego e impuesto de lujo. Véase la sección 5.5. para la evolución de la cesión de impuestos.

sidad. Dado que la Educación sólo la tienen asumida algunas CC.AA. hay dos tipos de indicadores. Por un lado, los que se usan para distribuir los recursos comunes y por otro los que se utilizan para distribuir los fondos destinados a la Educación. El cuadro 11 recoge el peso dado a los diferentes indicadores de necesidad.

Los recursos (necesidad) de la *i*-ésima CA serán entonces,

$$N_i = (\sum_j a_j I_j^i) N^C + (\sum_j b_j I_j^i) N^E$$

donde N^C y N^E son los recursos destinados por el Estado a financiar las competencias comunes y la Educación de todas las CC.AA., a_j y b_j son los pesos dados a cada variable e I_j^i es el valor relativo (al conjunto de todas las CC.AA. de régimen común) del indicador j en la CA i .

En principio esto parece un cambio sustancial de filosofía. Sin embargo esto no es así porque la elección de variables y pesos fue totalmente ad hoc. Simplemente, las variables y pesos incluidos en el cuadro 11 no se derivan de ningún estudio de determinantes de necesidad. Muy al contrario, como es bien sabido, eran las que minimizaban el coste para el Estado de la financiación autonómica sujeto a que nadie perdiera recursos en relación al sistema anterior⁸⁷. De hecho, la restricción de que nadie perdiera con el nuevo sistema se estableció de forma explícita. El resultado fue que la nueva distribución de recursos seguía determinada en lo esencial por el coste efectivo de provisión.

Durante este quinquenio no hay nuevas transferencias de impuestos. La necesidad estimada se sigue financiando con transferencias del Estado (PIE), la recaudación por los impuestos cedidos tradicionales y las tasas afectas a los servicios traspasados. La primera

Cuadro 11

VARIABLES Y PESOS PARA LA DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS, 1987-1991

	COMUNES	EDUCACIÓN
Geo-Demográficas		
Población	59,0%	84,4%
Superficie	16,0%	15,0%
Insularidad	0,7%	3,1%
U. Administrativas	24,3%	
Constante		-2,5%
Redistributivas		
Riqueza relativa	4,2%	0,4%
Esfuerzo Fiscal	5,0%	1,7%

⁸⁷ Esto es un programa muy simple de programación lineal.

fuente evoluciona durante el quinquenio según los ingresos del Estado. La segunda y tercera, según la recaudación en la propia CA.

■ 5.2.3. Segunda Ley Quinquenal (1992-96)

En 1992 se elabora una nueva ley quinquenal que, en vez de diferenciar entre Competencias Comunes y Educación, diferencia entre CC.AA. que han recibido la transferencia en Educación y CC.AA. que no la han recibido⁸⁸. Las variables y pesos que se usan para distribuir los recursos entre cada tipo de CC.AA. están recogidos en el cuadro 12.

La novedad más significativa es que el sistema aparentemente da más peso a la población que el anterior. Con todo, las diferencias distributivas son pequeñas, porque se toma como punto de partida el statu quo (esto es el resultado distributivo del sistema anterior) y se establecen numerosas *modulaciones*. Esto es, reglas que acotan las variaciones máximas y mínimas de recursos que puede obtener cada CA en relación al statu quo⁸⁹. El objetivo es, obviamente, que la distribución de recursos entre CC.AA. no cambie demasiado.

Cuadro 12

VARIABLES Y PESOS PARA LA DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS, 1992-1997

	143	151
Geo-Demográficas		
Población	64,0%	94,0%
Superficie	16,6%	3,5%
Dispersión	2,0%	0,6%
Insularidad	0,4%	1,5%
Administrativas	17,0%	0,4%
Redistributivas		
Riqueza relativa	2,7%	2,7%
Esfuerzo Fiscal	1,8%	1,8%

⁸⁸ Obviamente, a efectos de comparación, 143 en el cuadro 12 es equivalente a competencias comunes en el cuadro 11, y 151 es la suma (ponderada) de Competencias Comunes y Educación.

⁸⁹ Las modulaciones son tan *claras* y evidentes como las siguientes: Ninguna CA puede crecer más del doble de la media (de su grupo) ni menos del 25% de la media. Si en el *ranking* de financiación per cápita se está más de tres puestos por detrás del *ranking* de pobreza, lo anterior no se aplica. La CA cuya renta per cápita sea inferior al 70% de la media nacional no podrá experimentar un aumento inferior a la media de su grupo, etcétera.

En este quinquenio se cede a las CC.AA. hasta el 15% de la recaudación del IRPF en su territorio⁹⁰. Esto, sin embargo, es algo más aparente que real por dos razones. Por un lado, como siempre, la cantidad a recibir se descuenta de la transferencia del Estado. Por otro, se establecieron *modulaciones* a la evolución del IRPF.

Debido a la cesión del IRPF, varias CC.AA. (Extremadura, Castilla y León y Galicia) se opusieron inicialmente al sistema. Sin embargo, a partir de 1995, la única que no aceptó el método fue Extremadura. Merece la pena señalar que la oposición a la cesión del IRPF tiene más que ver con una comprensión imperfecta del mecanismo de financiación que con las implicaciones reales de esta cesión. Aunque, efectivamente, las CC.AA. ricas recaudaban más per cápita que las pobres, esto no tenía ningún efecto sobre la financiación porque la recaudación estimada en el año base se resta de la PIE. En realidad, como ya se ha señalado⁹¹, al cederse un impuesto el único efecto real es que una parte de la financiación pasa de crecer a una tasa igual a la del crecimiento de la recaudación en el país (que es la tasa de crecimiento de la PIE), a crecer a la tasa de crecimiento del impuesto cedido a la CA.

■ 5.2.4. Tercera Ley Quinquenal (1997-2001)

La necesidad deja de medirse mediante indicadores y, simplemente, se hace igual a lo que recibía cada CA con el sistema anterior en el año base. Esto es:

$$N_i = \text{lo que se recibía con el sistema anterior}$$

En realidad esto no es muy diferente a lo que ocurrió en reformas anteriores. En los quinquenios anteriores se buscaron variables y pesos ad hoc que justificaran unos resultados previamente pactados y que, en lo esencial, mantenían el statu quo. De esta forma, lo único que se hizo en este caso fue evitar el la parodia habitual de buscar variables distributivas que acababan reproduciendo el statu quo.

La novedad más significativa fue que en aras a un supuesto aumento de la responsabilidad, se incrementó el porcentaje de cesión del IRPF que pasó del 15% al 30%. Nuevamente se estableció una modulación que, en este caso, fue una regla que garantizaba que lo obtenido en cualquier CA por la cesión del IRPF siempre crecería como poco a la misma tasa a la que creciera el PIB. Además, se concedió a las CC.AA. capacidad normativa en la mitad del IRPF cedido. Esta cesión del IRPF, hizo que Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura no aceptaran el modelo y siguieran guiándose por el sistema de financiación del quinquenio anterior.

⁹⁰ Para evitar que los recursos recibidos pudieran exceder del valor de las competencias asumidas, en las CC.AA. más ricas se redujo la participación. Así Baleares recibió el 10% del IRPF y Madrid el 5%.

⁹¹ Véase la sección 5.1.1.

■ 5.2.5. El modelo aprobado en el año 2002⁹²

En el año 2002 se realiza una reforma sustancial que intenta crear un sistema permanente de financiación evitando las revisiones quinquenales. La reforma incluye por primera vez la Sanidad en el modelo general y conlleva un aumento sustancial en la cesión de impuestos.

En cuanto a la necesidad, se retorna al sistema anterior de usar indicadores. Los usados para el conjunto del sistema son los recogidos en el cuadro 13. Como muestra este cuadro, en el nuevo sistema, la población determina el 51% de los recursos, aunque si se le añade la población protegida⁹³, la población relativa condiciona más del 80% de los recursos. En todo caso, como otras veces, el sistema está trufado de modulaciones para evitar que los resultados difieran mucho del sistema precedente y, por extensión, de lo políticamente aceptable.

La principal novedad del sistema es, además de la idea de que fuera permanente, un aumento sustancial en la cesión de (total o parcial) de impuestos a las CC.AA. En particular, se aumenta la cesión del IRPF al 33%, se cede el 35% del IVA, el 40% de los especiales de fabricación (hidrocarburos, tabaco, cerveza, alcoholes) así como la totalidad del impuesto sobre la electricidad, determinados medios de transportes y ventas de hidrocarburos en fase minorista.

Como siempre, la recaudación estimada de las nuevas cesiones se restó de la transferencia del Estado, que a partir del 2002 pasó de llamarse PIE a denominarse Fondo de Suficiencia (F5). Como siempre, las implicaciones financieras de estas cesiones de producirse, ocurrirían en el largo plazo y beneficiarían a las CC.AA, que crecieran más rápido.

Cuadro 13

VARIABLES Y PESOS PARA LA DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS, 2002

VARIABLE	PESO	VARIABLE	PESO
Población	50,86%	Insularidad	0,54%
Población protegida	32,51%	Superficie	2,27%
Población mayor de 65	12,05%	Dispersión	0,65%
		Constante	1,12%

Fuente. Elaboración a partir de las variables del sistema y del peso relativo de las competencias (véase sección 6).

⁹² Este sistema se analiza en detalle en la sección 6.

⁹³ La participación de las CC.AA. en la población protegida es muy similar. En el año 2006, casi la única diferencia significativa se daba en Cataluña donde la participación en la población protegida (16,3%) era algo mayor que en la población total (15,9%).

■ 5.3. Financiación de la Sanidad

A diferencia de la Educación, la Sanidad tuvo un sistema de financiación separado al del resto de las competencias. Esto se justificaba porque a comienzos de los 80 una parte importante de la Sanidad la financiaba la tesorería de la Seguridad Social (esencialmente con cotizaciones sociales) y, al mismo tiempo, la Ley General de Sanidad (LGS) vigente establecía que la asistencia sanitaria debería financiarse según la población protegida⁹⁴. Al amparo de esto comenzó a desarrollarse un sistema especial de financiación para la Sanidad. La evolución de este sistema está descrita en el cuadro 14.

Inicialmente, hasta 1992, la Sanidad se financió según el coste efectivo de provisión. No obstante esto, dada las provisiones de la LGS entonces vigente, se estableció un periodo de, como máximo, 10 años tras el cual el criterio de reparto debería cambiar del coste efectivo a la población protegida. En 1994 se aprobó un nuevo sistema basado ya sólo en la población protegida⁹⁵. La reforma estableció medidas para introducir mayor disciplina fiscal (por ejemplo, se prohibieron los créditos ampliables) y se estableció que los recursos destinados por el Estado a la financiación de la Sanidad, crecerían según el PIB.

En el año 1998 se revisó el modelo. En primer lugar se aumentó la cuantía de los recursos destinados a la Sanidad y se mantuvo como criterio básico de distribución la población protegida. Se crearon también unos fondos de pequeña cuantía⁹⁶ para evitar que nadie perdiera más del 0,25% en relación al modelo anterior (debido a la pérdida de población) y un fondo de docencia investigación y desplazados (distribuido según *saldo* de pacientes recibidos, número de MIR, etc.). Al igual que en el modelo anterior, los recursos crecían según el aumento del PIB.

Cuadro 14

EVOLUCIÓN DE LA FINANCIACIÓN DE LA SANIDAD

1984-1992. Coste Efectivo/Población Protegida.

1994-1997. Población Protegida. Crecimiento según el PIB.

1998-2001. Población Protegida. Crecimiento según PIB.

2002. Integración en el modelo general. Población Protegida, Envejecimiento, Insularidad. Crecimiento según la recaudación (del Estado y de la CA).

⁹⁴ Es la población total menos los colectivos protegidos por entidades de mutualismo administrativo (MUFACE, ISFAS, MUGEJU).

⁹⁵ Se creó, no obstante, un fondo de compensación por pacientes desplazados que se repartió sin criterios que se hicieran explícitos.

⁹⁶ Apenas suponían el 2% del total.

En el año 2001 se reformó la LGS y en apartado destinado a financiación se abandonó el criterio de población protegida. En su lugar se estableció que «La financiación de los servicios de asistencia sanitaria de la Seguridad Social transferidos a las Comunidades Autónomas se efectuará según el sistema de financiación autonómica vigente en cada momento». Por otro lado en el año 1989 comenzó un proceso de transformación de la Sanidad que pasó de financiarse básicamente con cotizaciones a financiarse, a partir del año 2000, exclusivamente con ingresos generales del Estado. De esta forma se pasó de una Sistema contributivo de Sanidad Pública, a un Servicio Nacional de Salud (asistencia general y gratuita financiada con impuestos).

Este cambio de filosofía, junto con la ausencia de argumentos sólidos para mantener la financiación al margen del sistema se tradujo en que, en la reforma del año 2002, la Sanidad se incorporó al modelo general. Las necesidades de cada CC.AA. se calculan en función de la población protegida (75%) y el envejecimiento (24,5%), dejando el 0,5% restante de los recursos para beneficiar a las islas. La conexión con el resto de las competencias autonómicas se realiza a partir de la transferencia del Estado para cubrir las necesidades (no financiadas con impuestos o tasas) de todas las competencias.

■ 5.4. El Fondo de Compensación Interterritorial (FCI)

Los rasgos esenciales de la evolución del FCI están resumidos en el cuadro 15. Tal y como muestra este Cuadro, el FCI es un instrumento creado en el artículo 158.2 de la Constitución. Este artículo establece que:

«Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión...»

Cuadro 15

EVOLUCIÓN DEL FONDO DE COMPENSACIÓN INTERTERRITORIAL

1978. Establecido en la Constitución (art. 158.2) que lo limita a inversiones destinadas a reducir la desigualdad territorial.

1980. La LOFCA establece los principios generales que deben aplicarse (dotación mínima del 30% de la inversión del Estado, criterios de distribución, etc.).

1984. Primera Ley del FCI: Se crea con carácter dual para: a) Financiar la inversión nueva de todas las CC.AA. y b) Reducir desigualdades entre CC.AA.

1986. El 25% del FCI se integra en la financiación incondicionada.

1990. El Fondo se limita a las más pobres. Sólo beneficia las regiones objetivo 1 según la UE. Se establece la fórmula actual de financiación.

2001. Se desdobra en dos fondos: a) El Fondo de compensación (para inversiones) y b) El Fondo complementario (para gastos corrientes asociados a las inversiones). Se explicita y aumenta la participación de Ceuta y Melilla.

En 1980 la LOFCA⁹⁷ desarrolla los principios generales que deben guiar a este fondo. En particular recoge la provisión constitucional de que fuera un fondo redistributivo destinado a financiar inversiones. También estableció una dotación mínima del 30% de la inversión pública, las variables que deberían tomarse en cuenta en la distribución y que se debía regular mediante leyes quinquenales. En la práctica las cosas fueron distintas. El sistema del coste efectivo de provisión financiaba unos niveles de prestación iguales a los que proveía el Estado antes de la descentralización. De esta forma no aportaba recursos para, en general, mejorar las prestaciones públicas y para, en particular, financiar inversiones nuevas. Este problema se intentó resolver asignando al FCI una doble función. Por un lado, financiar las inversiones nuevas de todas las CC.AA. y, por otro, reducir las desigualdades financiando más inversiones en las regiones más pobres. Con esta dualidad de objetivos se aprobó en 1984 la primera Ley del FCI. Esta Ley dotaba el fondo con el 30%⁹⁸ de la inversión real civil nueva del Estado y hacía beneficiarias del FCI a todas las CC.AA.⁹⁹. Esto confirió al FCI un carácter dual (redistribución y financiación de nuevas inversiones) que desvirtuó su naturaleza como fondo redistributivo. Con el objeto de ir reforzando el carácter redistributivo del fondo, en 1986 el 25% del FCI se integró en la financiación incondicionada. En 1990 se produjo una reforma sustancial del FCI que pasó tener un carácter exclusivamente redistributivo. Los tres cambios básicos fueron:

- a) El FCI pasó a financiar inversiones en exclusivamente las CC.AA. consideradas como objetivo 1 por la Unión Europea¹⁰⁰. De esta forma el FCI estableció una conexión entre el FCI y la política regional europea.
- b) La dotación del FCI pasó a ser el 30% de la inversión civil del Estado ponderado por el porcentaje de la población que representan las Comunidades beneficiarias e incrementado por la pobreza relativa de estas CC.AA.¹⁰¹.
- c) Se cambian los criterios de distribución, y el fondo pasó a repartirse en proporción la población (87,5% del fondo), el saldo migratorio en los últimos diez años (1,6%) número de parados (1%), la superficie (3%) y el número de entidades singulares¹⁰² por kilómetro cuadrado (6,9%). Una vez efectuado el reparto, el resultado

⁹⁷ Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁹⁸ Para 1984, 1985 y 1986 se aumentaba al 40%.

⁹⁹ El FCI 70% del FCI se distribuía entre CC.AA. en proporción inversa a la renta per cápita, el 20% en proporción al saldo migratorio, el 5% en proporción al paro y el restante 5% en proporción a la superficie. Además, las islas recibían una bonificación del 5% del total anterior más un 1% por cada 50Km de distancia a la península.

¹⁰⁰ Estas son las regiones cuyo PIB per cápita (ajustado por paridades de poder de compra, esto es por diferencias en los precios) fuera inferior al 75% de la media de la UE.

¹⁰¹ La dotación es $0,3 \cdot I \cdot (P_b/P_e) \cdot (vab_b/vab_e)$ donde I es la inversión civil del Estado, P es la población, vab el valor añadido per cápita, el subíndice b hace referencia al total de CC.AA. que reciben el fondo, y el e al total de España.

¹⁰² Esto es una unidad estadística utilizada por el INE, que se define como áreas de los términos municipales habitadas o excepcionalmente deshabitadas.

obtenido se corrige en función de la inversa de la renta por habitante de cada territorio y del hecho insular. Formalmente la fórmula es:

$$FCI_i = \left[\left(0,875 \frac{P_i}{\sum P_i} + 0,016 \frac{SM_i}{\sum SM_i} + 0,01 \frac{U_i}{\sum U_i} + 0,03 \frac{S_i}{\sum S_i} + 0,0069 \frac{ES_i}{\sum ES_i} \right) FCI + 3,624 \left(\frac{P_i}{\sum P_i} - \frac{VAB_i}{\sum VAB_i} \right) FCI \right] I_i \quad [20]$$

donde FCI_i es el FCI asignado a la i -ésima CA, P_i la población, SM_i el saldo migratorio promedio de los últimos diez años (con valor cero si $SM_i > 0$), U_i el promedio de parados durante los últimos cinco años, S_i la superficie, ES_i la dispersión medida por el número de entidades singulares por Km², VAB_i el promedio en los últimos cinco años del valor añadido bruto al coste de los factores, FCI la cuantía total del fondo e I_i un índice que aumenta en un 63,5% la cuantía de la asignación a Canarias y disminuye la del resto en proporción. Los sumatorios se realizan sobre todas las CC.AA. receptoras del fondo.

En el año 2001 se produce la última reforma del FCI. La principal modificación es que se permite financiar con el FCI no sólo inversiones sino también los gastos corrientes asociados a la inversión. Dado que el FCI está vinculado constitucionalmente a la inversión, se optó por dividirlo en dos fondos: el Fondo de Compensación y el Fondo Complementario. El primero se destina a inversiones y el segundo a gastos corrientes asociados a las nuevas inversiones.

- a) El Fondo de Compensación se dota con un 22,5% de la inversión civil nueva del Estado, y se distribuye utilizando la fórmula [20]. Esto es, la que se adoptó en 1990.
- b) El Fondo Complementario de cada CC.AA es igual al 33,33% de su fondo de compensación.

Obviamente la suma de a) y b) es iguala al 30% de la inversión civil nueva del Estado, la misma cuantía para el Fondo que ya se estableció en 1990.

La reforma del 2001 incluyó a Ceuta y Melilla entre las beneficiarias del Fondo. Para ello se creó una dotación adicional del 1,57% de la inversión civil del Estado que se dedica sólo a estas dos ciudades con Estatuto de Autonomía.

El FCI se reparte entre diez de las quince CC.AA. de Régimen Común. Las beneficiarias son Andalucía, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Murcia. Como ya se ha señalado, el FCI beneficia además a las ciudades con Estatuto de Autonomía (Ceuta y Melilla). Tal y como muestra el cuadro 16, el FCI juega un papel residual tanto en el conjunto de ingresos de todas las CC.AA., como en el de las beneficiarias del fondo. Globalmente, el FCI apenas supone un 1% de los recursos globales y un 1,6% de lo que reciben las CC.AA. beneficiarias. Estos porcentajes, además, han venido reduciéndose desde 1999. Lo escaso del FCI es más evidente cuando se

Cuadro 16

IMPORTANCIA DEL FCI¹ EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA (1999-2006)

	PORCENTAJE DE LOS RECURSOS QUE APORTA EL SISTEMA ²	PORCENTAJE DE LOS RECURSOS QUE RECIBEN LAS BENEFICIARIAS ³	PER CÁPITA BENEFICIARIAS	PORCENTAJE VAB BENEFICIARIAS
1999	1,46	2,22	35,4	0,30
2002	1,24	1,92	36,3	0,25
2003	1,20	1,87	38,3	0,25
2004	1,16	1,82	39,9	0,24
2005	1,08	1,70	41,3	0,23
2006	1,04	1,63	44,5	0,24

1. Excluidas Ceuta y Melilla. 2. FCI como porcentaje de los recursos recibidos por todas las CC.AA. de régimen común. 3. Como porcentaje de los recursos recibidos por las CC.AA. beneficiarias del Fondo (Andalucía, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Murcia).

Fuente: Elaboración propia a partir de MAP (diversos años) e INE (población a 1 de julio y VAB).

pone en relación a la población y al VAB de las CC.AA. beneficiarias. En términos per cápita el FCI apenas supone 45 euros por beneficiario, lo que equivale a poco más del 0,2% del PIB de estas CC.AA.

■ 5.5. Descentralización de impuestos

La financiación de las CC.AA. parte de determinar cuántos recursos debe recibir cada CA. Como ya se ha señalado, parte de estos recursos se dan a las CC.AA. mediante transferencias y parte vía cesión de impuestos. Como muestra el cuadro 17, a lo largo del tiempo ha ido aumentando la cesión de impuestos, que cada vez han ido suponiendo un porcentaje mayor de los recursos totales recibidos por las CC.AA. Esta cesión creciente se ha justificado para aumentar la *corresponsabilidad* de las CC.AA. Esto es, hacer que quien gasta tenga la responsabilidad ante el ciudadano de obtener los ingresos necesarios para financiar el gasto, en la convicción de que esto racionalizará el nivel y estructura del gasto de las CC.AA.¹⁰³

El cuadro 17 revisa la descentralización de impuestos a las CC.AA. La LOFCA establece que los recursos fiscales de las CC.AA. estarán compuestos por impuestos cedidos total¹⁰⁴ o

¹⁰³ Como se ha señalado, el efecto real de estas cesiones sobre la corresponsabilidad es, cuando, menos limitado (véase la sección 2.2).

¹⁰⁴ Originalmente la LOFCA establecía un catálogo de impuestos cedibles (incluyendo, por ejemplo, la fase minorista del IVA). Sin embargo en su última redacción solo considera cedibles los impuestos que efectivamente se cedieron en la reforma del año 2002 (véase Cuadro 18).

Cuadro 17

EVOLUCIÓN DE LA CESIÓN DE IMPUESTOS 1980-2008



1. Madrid no asumió ningún impuesto cedido hasta 1990 y aún entonces sólo gestionaba Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales. En el año 1997 asumió la gestión de Actos Jurídicos documentados y en 2003 la Tasa de Juego. 2. Las Baleares no asumieron la tasa de juego hasta el año 1999, y Madrid y Cantabria hasta el año 2002. 3. Impuesto que en 1986 se extinguió por integración en el IVA.

parcialmente, participaciones en los ingresos del Estado, recargos sobre impuestos estatales y tributos propios¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Las CC.AA. pueden establecer tributos propios siempre que no recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado.

Durante el periodo transitorio (1978-86) se cedieron a las CC.AA, los denominados impuestos cedidos tradicionales (Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados y Tasa de Juego^{106,107}). Estos impuestos se cedían sin ninguna capacidad normativa ya que la regulación era del gobierno central. Las CC.AA. podían, no obstante, establecer un recargo si lo deseaban.

La situación permaneció igual hasta 1992, cuando se cedió a las CC.AA. hasta un 15% del IRPF¹⁰⁸. Como con cualquier otra cesión, en el año base, la transferencia del Estado se minoró en la misma cuantía en la que se cedía el IRPF. En 1997 se realizó un avance significativo en la cesión de impuestos:

- a) Por un lado, se aumentó la cesión del IRPF al 30%.
- b) Por otro se dio capacidad normativa en los impuestos cedidos tradicionales¹⁰⁹ y en la mitad del IRPF¹¹⁰ cedido que, de esta forma, quedó desdoblado en dos tramos (un 15% con capacidad normativa y un 15% sin capacidad normativa)

Finalmente, en el año 2002 se produjo un aumento sustancial en la cesión de impuestos y en la capacidad normativa de las CC.AA. En cuanto a los impuestos, se ceden total o parcialmente casi todos los del Estado a excepción del impuesto de Sociedades, y se aumenta la participación en el IRPF hasta el 33%. Como resultado (véase cuadro 17), las CC.AA. reciben un 35% del IVA y un 40% de los impuestos especiales de fabricación y la totalidad de los impuestos sobre la electricidad, determinados medios de transporte y ventas minoristas de hidrocarburos.

Nuevamente estas cesiones no implican más recursos para las CC.AA porque conllevan una reducción de las transferencias del Estado por la cuantía de lo que se estima recaudan los nuevos impuestos cedidos.

¹⁰⁶ Algunas CC.AA. como Madrid, Baleares y Cantabria, retrasaron la asunción de algunos impuestos.

¹⁰⁷ También se cedió el impuesto sobre el lujo que, en 1986 desapareció al integrarse en el IVA.

¹⁰⁸ En las CC.AA. de techo bajo y capacidad fiscal alta, el 15% del IRPF (unido a los demás impuestos cedidos) suponía más que las necesidades estimadas. Por ello a algunas CA se les cedió menos del 15% (A Baleares y Aragón el 10% y a Madrid el 5%).

¹⁰⁹ La capacidad era: En Patrimonio sobre mínimo exento y tarifa, con ciertos límites, que en todo caso debía ser progresiva. En Sucesiones y Donaciones, sobre determinación de la cuantía y coeficientes de patrimonio preexistente, tarifa con ciertos límites, debiendo ser progresiva, y reducciones en la base en el caso de adquisiciones «mortis causa». En TAJD, tipo de gravamen en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes inmuebles, en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos y en los documentos notariales. En la Tasa sobre el juego, exenciones, base imponible, tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones y el devengo.

¹¹⁰ Las CCAA tenían capacidad para variar la tarifa autonómica (siempre que la cuota variara como máximo en un $\pm 20\%$) y podían crear sus deducciones, por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de rentas.

Cuadro 18

IMPUESTOS CEDIDOS A LAS CC.AA. : CAPACIDAD NORMATIVA Y GESTIÓN (2008)

IMPUESTO	RECAUDACIÓN	CAPACIDAD NORMATIVA	GESTIÓN
CEDIDOS PARCIALMENTE (O COMPARTIDOS)			
IRPF	Compartido 35% CC.AA.	<p>a) La escala autonómica aplicable a la base liquidable general. La estructura de esta escala deberá ser progresiva con idéntico número de tramos que la del Estado.</p> <p>b) Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.</p> <p>c) Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda con el límite máximo de hasta un 50 por 100.</p>	Estado (AEAT) Cada CC.AA. recibe lo pagado por sus residentes
IWA	Compartido 35% CC.AA.	No tienen ninguna capacidad normativa	Estado (AEAT) Participaciones territorializadas
Especiales de Fabricación	Compartido 35% CC.AA.	No tienen ninguna capacidad normativa	Estado (AEAT) Participaciones territorializadas
TOTALMENTE CEDIDOS			
Impuesto Electricidad	CC.AA.	No tienen ninguna capacidad normativa	Estado (AEAT) Participaciones territorializadas
IEDMT	CC.AA.	Las CA pueden incrementar los tipos de gravamen aplicables en un 15 por 100 como máximo.	Estado (AEAT) Cada CA recibe lo recaudado en su territorio
IWDH	CC.AA.	Aumentar los tipos dentro de unas bandas establecidas por el Estado	Estado (AEAT) Cada CA recibe lo recaudado en su territorio

Cuadro 18 (continuación)

IMPUESTOS CEDIDOS A LAS CC.AA. : CAPACIDAD NORMATIVA Y GESTIÓN (2008)

IMPUESTO	RECAUDACIÓN	CAPACIDAD NORMATIVA	GESTIÓN
TOTALMENTE CEDIDOS TRADICIONALES			
Patrimonio	CC.AA.	<ul style="list-style-type: none"> a) Mínimo exento. b) Tipo de gravamen. c) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las aprobadas por las CA no podrán suponer una modificación de las aprobadas en la normativa estatal. 	Estado (AEAT) Cada CA recibe lo recaudado en su territorio
Sucesiones y donaciones	CC.AA.	<ul style="list-style-type: none"> a) Reducciones de la base imponible. Podrán crear las que deseen manteniendo (o aumentando) las establecidas por el Estado. b) Tarifa del impuesto. c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. d) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las aprobadas por las CA no podrán suponer una modificación de las aprobadas en la normativa estatal. 	CC.AA. Cada CA recibe lo recaudado en su territorio
Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	CC.AA.	<ul style="list-style-type: none"> a) Tipos de gravamen. En Transmisiones, los aplicables a concesiones administrativas, transmisión de bienes muebles e inmuebles, constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles (excepto los derechos reales de garantía), arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. En AJD, el tipo de gravamen de los documentos notariales. b) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las aprobadas por las CA no podrán suponer una modificación de las aprobadas en la normativa estatal. 	CC.AA. Cada CA recibe lo recaudado en su territorio
Tributos sobre el Juego	CC.AA.	<ul style="list-style-type: none"> a) Exenciones. b) Base imponible. c) Tipos de gravamen y cuotas fijas. d) Bonificaciones. e) Devengo. 	CC.AA. Cada CA recibe lo recaudado en su territorio
Tasas Afectas	CC.AA.	Plena	CC.AA. Cada CA recibe lo recaudado en su territorio

Ley 21/2001, de 27 de diciembre. IEDMT = Impuesto Especial sobre Determinados Medios de transporte. IVDMH = Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

La reforma del año 2002, también supuso un avance notable en la capacidad normativa de las CC.AA. El cuadro 18 resume la capacidad de las CC.AA. en los impuestos cedidos. En los impuestos cedidos tradicionales, tienen una capacidad normativa muy amplia en lo relativo a bases, tipos y deducciones. Sin embargo, sólo tienen autonomía plena en el caso de las tasas afectas a los servicios transferidos. En los impuestos sobre determinados medios de transporte y ventas minoristas de hidrocarburos pueden aumentar los tipos dentro de unos límites establecidos por el Estado. En el IRPF la capacidad normativa sigue, como en el periodo anterior, centrada en la escala de tipos y en las deducciones no empresariales. En el resto de los impuestos, las CC.AA. no tienen ninguna capacidad normativa.

Por otro lado, las CC.AA. sólo gestionan por sí solas los impuestos cedidos tradicionales, excluido el impuesto sobre patrimonio. El Estado, a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) gestiona el resto de las figuras. Simplemente, la AEAT recauda, y transfiere a cada Comunidad Autónoma lo que le corresponde de lo recaudado. En el caso de Patrimonio, sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y el IRPF, cada CA recibe lo efectivamente recaudado en su territorio. En el IRPF, por ejemplo, recibe lo pagado por sus residentes en la parte autonómica del impuesto (aplicando la tarifa y deducciones de la CA). En los demás impuestos, las CC.AA. reciben lo que se denomina participaciones territorializadas. Esto es, el gobierno central recauda el impuesto y le da una parte a cada CA. La forma de hacerlo es repartir el total que corresponde a las CC.AA. (35% de IVA, 40% de especiales, 100% de electricidad) en proporción a un indicador de la base relativa sita en cada CA (consumo relativo de electricidad o de bienes).

El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es un impuesto especial, porque su recaudación está afecta a la Sanidad. Esto está forzado por una necesidad legal, ya que en otro caso la Unión Europea podía haber puesto trabas al nuevo impuesto. En todo caso, debe quedar claro que la afectación de este impuesto no tiene sentido conceptual ni implicaciones prácticas. Carece de sentido conceptual porque no hay ninguna relación entre la base del impuesto (el consumo de gasolina) y el uso al que se obligan los fondos (Sanidad). Esto es, quien consume más gasolina no gasta más en Sanidad y, por tanto, no hay razón para obligarle a pagarla. Segundo, porque es una restricción inútil. Si el impuesto recauda A euros, salvo que, en ausencia del impuesto, el gasto en Sanidad fuera a ser menor a A euros, la afectación carece de implicaciones. Simplemente, la CA podrá argumentar que los primeros A euros de la Sanidad son los del impuesto. Como, obviamente, cualquier CA gasta muchísimo más en Sanidad que lo que recauda con este impuesto, la afectación carece de implicaciones.

■ 5.6. Régimen Especial de Canarias

Las Islas Canarias tienen un régimen fiscal especial, diferente al del resto de España. Esto ha sido posible porque la Unión Europea ha reconocido a Canarias como región ultra-

periférica y, consecuentemente, ha permitido un régimen fiscal diferencial. El régimen fiscal canario implica que determinados impuestos que hay en el resto de España no se aplican en el ámbito canario. Así, en la imposición indirecta no se aplica el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, ni algunos Impuestos Especiales (en concreto el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco).

Al mismo tiempo, al amparo de su régimen fiscal especial, Canarias ha creado diversos impuestos. Los más importantes son:

- a) El Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).
- b) El Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (AIEM).
- c) Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo (IC).

Canarias se queda con la recaudación de estos impuestos cuyos equivalentes en otras CC.AA. los recauda el Estado (IGIC o IC) o la Unión Europea. Por ello, a la hora de calcular los recursos que obtiene Canarias por la descentralización, hay que sumar la recaudación correspondiente al IGIC, AIEM y el IC. Como se verá (cuadro 21) esto supone unos ingresos considerable para Canarias.

■ 6. EL SISTEMA ACTUAL DE FINANCIACIÓN

Como ya se ha señalado, en el año 2002 entró vigor un nuevo sistema de financiación que a diferencia de los anteriores aspiraba a ser permanente. Un objetivo un tanto sorprendente porque, en realidad, como se verá más adelante la forma de cálculo de los recursos de cada CA y las variables utilizadas en este cálculo, hacían absurdo intentar que la distribución de recursos resultante fuera permanente en el tiempo.

El cuadro 19 describe de forma esquemática los rasgos esenciales del sistema actual de financiación. La estrategia fue la habitual. Primero se calcularon los recursos que le corresponderían a cada CC.AA. en un año base y, posteriormente, se extrapolaron al resto de los años aplicándoles, básicamente, la tasa de crecimiento de los ingresos del Estado.

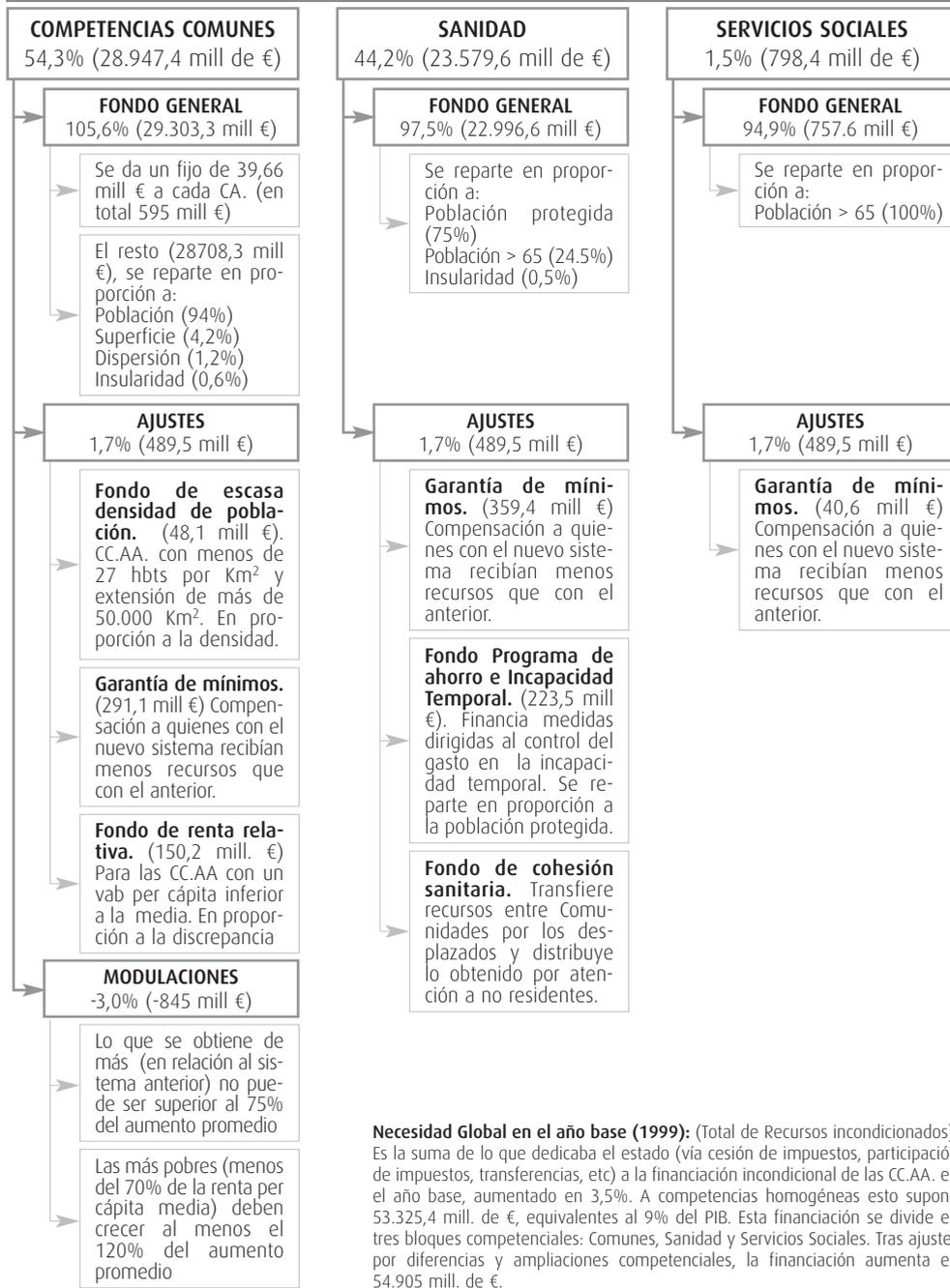
■ 6.1. Distribución en el año base

Se toma como año base 1999¹¹¹. El punto de partida es determinar los recursos a distribuir. Esta cantidad, a la que se denomina restricción global inicial, puede interpretarse la

¹¹¹ Supuestamente porque sería para el último para el que se dispondrían todos los datos necesarios.

CUADRO 19

EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN APROBADO EN EL AÑO 2002



Necesidad Global en el año base (1999): (Total de Recursos incondicionados). Es la suma de lo que dedicaba el estado (vía cesión de impuestos, participación de impuestos, transferencias, etc) a la financiación incondicional de las CC.AA. en el año base, aumentado en 3,5%. A competencias homogéneas esto supone 53.325,4 mill. de €, equivalentes al 9% del PIB. Esta financiación se divide en tres bloques competenciales: Comunes, Sanidad y Servicios Sociales. Tras ajustes por diferencias y ampliaciones competenciales, la financiación aumenta en 54.905 mill. de €.

necesidad global de las CC.AA. o, en su defecto, la parte de la necesidad global que va a cubrir el Estado. Se obtuvo simplemente aumentando en un 3,5% lo que efectivamente se destinó en 1999 a la financiación de las CC.AA. El total de recursos era equivalente al 9% del PIB¹¹².

La cantidad resultante se divide en tres bloques a efectos de distribución entre las CC.AA. En teoría esto se tendría que deber a que se considera que los indicadores de necesidad de cada bloque son diferentes. En todo caso, el 54,3% de los recursos se asigna a la financiación de Competencias Comunes, el 44,2% a la Sanidad y el 1,5% a los Servicios Sociales.

De los recursos destinados a competencias comunes, primero se imputa una cantidad fija a cada CC.AA. (lo que, evidentemente, en términos per cápita beneficia a las más pequeñas) y el resto se reparte en proporción a diferentes indicadores. El más importante es, con mucho, la población ya que el 94% de los recursos se distribuye en proporción a la población. El resto se reparte en proporción a la superficie (4,2%) y dispersión¹¹³ (1,2%). A Baleares y, fundamentalmente, Canarias se les añade un plus del 0,6% de los recursos por la insularidad¹¹⁴.

Los recursos de la Sanidad se reparten, inicialmente, en proporción a la población protegida¹¹⁵ (75%) y la población de más de 65 años (24,5%). Se reserva un 5% del fondo para añadir a lo que reciben las CC.AA. insulares. En el caso de los Servicios Sociales, la única variable que se utiliza para distribuir los recursos es la población de más de 65 años.

Cuando se toma en cuenta el peso de cada variable en los diferentes subfondos y la importancia relativa de cada subfondo, el peso de cada variable en la distribución inicial de todos los fondos resulta ser el del cuadro 13 de la sección 5.2.5. Como ya se ha señalado, la población determina el 51% de los recursos. Si se le añade la población protegida, la población relativa condiciona más del 80% de los recursos. La superficie juega un papel menor y el resto de las variables tienen, globalmente, un peso casi anecdótico. Sin embargo, a pesar de su escasa importancia global, algunas de estas variables suponen ganancias sustanciales para algunas CC.AA. Por ejemplo, la insularidad, que absorbe casi el 0,7% de los recursos, beneficia sólo a Baleares y, fundamentalmente, a Canarias. La constante, es una variable muy favorable a, por ejemplo, La Rioja.

¹¹² El gasto de las CC.AA. será algo mayor que esto porque disponen de recursos adicionales a los que se describen en esta sección (FCI, fondos europeos, impuestos propios, etc.).

¹¹³ Se mide como la proporción de entidades singulares (núcleos de población) de cada CA.

¹¹⁴ Distancia ponderada en kilómetros, aplicando un coeficiente del 1,25 al exceso sobre 1.000 kilómetros, entre las costas de la península y las capitales insulares.

¹¹⁵ La total menos la protegida por mutualidades.

En principio esto debería haber sido el final de la historia. Sin embargo por razones que probablemente tienen más que ver con lograr una distribución de recursos aceptable para todos más que con la búsqueda de la racionalidad económica, se realizan diversos ajustes a los resultados de los tres subfondos. Además, en el caso de las Competencias Comunes, quizá demasiado tercas a producir el resultado políticamente aceptable, se añade una serie de modulaciones destinadas a que nadie gane o pierda mucho más que el promedio.

Los ajustes son tan curiosos como el denominado Fondo de Escasa densidad de Población, a distribuir entre las CC.AA. pequeñas (menos de 50.000 habitantes) y poco pobladas (menos de 27 habitantes por Km²). Esta definición sólo incluye a Aragón y Extremadura. Deja, sin embargo, fuera a la región con menor densidad poblacional de toda España (Castilla-La Mancha) lo que, como poco, es sorprendente al menos para quien piense en términos económicos. Los ajustes a las competencias comunes se completan con una compensación para quienes pierden más recursos y un fondo redistributivo que, además de dudosamente necesario (se supone que el fondo general se distribuye ya en función de la necesidad), dado su volumen (0,5% de los recursos dedicados a competencias comunes) poco puede redistribuir. Todos estos ajustes al resultado de las competencias comunes, se completan con unas denominadas *modulaciones*. Simplemente, reglas para evitar que nadie aumente demasiado (o demasiado poco) lo que recibe en relación al sistema anterior.

En la Sanidad hay tres ajustes. El primero, para compensar a quienes pierden con el nuevo sistema. El segundo, el *Fondo Programa de Ahorro en Incapacidad Temporal*, financia programas y medidas para controlar el gasto en incapacidad temporal y la mejora de la gestión de los servicios de Sanidad. El Fondo lo gestiona la Tesorería General de la Seguridad Social. Finalmente está el *Fondo de cohesión sanitaria*, que gestiona las compensaciones por prestaciones sanitarias a desplazados entre CC.AA. y a los procedentes de la UE. Está gestionado por el Ministerio de Sanidad y Consumo.

En el caso de los servicios sociales el único ajuste es el de la garantía de que nadie pierda con el nuevo sistema.

La asignación de recursos en el año base es igual a la suma de los conceptos anteriores. Dado que, en lo esencial, las variables que determinan lo que recibe cada CA son indicadores (más o menos afortunados) de necesidad, es natural llamar a la cantidad resultante necesidad estimada de la comunidad j , \bar{N}_j . Esta necesidad está calculada bajo el supuesto de que todas las CC.AA. han asumido las mismas competencias. Esto es, que tienen *competencias homogéneas*¹¹⁶. En la práctica esto no es así por una doble razón. Por un

¹¹⁶ En este trabajo, a fin de facilitar las comparaciones entre CC.AA., los recursos se calculan siempre para competencias homogéneas (véase la sección 7.1 para detalles del cálculo).

lado, hay CC.AA. que todavía no han asumido todas las competencias¹¹⁷ y, por otro, hay CC.AA. que tienen competencias especiales no generalizadas al resto¹¹⁸. Para tomar esto en cuenta, se ajusta la necesidad a competencias homogéneas, \overline{N}_j , sumando el coste de las competencias singulares y restando el de las no asumidas¹¹⁹. De esta forma se obtiene la necesidad efectiva a financiar, N_j . Es decir:

$$N_j = \overline{N}_j - \text{coste de competencias no asumidas} + \text{coste de competencias singulares}$$

Como ya se ha señalado, esta necesidad, N_j , se cubre con impuestos o tasas afectas a los servicios traspasados, T_j , y con transferencias del Estado, a las que se denomina Fondo de Suficiencia, FS_j .

Los impuestos cedidos en el año 2002 son los detallados en el cuadro 18 excepto por los impuestos cedidos tradicionales, los restantes impuestos se ceden por primera vez en el año 2002 o, en el caso del IRPF, el porcentaje cedido aumenta y se aumenta la capacidad normativa. En el caso de los impuestos cedidos tradicionales, la valoración de la capacidad recaudatoria a efectos del sistema de financiación se realiza utilizando su recaudación normativa¹²⁰. En el caso de los nuevos impuestos y del IRPF, se imputa el porcentaje que le corresponde a cada CC.AA de lo que efectivamente se recaudó en el año base. Llamando \overline{T}_j a la valoración de la capacidad recaudatoria cedida a la CA j , se tiene que la transferencia del Estado que se recibe (el Fondo de Suficiencia) será igual a:

$$FS_j = N_j - \overline{T}_j$$

Cuando la CA tiene una capacidad recaudatoria importante, es posible que FS_j sea negativo. Esto es, que sea la CA la que tiene que realizar una transferencia al gobierno central. Como se muestra en la sección 7.1., en la práctica esto ocurre en Madrid y Baleares.

En todo caso, merece la pena señalar que los recursos efectivamente recibidos en el año base son iguales a $N_j + (T_j - \overline{T}_j)$ porque la recaudación normativa por impuestos y tasas, \overline{T}_j , infraestima a la real, T_j . De esta forma, lo efectivamente recibido es:

$$FS_j + T_j = N_j + (T_j - \overline{T}_j) \quad [21]$$

¹¹⁷ Por ejemplo, los medios de la Administración de Justicia no han sido traspasados aún a Asturias, Cantabria, La Rioja, Región de Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Baleares y Castilla y León.

¹¹⁸ Por ejemplo, competencias en materia de normalización lingüística (donde hay lengua propia), en materia de policía autonómica o instituciones penitenciarias, o traspasos de materias como el caso del tráfico y circulación de vehículos a motor a Cataluña.

¹¹⁹ En el año base de 1999, la necesidad de financiación de algunas CC.AA. aumentó en casi un 7% tras realizar estos ajustes.

¹²⁰ Véase la sección 7.4.

Como se verá en los cuadros 30 y 31, la discrepancia entre lo normativo y lo real varía sustantivamente entre CC.AA., incluso como porcentaje de la necesidad¹²¹.

■ 6.2. Evolución temporal (Suficiencia Dinámica)

Tras establecer los recursos de cada CA en el año base, el sistema determina como deben evolucionar en el tiempo. Esta cuestión revestía, a priori, una importancia mayor ya que el objetivo era que, a diferencia de otras veces, el sistema fuera permanente en vez de quinquenal.

La financiación es la suma de dos componentes, la recaudación por impuestos cedidos (total o parcialmente) más la transferencia por el Fondo de Suficiencia. El primero de ellos, la recaudación, evoluciona autónomamente, según lo haga la base imponible sita en la CA¹²². En la evolución del Fondo de Suficiencia se separa el caso en el que el Estado sea quien realiza la transferencia ($FS_j > 0$), del caso en el que es la CA quien realiza la transferencia.

Cuando el Estado realiza la transferencia en el año base, FS_j^{99} , la transferencia en el año t , FS_j^t , se define como:

$$FS_j^t = FS_j^{99} (1 + iten)$$

donde *iten* es la tasa de crecimiento de la recaudación del Estado en los impuestos compartidos con las CC.AA¹²³. Esto dice simplemente que el Fondo de Suficiencia crece a la misma tasa que la recaudación del Estado por impuestos compartidos.

En el caso de las CC.AA. que realizan una transferencia al Estado, la regla de evolución es:

$$FS_j^t = FS_j^{99} [1 + \min(iten, itej)]$$

donde *itej* es la tasa de crecimiento en la CA j de la recaudación por los impuestos cedidos y compartidos entre el Estado y la CA¹²⁴. Por tanto cuando la recaudación en la CA crece más lento que en el promedio del Estado, el pago crece como la recaudación en la CA. Si, por contra, la recaudación en la CA crece por encima del promedio nacional, se aplica el pro-

¹²¹ Esto es, el cociente $(T_j - \bar{T}_j)/N_j$.

¹²² Y, en su caso, las modificaciones de tipos, bases y deducciones que haga la CA.

¹²³ Es igual a la recaudación estatal, excluida la susceptible de cesión, por IRPF, IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco.

¹²⁴ Es la recaudación de la CA, sin ejercicio de competencias normativas, por IRPF, IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco y cedidos (valorados normativamente).

medio. Esto implica que si la recaudación crece poco no hay penalización, pero si crece mucho la CA se queda con las ganancias.

Por otro lado, el valor de FS_j^{99} sólo se modifica cuando una CA reciba alguna transferencia nueva o haya una mayor cesión de capacidad fiscal. Dado que el sistema tenía el objetivo de permanencia, esto significa que, salvo transferencias, la situación de 1999 (en lo relativo a las variables que determinan la necesidad y a la capacidad recaudatoria) debería condicionar de forma permanente la financiación autonómica. Da igual que una CA crezca en población o se haga más rica (con lo que aumenta su capacidad recaudatoria). Su FS seguiría condicionado por lo calculado en 1999.

Finalmente, se introduce una regla que garantiza un nivel mínimo de provisión en la Sanidad y la Educación, a los que denomina, servicios públicos fundamentales. La caracterización de estos bienes como fundamentales se deriva de la LOFCA y, aunque en ningún lugar se diga que son los únicos que pueden considerarse fundamentales, introduce la idea de que la garantía de provisión debe limitarse sólo a algunos bienes y servicios. Esto ha trascendido a muchos de los nuevos Estatutos de Autonomía y, en cierta forma, ha abierto el debate acerca de hasta donde debe llegar la solidaridad entre regiones. Esto es, si debe abarcar a todas las competencias o sólo a algunas de ellas (las fundamentales).

En todo caso, el sistema aprobado en los años 2002, establece que cuando la necesidad en cualquiera de estas dos prestaciones crezca por muy encima de la media, entonces la CA podrá recibir transferencias en concepto de asignaciones de nivelación. Sin embargo, las condiciones establecidas son tan exigentes¹²⁵ que es poco probable que se produzcan. E incluso si se produjeran, esto no implicaría que el Estado tuviera que realizar automáticamente alguna transferencia, sólo que se estudiaría si es necesario hacerla¹²⁶.

■ 7. RESULTADOS DEL MODELO

La valoración del modelo de financiación de las CC.AA debe hacerse por sus resultados, en particular por la distribución de recursos que produce y por su efectividad a la hora de estimular que las CC.AA. utilicen su capacidad normativa. En esta sección se analizan

¹²⁵ En el caso de la Educación el indicador de necesidad es número de alumnos de enseñanza obligatoria. En el de la Sanidad, la población protegida. Se dice que hay un riesgo cuando la necesidad crece en un año 3 puntos por encima del crecimiento porcentual promedio del país. En las CC.AA. de más de 90.000 Km² (sólo Castilla y León), sólo se exige que el aumento porcentual exceda un punto de la media nacional.

¹²⁶ Se señala que, cuando se den las condiciones de la nota anterior, el Estado y las CC.AA. analizarán las causas y posibles soluciones, de forma que, se concluya en la procedencia o no de que la CA participe en las asignaciones de nivelación.

estas dos cuestiones junto con la relevancia de las balanzas fiscales y una primera aproximación a los efectos del sistema sobre la riqueza de las CC.AA.

■ 7.1. Resultados financieros

Los cuadros 20 y 21 resumen los resultados financieros del modelo de financiación. Los cuadros se refieren al año 2006, pero los de cualquier otro año serían muy parecidos. Antes de analizar los datos contenidos en los cuadros conviene realizar dos precisiones:

- a) Como ya se ha señalado en la sección 6.1, hay CC.AA. que tienen competencias especiales y otras que aún no han asumido todas sus competencias. Por ello, un análisis sin correcciones de los recursos que proporciona a cada CA el sistema sería muy poco informativo. Para paliar este problema, en los cuadros 20 y 21 se ha restado del Fondo de Suficiencia el coste de las competencias especiales de las CC.AA. que las tienen, y se ha sumado el coste de las competencias aún no asumidas por algunas CC.AA.¹²⁷. Esto da lugar a lo que se denomina en los cuadros 20 y 21 Fondo de Suficiencia Homogéneo y permite una comparación de recursos entre CC.AA. a competencias iguales.
- b) Canarias tiene un régimen fiscal especial, en virtud del cual el Estado no recauda determinados impuestos en las Islas (por ejemplo el IVA o el impuesto de hidrocarburos) dejando la posibilidad de que la CC.AA. establezca otros impuestos análogos y se quede con lo recaudado. En un sentido básico esto es equivalente a una cesión a la CC.AA. del 100% de estos impuestos. Por ello, a los ingresos de Canarias se han sumado los impuestos existentes en Canarias que son equivalentes a otros impuestos que se pagan en toda España, pero que en Canarias se los queda la CA. Este es el caso de por ejemplo el impuesto canario sobre compensación de gravámenes interiores (ICGI), que es esencialmente un IVA, o del impuesto canario sobre combustibles (que equivale a los que gravan los hidrocarburos en el resto de España).

Con estas cualificaciones en mente, el cuadro 20, analiza la estructura de los ingresos de las CC.AA. Este cuadro pone de manifiesto que si bien las CC.AA. reciben más del 70% de los ingresos mediante impuestos recaudados sobre sus residentes, únicamente tienen capacidad normativa sobre el 47,7% de sus ingresos. Esto es, más de la mitad de lo que les produce el sistema les viene fijado de antemano.

En todo caso hay diferencias sustanciales entre CC.AA. Las CC.AA. más ricas, (Cataluña, Madrid y Baleares) reciben más del 90% de sus ingresos de impuestos y tienen capa-

¹²⁷ Para ello simplemente se ha calculado un Fondo Homogéneo en el año 1999 que, posteriormente, se ha actualizado según el ITAE correspondiente a cada CA.

Cuadro 20

ESTRUCTURA PORCENTUAL DE LOS INGRESOS QUE PROPORCIONA EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN A LAS CC.AA. (2006)

	ÍNDICE DE RIQUEZA ¹	ESTRUCTURA PORCENTUAL					TOTAL
		IMPUESTOS		TRANSFERENCIAS			
		Con capacidad normativa ²	Sin capacidad normativa ³	Fondo de Suficiencia Homogéneo ⁴	FCI	Otras ⁵	
Extremadura	69,1	20,3	18,6	58,7	0,2	2,1	100
Andalucía	79,1	35,0	23,1	40,0	0,3	1,7	100
Castilla-La Mancha	79,4	33,6	22,3	42,4	0,2	1,4	100
Galicia	84,6	30,1	22,8	44,9	0,3	1,9	100
Murcia	85,2	42,4	24,6	31,5	0,3	1,2	100
Canarias	90,6	49,2 ⁶	1,0	48,5	0,4	0,9	100
Asturias	92,1	37,1	25,0	36,3	0,3	1,4	100
Valencia	93,4	50,9	27,4	20,8	0,4	0,6	100
Castilla y León	97,1	33,5	24,1	41,3	0,2	0,9	100
Cantabria	100,7	40,0	24,4	34,6	0,6	0,4	100
La Rioja	109,3	41,2	23,1	35,5	0,2	0,0	100
Aragón	109,3	44,9	26,0	28,9	0,2	0,0	100
Baleares	111,6	60,6	49,1	-10,7	1,0	0,0	100
Cataluña	120,1	61,2	28,9	9,6	0,3	0,0	100
Madrid	132,8	77,1	30,7	-8,5	0,6	0,0	100
Total	100	47,7	24,9	26,2	0,4	0,8	100

1. PIB per cápita, 100 = promedio de las CC.AA. de régimen común. 2. IRPF, Cedidos tradicionales (Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados y Tasa de Juego) Determinados Medios de Transporte, Hidrocarburos en fase minorista y Tasas según el criterio normativo. 3. IVA, Especiales y Electricidad. 4. Se resta el valor de las competencias especiales de la CA y se suma el de las no asumidas aún. 5. Garantía de Asistencia Sanitaria, Fondo de cohesión sanitaria y Ahorro en incapacidad temporal. 6. Incluye los impuestos establecidos en Canarias cuyos equivalentes existen en el resto de España (combustibles, arbitrios insulares, IGIC y APIM).

Fuente: Elaboración a partir de MAP (diversos años), liquidaciones presupuestarias del Gobierno de Canarias.

idad normativa sobre más del 60% de lo que obtienen. Por otro lado, el Fondo de Suficiencia de estas CC.AA. ricas es pequeño (Cataluña, menos del 10% de los recursos) o incluso negativo (Madrid y Baleares). La negatividad se debe, simplemente, a que como son CC.AA. ricas, los impuestos cedidos exceden de la necesidad estimada.

En el otro extremo, las CCAA. menos ricas (Extremadura, Andalucía y Castilla-La Mancha) apenas obtienen el 50% de sus recursos mediante impuestos y su capacidad fiscal les permite controlar menos del 35% de sus ingresos (algo que también ocurre en Galicia y Castilla y León). El caso más extremo es el de Extremadura, donde casi el 60% de los ingresos proviene del Fondo de Suficiencia.

Todo esto es el resultado natural del diseño del modelo. Como los porcentajes de cesión de impuestos son iguales para todas las CC.AA., en las ricas dan más recursos per cápita (y, por tanto, cubren un porcentaje mayor de las necesidades de gasto estimadas) que en las CC.AA. menos ricas. En realidad, el Fondo de Suficiencia es esencial en todas las CC.AA. excepto las más ricas. Así, en todas supone entre el 35% y el 60% de los ingresos excepto en las ricas (Baleares, Cataluña y Madrid) y, quizá sorprendentemente, en Valencia.

Por otro lado, el cuadro 20 pone de manifiesto el carácter casi anecdótico del FCI. Globalmente apenas representa el 0,4% de los recursos y, incluso en la CA menos rica y que más se beneficia del FCI- Extremadura- apenas supera el 2% de los ingresos que da el sistema a la CA. Es evidente que un FCI con esta cuantía poco puede hacer en el objetivo de reducir las disparidades regionales¹²⁸.

Como ya se ha señalado, el cuadro 20 pone de manifiesto unas diferencias notables en el porcentaje de recursos del sistema sobre el que las CC.AA. tienen capacidad recaudatoria discrecional. La cifra oscila desde casi el 80% en Madrid hasta poco más del 20% en Extremadura. Esta diferencia, que se deriva simplemente de cesiones de impuestos iguales a regiones con riqueza distinta, implica que los resultados recaudatorios de esfuerzos fiscales similares difieren sustancialmente. Si, por ejemplo, Extremadura aumenta el 10% sus impuestos sobre sus residentes, sus recursos crecerán en apenas un 2%. Por el contrario, en Madrid un aumento de los impuestos del 10% incrementará los recursos en casi un 8%; casi cuatro veces más. Esto pone de manifiesto que, incluso si el sistema igualara los recursos per cápita de todas las CC.AA., las más ricas estarán siempre en mejor posición para prestar servicios adicionales (por mejora de prestaciones o ampliación de competencias) con cargo a su capacidad fiscal. Como resultado, nunca se podrá hacer depender el desarrollo de las competencias de gasto de la capacidad fiscal de las CC.AA., y siempre serán necesarios fondos igualatorios entre CC.AA.

El cuadro 21 se ocupa de los niveles de financiación que provee el sistema a las CC.AA. tanto en porcentaje del PIB, como en términos per cápita. Evidentemente el sistema distribuye los recursos en base a una definición difusa de necesidad matizada por diversas modulaciones y modificaciones ad hoc, no en base a la población o la (inversa) del PIB. Con todo, analizar la financiación en proporción a esta dos variables permitirá determinar en cuánto se desvía de estas medidas habituales de equidad y si estas desviaciones están justificadas o no (quizá por razones de necesidad o coste de provisión).

En términos per cápita, el sistema da lugar a diferencias de recursos que esencialmente oscilan entre el 90% y el 115% de la media. Esto es, puede llegar a dar, como máximo, diferencias de recursos per cápita de hasta el 25%. Las CC.AA. más ricas son las que

¹²⁸ Ciertamente se puede discutir si un sistema de transferencias condicionales reduce o no las disparidades regionales de renta o, incluso, si lo hace más que las transferencias incondicionales.

Cuadro 21

INGRESOS QUE PROPORCIONA EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN, POR CC.AA. (2006)

	ÍNDICE DE RIQUEZA ¹	EN PORCENTAJE DEL PIB		PER CÁPITA	
		VALOR	ÍNDICE	EUROS	ÍNDICE
Extremadura	69,1	19,9	165	3.013	114,0
Andalucía	79,1	15,2	126	2.624	99,3
Castilla-La Mancha	79,4	16,3	135	2.835	107,3
Galicia	84,6	15,2	126	2.813	106,5
Murcia	85,2	13,6	113	2.537	96,0
Canarias	90,6	15,5	129	3.079	116,5
Asturias	92,1	13,7	114	2.768	104,8
Valencia	93,4	11,9	99	2.439	92,3
Castilla y León	97,1	13,7	113	2.906	110,0
Cantabria	100,7	13,8	115	3.050	115,4
La Rioja	109,3	12,4	103	2.967	112,3
Aragón	109,3	12,1	100	2.890	109,4
Baleares	111,6	9,9	82	2.408	91,1
Cataluña	120,1	9,8	81	2.573	97,4
Madrid	132,8	8,2	68	2.381	90,1
Total	100,0	12,1	100	2.642	100,0

1. PIB per cápita, 100 = promedio de las CC.AA. de régimen común.

Fuente: Elaboración a partir de MAP (diversos años), liquidaciones presupuestarias del Gobierno de Canarias e INE (población y PIB).

tienen menos recursos per cápita (especialmente Madrid), pero también están por debajo de la media CC.AA. de renta media (como Valencia) o de renta baja (Andalucía). Las más beneficiadas son Canarias (por su régimen fiscal singular y el peso que se da en la necesidad a la insularidad), Cantabria y Extremadura.

En realidad, nada de esto es demasiado razonable. De entrada no tiene demasiado sentido que los residentes en las regiones más ricas reciban menos recursos per cápita. Después de todo, ¿por qué un rico que viva en una CA pobre va a tener derecho a más prestaciones (promedio) que un pobre que viva en una región rica? O, más aún, ¿por qué (a igual renta) los residentes de Madrid o Cataluña (ricos, clases medias y pobres) para tener las mismas prestaciones que los de La Rioja o Extremadura van a tener que pagar más impuestos? La respuesta es que no hay ninguna razón. Por ponerlo de otra forma, el sistema trata de dar los recursos necesarios para financiar las competencias transferidas y el sistema debe cubrir igual las necesidades de las ricas que las de las pobres.

El segundo problema de la financiación per cápita es que establece diferencias caprichosas entre CC.AA. que tienen poco que ver con diferencias de necesidad. No está claro,

por ejemplo, por qué Extremadura tiene un 15% más de necesidad que Andalucía¹²⁹, Galicia un 10% más que Murcia, o Cataluña casi un 10% más que Madrid o Baleares. Lo arbitrario de estas diferencias es, simplemente, reflejo de lo arbitrario de las reglas de distribución de los recursos del sistema de financiación de las CC.AA.

El análisis en términos del PIB sirve para calibrar el impacto redistributivo del sistema y es, por tanto, la otra cara de las balanzas fiscales¹³⁰. A *grosso modo*, las CC.AA. que tienen recursos por encima del promedio (12,1% del PIB) están siendo financiadas por las que tienen menos que el promedio. Con esta perspectiva, las tres CC.AA. más ricas (Madrid, Cataluña y Baleares) y sorprendentemente, una incluso por debajo de la media (Valencia) están financiando a las demás CC.AA. También sorprenden desde la perspectiva de la equidad las diferencias entre CC.AA. similares. Así, por ejemplo, Aragón con una riqueza similar a Baleares tiene una financiación que es superior en tres puntos del PIB y Canarias supera ampliamente a las similares en riqueza. Tomando como indicador de riqueza el PIB per cápita, el sistema introduce inequidades que perjudican a algunas CC.AA. (básicamente las más ricas, Valencia y Murcia) y beneficia a otras (Canarias y Castilla-La Mancha).

La conclusión es, por tanto, que la distribución de recursos resultante del sistema actual aunque intenta basarse en la necesidad, en la práctica introduce un elevado grado de arbitrariedad e inequidad.

■ 7.2. Utilización de la capacidad fiscal

Las CC.AA. pueden ejercitar su capacidad fiscal por dos vías. Por un lado, utilizando la capacidad normativa que tienen en los impuestos cedidos. Por otro, como permite la LOFCA, creando impuestos nuevos¹³¹.

■ 7.2.1. Impuestos cedidos

En el caso de los impuestos cedidos, la capacidad normativa es muy amplia, lo que potencialmente permitiría obtener ingresos sustanciales a unas CC.AA. que sistemáticamente se quejan de insuficiencia de recursos. Sin embargo, en general, han optado por reducir los impuestos.

¹²⁹ La diferencia de renta no es suficiente porque, como ya se ha señalado, no justifica diferencias de financiación.

¹³⁰ Véase la sección 7.3.

¹³¹ Las CA uniprovinciales pueden establecer también recargos sobre los impuestos locales.

Cuadro 22

DEDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IRPF, EN PORCENTAJE DE LA CUOTA ÍNTEGRA

2001	2002	2003	2004	2005
0,06	0,12	0,13	0,17	0,18

Fuente: REAF (2008).

En el caso del IRPF, todas las CC.AA. han introducido una plétora de deducciones que afectan a la vivienda, la familia, discapacidad, donaciones e incluso la compra de pc domésticos (La Rioja), donaciones ecológicas (Canarias y Aragón), donaciones a instituciones que fomenten la lengua catalana (Cataluña) o la percepción de ayudas a quienes sufrieron prisión durante al menos un año (Madrid)¹³². En todo caso, cuantitativamente estas deducciones son más aparentes que reales. Como muestra el cuadro 22, las deducciones si bien han ido creciendo en el tiempo, en el año 2005 ni siquiera costaban un 0,2% de la Cuota Íntegra. La razón es, fundamentalmente, que se trata de deducciones dirigidas a grupos muy reducidos de personas y/o que tienen condiciones muy estrictas para su aplicación (en renta, u otras).

El cuadro 23 desagrega las deducciones por CC.AA. y las cuantifica no sólo en porcentaje de la Cuota Íntegra, sino también en relación al PIB y a los recursos que reciben las CC.AA. del sistema de financiación¹³³. Este cuadro, si bien pone de manifiesto alguna diferencias sustantivas entre CC.AA., reafirma la idea de que, globalmente, el coste de las deducciones es muy bajo. Así, en porcentaje del PIB, apenas suponen el 0,01% y en porcentaje de los recursos autonómicos el coste es de poco más del 0,1%. En todo caso hay tres CC.AA. donde las deducciones son especialmente generosas y más que duplican (Canarias y La Rioja) o incluso triplican (Extremadura) el promedio. Pero incluso en el caso más significativo, Extremadura, el coste global es mínimo; apenas el 0,3% de los recursos.

La mayoría de las CC.AA. han evitado usar su capacidad para variar la escala de tipos. Sin embargo, primero Madrid y luego Valencia han reducido la escala sobre el tramo autonómico, eso sí de forma muy marginal. Madrid, por ejemplo, ha reducido el tipo marginal aplicable a su base entre 0,1 puntos y 0,4 puntos. Valencia, por su parte, ha realizado una reducción general de 0,25 puntos que, en principio, va a aumentar en ejercicios futuros. No obstante, nuevamente, al igual que en las deducciones, se trata de reducciones de escaso impacto recaudatorio. La única CC.AA. que ha tomado una medida que aumenta el IRPF es

¹³² Estas deducciones y los demás datos normativos hacen referencia a la situación en el año 2008.

¹³³ Impuestos cedidos y participados, más tasas afectas a los servicios traspasados, más Fondo de Suficiencia Homogeneizado, más Fondo de Compensación Interterritorial.

Cuadro 23

DEDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IRPF POR CC.AA. (2005)

	PORCENTAJE DE LA CUOTA INTEGRAL	PORCENTAJE DEL PIB	PORCENTAJE DE LOS RECURSOS
Extremadura	1,08	0,06	0,30
Andalucía	0,10	0,01	0,04
Castilla-La Mancha	0,07	0,00	0,02
Galicia	0,29	0,02	0,12
Murcia	0,22	0,01	0,10
Asturias	0,13	0,01	0,07
Canarias	0,64	0,04	0,24
Valencia	0,25	0,02	0,15
Castilla y León	0,18	0,01	0,08
Cantabria	0,08	0,01	0,05
La Rioja	0,39	0,03	0,23
Aragón	0,01	0,00	0,00
Baleares	0,25	0,02	0,17
Cataluña	0,15	0,01	0,13
Madrid	0,13	0,01	0,14
TOTAL	0,18	0,01	0,11

Fuente: Elaboración a partir de Dirección General de Tributos (2007), INE y MAP (diversos años).

Cataluña, que ha minorado algo el tramo autonómico de la deducción en vivienda¹³⁴. Ha aprobado, no obstante, otras deducciones que reducen el IRPF.

La conclusión es que si bien las CC.AA. han introducido una gran cantidad de deducciones en el IRPF y algunas han llegado incluso a bajar un poco su escala de tipos, estas medidas son más efectistas que reales porque su impacto económico es mínimo. Dado esto cabría plantearse si realmente se gana algo, además de la complejidad, con tal proliferación de medidas.

En el Impuesto sobre Patrimonio, muchas CC.AA. (seis) no han hecho ninguna modificación. El resto, han introducido cambios marginales, casi siempre ampliando el mínimo exento o reduciendo los tipos¹³⁵. En Sucesiones y Donaciones, hay una tendencia creciente a casi eliminar el impuesto para herencias entre parientes de primer grado. Ocho CC.AA. ya

¹³⁴ La deducción por vivienda, el 15%, se desdobra en deducción estatal (10,05%) y deducción autonómica (4,95%). Cataluña ha reducido la deducción autonómica del 4,95% al 3,45%.

¹³⁵ Cantabria ha aumentado el tipo sobre los patrimonios más altos, aunque tiene el mínimo exento algo más alto.

lo han eliminado de facto y cuatro CC.AA. (Canarias, Castilla La Mancha, Castilla y León y Madrid) han extendido la exención a las donaciones¹³⁶. Más allá de esto, muchas han aprobado mayores bonificaciones (por ejemplo en la transmisión de empresas familiares) y exenciones que las que se establecen en la norma estatal de referencia. En Transmisiones Patrimoniales, todas las CC.AA. tienen un tipo del 7% para los inmuebles, superior al 6% establecido como norma por el Estado y al que aplican los Territorios Forales. Canarias es la única excepción, ya que aplica el 6%. Sobre esta base común del 7%, cada CC.AA. establece una multiplicidad de tipos reducidos aplicables a circunstancias particulares (discapacitados, primera vivienda, etc.). En Actos Jurídicos Documentados, el tipo que se aplica en general es el 1% (excepto Canarias que aplica el 0,75%), superior al 0,5% marcado por el Estado y aplicado por las CC.AA. Forales. Finalmente, en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, hay la posibilidad de que las CC.AA. establezcan un tramo autonómico. Esto es simplemente un recargo que puede llegar a duplicar el tipo establecido por el Estado. En la actualidad seis CC.AA. (Cataluña, Madrid, Castilla-La Mancha, Astu-

Cuadro 24

RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS CEDIDOS 2002-2006

	PER CÁPITA						EN PORCENTAJE DEL PIB					
	2002	2003	2004	2005	2006	MEDIA	2002	2003	2004	2005	2006	MEDIA
Extremadura	120	174	184	218	255	190	1,1	1,4	1,4	1,5	1,7	1,4
Andalucía	209	291	363	381	486	346	1,6	2,1	2,4	2,3	2,8	2,2
Castilla-La Mancha	156	189	270	369	452	287	1,1	1,3	1,7	2,2	2,6	1,8
Galicia	179	209	235	291	347	252	1,3	1,4	1,5	1,7	1,9	1,6
Murcia	221	285	368	517	585	395	1,5	1,8	2,2	2,9	3,1	2,3
Asturias	209	266	292	314	388	294	1,4	1,7	1,7	1,7	2,0	1,7
Canarias	213	235	274	349	390	292	1,3	1,3	1,5	1,8	1,9	1,6
Valencia	341	400	493	576	650	492	2,0	2,3	2,7	3,0	3,2	2,6
Castilla y León	231	243	320	373	414	316	1,4	1,4	1,7	1,9	2,0	1,7
Cantabria	254	338	385	518	552	409	1,5	1,9	2,0	2,5	2,5	2,1
La Rioja	339	344	458	506	576	445	1,7	1,7	2,1	2,3	2,4	2,1
Aragón	318	374	418	519	589	444	1,7	1,9	2,0	2,3	2,5	2,1
Baleares	407	456	515	696	823	580	1,9	2,1	2,3	3,0	3,4	2,6
Cataluña	399	462	566	643	745	563	1,9	2,1	2,4	2,6	2,8	2,4
Madrid	443	577	634	717	789	632	1,9	2,3	2,5	2,6	2,7	2,4
Total	293	360	431	500	581	433	1,7	2,0	2,2	2,4	2,7	2,2

Fuente: Elaboración propia a partir de Ministerio de Economía y Hacienda (2008a) e INE.

¹³⁶ Las CC.AA. forales también lo eliminaron hace ya varios años para sucesiones y donaciones.

rias, Valencia y Galicia) han aplicado el aumento autonómico duplicando casi todas¹³⁷ el tipo básico establecido por el Estado.

El cuadro 24 recoge la recaudación de las CC.AA. por los tributos cedidos total o parcialmente. Este cuadro pone de manifiesto unas diferencias recaudatorias sustanciales entre CC.AA, tanto en términos per cápita, como en porcentaje del PIB. Así, en el promedio 2002-05, en términos per cápita la recaudación oscila entre 632 euros per cápita (Madrid) y 190 (Extremadura). En porcentaje del PIB, la recaudación oscila entre 2,6% (Valencia y Baleares) y 1,4% (Extremadura). Muchas de estas diferencias, en particular las de recaudación en porcentaje del PIB, no se pueden explicar de forma evidente por diferencias de renta. Son, probablemente, el resultado de una mezcla de factores tales como, riqueza, eficiencia de gestión y diferencias normativas.

En todo caso, conviene recordar que el sistema compensa a través del Fondo de Suficiencia las diferencias en la recaudación normativa. Por ello, solo una parte de las diferencias del cuadro 24 se acaban traduciendo en diferencias de recursos entre CC.AA. Y son aquellas CC.AA. cuya recaudación normativa es relativamente más baja (en relación con la real), quienes realmente ganan con los impuestos cedidos¹³⁸.

■ 7.2.2. *Impuestos propios*

Las CC.AA. pueden crear impuestos propios (siempre que no recaigan sobre hechos ya gravados por el Estado¹³⁹). Además, en virtud de la Ley de Haciendas Locales, las CC.AA. uniprovinciales pueden establecer recargos sobre el IAE (Impuesto de Actividades Económicas). El cuadro 25, recoge los impuestos propios creados por las CC.AA. en el año 2007. Tal y como muestra el cuadro, la única CA que no ha creado impuestos propios es Castilla León. Por otro lado, casi todos los impuestos creados por las CC.AA. tienen que ver con el medio ambiente o con el juego. Más allá de esto las CC.AA. gravan las grandes superficies (Asturias y Cataluña), el alquiler de coches (Baleares, ya derogado), la infrautilización de recursos (Extremadura o Asturias), etcétera.

En realidad, aunque la lista de impuestos propios es amplia, como muestra el cuadro 26 la recaudación que se obtiene es mínima. En promedio, los impuestos propios apenas representan un 0,15 del PIB. Esto es aproximadamente el 5% de lo que representan los impuestos cedidos (cuadro 24). Desde otra perspectiva, la aportación de los impuestos propios a los recursos de las CC.AA. es mínima, ya que sólo aumentan los recursos que proporciona el sistema general en un 1,1%.

¹³⁷ En realidad todas menos Madrid.

¹³⁸ Véase la sección 8.4.

¹³⁹ Art 6 de la LOFCA.

Cuadro 25

IMPUESTOS PROPIOS Y RECARGOS DE LAS CC.AA. (2007)**ANDALUCÍA**

Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas (1984)
 Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos (2003)
 Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera (2003)
 Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (2003)
 Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (2003)
 Impuesto sobre el Juego del Bingo (1999, suprimido 2007)

ARAGÓN

Canon de saneamiento (2001)
 Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable (2007)
 Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera (2007)
 Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta (2007)

ASTURIAS

Canon de saneamiento (1994)
 Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas (1989)
 Impuesto sobre el Juego del Bingo (1992)
 Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (2002)
 Recargo sobre el IAE (1991)

BALEARES

Canon de saneamiento (1991)
 Impuesto sobre los Premios del Juego del Bingo (1990)
 Impuesto sobre la circulación de vehículos de arrendamiento sin conductor (2005, derogado 2006)

CANARIAS

Canon de aguas (1990)
 Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo (1986)

CANTABRIA

Canon de saneamiento (2002)
 Recargo sobre el IAE (1992)

CASTILLA-LA MANCHA

Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente (2005)

CATALUÑA

Canon de Agua y sustitución por exacciones del Canon de Aguas (1999)
 Canon sobre la disposición controlada de residuos municipales (2003)
 Gravamen de Protección Civil (1997)
 Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (2000)

EXTREMADURA

Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos (1999)
 Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito (2006)
 Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (2006)
 Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (2006)

Cuadro 25 (continuación)

IMPUESTOS PROPIOS Y RECARGOS DE LAS CC.AA. (2007)**GALICIA**

Canon de saneamiento (1993)

Impuesto sobre el juego del bingo (1991)

Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica (1995)

MADRID

Tarifa de depuración de aguas residuales (1993)

Impuesto sobre los premios del bingo (1994)

Impuesto sobre la modalidad de juegos colectivos de dinero y azar simultáneos (1994)

Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados (2000)

Impuesto sobre Depósito de Residuos

Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos (2003)

Recargo sobre el IAE (1991)

MURCIA

Canon de saneamiento (2000)

Impuesto sobre los premios del juego del bingo (1984)

Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia (2005)

Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (2005)

Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera (2005)

Recargo sobre el IAE (1991)

LA RIOJA

Canon de saneamiento (2000)

Recargo sobre el IAE (2006)

VALENCIA

Recargo sobre la Tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar (1985)

Canon de saneamiento (1992)

Fuente: Agencia Tributaria (http://www.agenciatributaria.es/fisterritorial/ccaa_tp/Cuadrosresumen_tp_2007.htm).

Tomando todo en cuenta parece evidente que las CC.AA. han evitado introducir impuestos propios que pudieran ser rechazados por los contribuyentes. Por ello, la fiscalidad propia se ha centrado en impuestos con buena imagen, medioambientales y sobre el juego, pero escasa capacidad recaudatoria.

El cuadro 26 parece sugerir que Canarias sería una excepción a esta regla general ya que sus impuestos propios representan el 0,75% del PIB. Esto es, casi seis veces el promedio. En realidad todo se debe a que, como ya se ha señalado en la sección 5.6, Canarias por su régimen fiscal especial no tiene un impuesto especial sobre hidrocarburos. Lo único que ha hecho es establecer uno —denominado Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo— cuya recaudación revierte totalmente a sus arcas. Pero este impuesto es equivalente al que existe en las demás CC.AA., sólo que allí es de titularidad estatal.

Cuadro 26

TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CC.AA. Y RECARGOS SOBRE TRIBUTOS LOCALES (2002-2005)

	EN PORCENTAJE DEL PIB					EN PORCENTAJE DE LOS RECURSOS QUE APORTA EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA.				
	2002	2003	2004	2005	PROMEDIO	2002	2003	2004	2005	PROMEDIO
Extremadura	0,25	0,24	0,23	0,21	0,23	1,36	1,28	1,24	1,10	1,24
Andalucía	0,03	0,02	0,03	0,04	0,03	0,20	0,18	0,24	0,25	0,22
Castilla-La Mancha	0,04	0,10	0,05	0,05	0,06	0,32	0,74	0,37	0,33	0,44
Galicia	0,08	0,08	0,09	0,11	0,09	0,55	0,53	0,62	0,74	0,61
Murcia	0,02	0,16	0,16	0,16	0,13	0,20	1,37	1,34	1,24	1,04
Asturias	0,22	0,07	0,17	0,17	0,16	1,68	0,49	1,30	1,29	1,19
Canarias	0,76	0,78	0,74	0,70	0,75	5,34	5,51	5,26	4,75	5,22
Valencia	0,03	0,17	0,17	0,15	0,13	0,31	1,64	1,53	1,34	1,21
Castilla y León	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Cantabria	0,02	0,02	0,00	0,00	0,01	0,14	0,12	0,00	0,00	0,07
La Rioja	0,10	0,09	0,14	0,12	0,11	0,89	0,85	1,23	0,98	0,99
Aragón	0,01	0,02	0,03	0,04	0,02	0,08	0,18	0,25	0,37	0,22
Baleares	0,23	0,21	0,20	0,20	0,21	2,84	2,52	2,44	2,15	2,49
Cataluña	0,14	0,15	0,17	0,20	0,17	1,67	1,75	1,93	2,20	1,89
Madrid	0,06	0,06	0,04	0,05	0,05	0,84	0,72	0,52	0,65	0,69
TOTAL	0,11	0,12	0,13	0,13	0,12	0,99	1,13	1,13	1,14	1,10

Fuente: Elaboración a partir del Ministerio de Economía y Hacienda (2008b) e INE.

■ 7.2.3. Conclusión

Las CC.AA. han utilizado su capacidad fiscal no tanto para obtener unos ingresos adicionales que dicen necesitar, como para ofrecer una cara amable al contribuyente. Por ello han trufado de deducciones el impuesto más visible, el IRPF, y nunca han puesto ninguna objeción a las reducciones de este impuesto que ha realizado el gobierno central. De igual forma, casi todas han eliminado los impuestos en las sucesiones entre parientes de primer grado y algunas incluso en las donaciones. En la tributación propia sus esfuerzos se han centrado en impuestos medioambientales y sobre el juego, que transmiten buena imagen, no afectan a demasiados contribuyentes y tienen una escasa capacidad recaudatoria.

En teoría, sin embargo, con la capacidad normativa que tienen podrían obtener recursos importantes bien sea vía IRPF o creando algún impuesto propio que realmente aportara unos ingresos significativos. Que en vez de esto hayan optado por medidas fiscales amables, pone de manifiesto que las CC.AA. no han aceptado que deben ser fiscalmente

corresponsables y ante una necesidad de recursos prefieren pedir más dinero al Estado antes que aumentar sus impuestos y recaudarlo ellas mismas.

■ 7.3. Las balanzas fiscales

En los últimos años se ha popularizado el concepto de balanza fiscal y su utilización para medir el grado de solidaridad entre las CC.AA. y, en última instancia, la equidad del sistema de financiación de las CC.AA. En un sentido genérico, la balanza fiscal de una CA es la diferencia entre lo que gobierno central gasta en beneficio de residentes en la CA y la parte de los impuestos pagados por los residentes en la CA que se queda el gobierno central (para financiar su gasto o los de otras CC.AA.). A pesar de las dudas de la Comisión¹⁴⁰, las balanzas fiscales son, por ejemplo, un instrumento que se utiliza de forma regular en la Unión Europea para calcular cuánto se beneficia cada país (o cuánto le cuesta) de la pertenencia a la UE. En algunos casos, como el del Reino Unido, incluso se utilizan los desequilibrios en las balanzas fiscales para devolver al país parte de su aportación a la financiación de la UE¹⁴¹.

Las balanzas fiscales son, ciertamente, un instrumento de presión políticamente muy efectivo. Sin embargo, si se acepta que todos los residentes de un país forman parte de un proyecto común y que por ser parte de este proyecto todos ellos, independientemente de donde vivan, tienen los mismo derechos (a prestaciones) y obligaciones (a contribuir a la financiación de las prestaciones), entonces el concepto de balanza fiscal carece de relevancia ética.

Simplemente, ningún país diseña una política redistributiva entre regiones. Las políticas públicas se diseñan para igualar los niveles de vida de las personas, no de las regiones. De esta forma, redistribución entre regiones es simplemente la redistribución que se deriva de las características de las personas que viven en dichas regiones. En realidad no tiene más sentido hablar de la redistribución entre regiones que de la redistribución entre ciudades entre barrios o entre hinchas de equipos de fútbol. En este contexto, lo relevante no son los saldos regionales, sino cuestiones como, por ejemplo, si todos los residentes del país (cualquiera que sea la región donde viven) cuando pagan los mismos impuestos tienen acceso a servicios de igual valor¹⁴².

¹⁴⁰ La Comisión siempre ha mantenido que las ganancias de pertenencia a la Unión tienen poco que ver con saldos fiscales y están relacionadas con el aumento de renta que tienen cada país (debido al mercado más amplio, a la mayor competencia, a las exportaciones mayores, etc.) por ser miembro de la UE.

¹⁴¹ Esta devolución se remonta a 1984 y fue lograda por la entonces Primer Ministro, Margaret Thatcher como compensación por los supuestos bajos beneficios (en términos de gasto de la UE) que derivaba el Reino Unido de su participación en la UE. Se le denomina el *cheque británico*.

¹⁴² Obviamente, en el caso de los bienes provistos por las CC.AA, a igualdad de impuestos la composición de los servicios públicos puede variar entre regiones o una región puede tener impuestos más altos (o más bajos) para financiar prestaciones mayores (menores). Nada de esto atenta contra la equidad individual, y es, además, inherente a la descentralización.

Evidentemente el razonamiento de la irrelevancia conceptual de las balanzas regionales se basa en el supuesto de que hay una noción nacional de solidaridad. Puede haber quien piense que no hay ningún concepto nacional de solidaridad que aplicar o que la solidaridad entre residentes en regiones distintas debe ser limitada. La idea es, simplemente que, al igual que los residentes en un país no tienen obligaciones redistributivas con los residentes en otros países (más allá que la donación voluntaria), los residentes en una región A no tienen más obligaciones redistributivas con los residentes en otra región B que la que los residentes en A decidan aceptar voluntariamente (a través de su gobierno). Quien piense así, considerará que las balanzas fiscales son un concepto relevante para medir la justicia de las políticas públicas en general y del sistema de financiación de las CC.AA. en particular.

En todo caso, cualquiera que sea su valor real, la utilización de las balanzas fiscales como indicador de aportaciones a (beneficios obtenidos de) las demás regiones tiene dos problemas esenciales:

- a) Problemas de medición. Cualquier medición de las balanzas fiscales de las regiones de un país conlleva un grado de arbitrariedad considerable, porque hay múltiples decisiones que tomar que no tienen una respuesta clara. Por ejemplo es necesario decidir si a una región se le imputan los gastos allí realizados (criterio monetario) o los beneficios que derivan sus residentes del gasto realizado en cualquier región (criterio beneficio). En el primer caso, se supondría, por ejemplo que el ejército sólo beneficia a las regiones donde están los cuarteles o la investigación a la región de residencia de los investigadores. En el segundo es necesario establecer criterios de imputación de los beneficios y responder a cuestiones cómo: ¿un AVE que va de A a B beneficia a todos los que están entre medio? ¿En cuánto?¹⁴³ ¿Qué parte de los intereses de la deuda son de cada región? En el lado de los ingresos es necesario adoptar supuestos de incidencia de los impuestos para distribuirlos entre regiones. ¿Qué parte del Impuesto de Sociedades pagado por Repsol pertenece a cada región? ¿Quién paga los impuestos indirectos, las empresas, los individuos o se los reparten? Más aún, es necesario tener en cuenta cuestiones como que la distribución regional de las inversiones varía mucho entre años y esto puede distorsionar los cálculos en un año concreto.

Todo esto se traduce en que en España las estimaciones de balanzas fiscales realizadas por distintos autores difieran para una misma CA y año en decenas de millones de euros y en varios puntos del PIB. Por ejemplo, en Barberán (2005) se presenta una relación exhaustiva de las Balanzas Fiscales realizadas para Cataluña y Madrid en diversos años. En el caso de Cataluña las estimaciones varían entre un

¹⁴³ Para un análisis de los problemas de medición véase Barberán (2005).

déficit del 0,07% y del 17,86% del PIB. El promedio es del 7,2% del PIB. Para Madrid, el saldo oscila entre un superávit del 2,59% y déficit del 36,98%, con un promedio de un déficit del 25%.

- b) Limitación a actuaciones públicas. El saldo fiscal no es más que una parte de las relaciones económicas entre una región y las demás, pero de ninguna forma mide las ganancias o pérdidas de pertenecer a un país. Por ejemplo, incluso una región con una balanza fiscal muy negativa puede derivar ganancias notables de pertenecer a un país porque, debido a esa pertenencia, las demás regiones han comprado bienes en la región en cuestión, no han desarrollado industrias competitivas o incluso han aportado emigrantes (que de otra forma no hubieran ido). En última instancia las ganancias se deberían medir por la parte del crecimiento económico de la región imputable a la pertenencia al país. En este contexto, el que una región de renta elevada tenga una balanza fiscal negativa no es indicativo de que las demás crecen a expensas suyas.

A pesar de las limitaciones conceptuales y prácticas, el cuadro 27 presenta a modo ilustrativo las estimaciones que realizó en el año 2008 el Ministerio de Economía, de los de saldos fiscales que se habían producido en el año 2005. Debido a los problemas metodológicos, el Ministerio realizó seis estimaciones diferentes¹⁴⁴ que presentó con toda clase de cautelas¹⁴⁵. En el cuadro 27 se presenta como saldo una de las estimaciones, que usa el criterio beneficio y supuestos estándar sobre la incidencia del Impuesto de Sociedades. También se señala el rango de variación de las estimaciones realizadas.

El cuadro muestra que hay una relación más que difusa entre renta per cápita regional y saldo presupuestario. También pone de manifiesto la poca solidez de las estimaciones de los saldos. Incluso dejando al margen los saldos de Ceuta y Melilla que son singulares¹⁴⁶, y a pesar de que las estimaciones difieren en relativamente pocos supuestos, el rango de variación es notable en muchos casos. En Baleares, por ejemplo, el rango de variación de los saldos es de 7 puntos del PIB, equivalentes a una posible variación en una escala de dos a uno. En las demás CC.AA. las variaciones están entre 3 y 5 puntos del PIB en saldos que en la mayoría de los casos no llegan al 10% del PIB (en más o en menos).

En todo caso, con todas las cautelas que hacen al caso, tomando como referencia el saldo que se presenta en el cuadro como central, parece claro que la relación entre saldo

¹⁴⁴ Que diferían en el criterio de imputación (monetario y del beneficio) y en el criterio de distribución regional del impuesto de sociedades y de los intereses de la Deuda.

¹⁴⁵ En la presentación se señalaba que los saldos no reflejan ni la eficiencia ni la equidad, ni pueden aplicarse a la financiación autonómica (véase Minhac, 2008).

¹⁴⁶ Cualquier medición macroeconómica es menos fiable cuanto menor sea el ámbito geográfico al que se refiere.

Cuadro 27

BALANZAS FISCALES ESTIMADAS POR EL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2005)

	PIB PER CÁPITA		BALANZA FISCAL ¹		
	EUROS	ÍNDICE	SALDO ²	MÁX ³	MIN ³
Madrid	27.343	130,6	-9,13	-5,57	-9,13
País Vasco	26.553	126,8	-0,59	0,20	-1,35
Navarra	26.351	125,8	-2,01	-1,15	-3,18
Cataluña	24.796	118,4	-6,55	-6,38	-8,70
Baleares	23.334	111,4	-7,47	-7,47	-14,20
La Rioja	22.513	107,5	-2,32	0,66	-2,32
Aragón	22.359	106,8	-1,10	1,83	-1,15
Cantabria	20.630	98,5	2,12	5,13	2,12
Castilla y León	19.822	94,7	4,34	7,58	4,11
C. Valenciana	19.327	92,3	-3,22	-3,22	-6,40
Canarias	18.988	90,7	6,35	6,38	1,60
Ceuta	18.908	90,3	5,75	28,85	5,75
Melilla	18.604	88,8	6,46	34,27	6,42
Asturias	18.495	88,3	11,08	14,33	10,20
Murcia	17.665	84,4	1,05	1,05	-2,14
Galicia	17.114	81,7	7,19	8,23	6,42
Castilla-La Mancha	16.359	78,1	5,75	6,28	3,63
Andalucía	16.261	77,7	4,29	4,65	3,05
Extremadura	14.231	68,0	15,73	18,08	15,01
Total Nacional	20.941	100,0	0		

1. Diferencia entre beneficios imputados e impuestos imputados en porcentaje del PIB. 2. Estimación según los criterios carga/beneficio, imputando el 70% del Impuesto de Sociedades a los accionistas y el 30% a los consumidores y distribuyendo los intereses de la deuda en proporción a la población. 3. Saldos máximos y mínimos en los demás casos analizados.

Fuentes: Para PIB, INE. Para saldos, Minhac (2008a).

fiscal y riqueza es débil. Por un lado están los casos de los sistemas forales que según las estimaciones realizadas tiene saldos muchos más favorables que las CC.AA. de régimen común de riqueza equivalente. Este resultado es consistente con mediciones anteriores de capacidad fiscal relativa de los sistemas común y foral¹⁴⁷.

En el caso de las CC.AA. de régimen común si bien la más rica, Madrid, es quien más aporta (más del 9% del PIB) y la más pobre quien más recibe (15,73%), hay muchos saldos que requerirían explicaciones adicionales. Esto es, exigirían un análisis detallado de por

¹⁴⁷ Véase, por ejemplo, Zubiri (2007).

qué se producen. Este es el caso, por ejemplo, de Valencia que es contribuyente neto en cantidades significativas (más de 3% del PIB), a pesar de tener un PIB per cápita por debajo de la media, o lo elevado del saldo favorable de Asturias (en comparación al saldo de regiones con riqueza similar). Incluso sorprende el hecho de que Extremadura, siendo sólo un poco menos rica que Andalucía o Castilla-La Mancha, cuadruple su saldo favorable.

En todo caso, tampoco hay que dar demasiada importancia a unos saldos irrelevantes en lo conceptual y dudosos en lo práctico. Desde la perspectiva de la equidad de un sistema de financiación, lo realmente relevante es la distribución de recursos entre CC.AA. para financiar las competencias que tienen asignadas, y esa es la variable que se debe revisar en los análisis de equidad del sistema de financiación de las CC.AA.

■ 7.4. La riqueza de las CC.AA.

El sistema de financiación de las CC.AA. es muy igualitario y garantiza que, a igual nivel de impuestos, los recursos per cápita no difieran demasiado. El objetivo inmediato es garantizar que todos los individuos tengan derecho a los mismos niveles de provisión de bienes y servicios públicos independientemente de donde vivan¹⁴⁸. Un segundo objetivo podría ser ayudar a las CC.AA. más pobres a crecer más rápido que las más ricas y, de esta forma, que se igualen los niveles de vida.

El primer objetivo —la igualación de la capacidad de prestar servicios de las CC.AA.— se ha logrado de forma bastante amplia¹⁴⁹ por la vía de igualar la financiación per cápita. La cuestión es si un sistema tan igualitarista ha logrado reducir las desigualdades entre CC.AA. El cuadro 28, explora la repuesta a esta cuestión estableciendo la evolución de la riqueza per cápita de las CC.AA. (en relación al promedio de España) desde que empezó el Estado de las Autonomías. Una primera inspección sugiere que en los últimos 30 años las cosas no han cambiado demasiado: Las CC.AA. ricas siguen siendo básicamente las mismas y tienen entre un 20% y un 30% más que la media. Las pobres siguen siendo las mismas, y quedan entre un 20% y un 30% debajo de la media.

Ciertamente ha habido algunas variaciones. Por ejemplo durante buena parte de la década de los 80 y los 90 el País Vasco vio disminuir su renta relativa (al promedio de

¹⁴⁸ Como ya se ha señalado, esta igualación debe interpretarse en términos potenciales ya que, obviamente, aunque los recursos per cápita sean iguales, los gobiernos de las CC.AA. pueden decidir gastarlos de forma diferente.

¹⁴⁹ Obviamente, la igualación de recursos per cápita puede no ser suficiente para igualar los niveles de prestación cuando hay diferencias en los costes de prestar los servicios (porque, por ejemplo, hay diferencias en precios, en la relación población cubierta/población total, etc.). Con todo, cuando se habla de la financiación de todas las competencias globalmente, el criterio igual financiación per cápita, incluso si está limitado, puede ser una aproximación razonable a la idea de igual capacidad potencial de prestación de servicios.

Cuadro 28

EVOLUCION DEL PIB PER CÁPITA DE LAS CC.AA. 1981-2007

	1981		1991		2001		2007	
	ÍNDICE	RANKING	ÍNDICE	RANKING	ÍNDICE	RANKING	ÍNDICE	RANKING
País Vasco	132,8	1	117,9	5	122,6	3	130,1	1
Madrid	118,7	4	123,3	3	125,9	1	126,2	2
Navarra	132,1	2	123,8	2	122,0	2	117,2	3
Cataluña	119,1	3	122,1	4	135,0	4	129,9	4
Aragón	105,2	9	113,0	7	121,5	7	108,2	5
Baleares	118,4	5	130,9	1	111,9	5	107,4	6
La Rioja	118,1	6	111,7	6	95,1	6	100,1	7
Cantabria	111,0	7	96,1	9	96,6	9	90,6	8
Castilla y León	87,8	13	90,7	11	104,5	11	109,4	9
Asturias	94,3	11	90,1	13	94,3	12	88,3	10
C. Valenciana	105,7	8	99,8	8	84,3	8	92,2	11
Canarias	99,9	10	90,3	12	83,8	10	82,5	12
Galicia	82,5	14	78,1	15	90,6	15	96,9	13
Murcia	93,6	12	91,5	10	77,6	13	84,3	14
Castilla-La Mancha	80,7	15	86,2	14	78,6	14	78,1	15
Andalucía	74,5	16	76,6	16	74,0	16	77,5	16
Extremadura	57,6	17	69,9	17	63,8	17	68,8	17
Total Nacional	100		100		100		100	

Fuente: Elaboración a partir de la Contabilidad Regional del INE.

España). Pero esto tuvo que ver más con la crisis industrial que afectó especialmente al País Vasco que con el sistema de financiación. De igual forma, Extremadura mejoró algo su situación en los 80, pero luego se estabilizó en un 7% de la media nacional desde los 90.

Es evidente que si el sistema de financiación influyera de alguna forma significativa en la evolución de la renta, los efectos sobre la desigualdad regional deberían ser más evidentes y permanentes. Obviamente, se podría intentar argumentar que el sistema sí ha reducido la desigualdad porque, de no haber habido un sistema de financiación tan igualitario las diferencias entre CC.AA., en vez de mantenerse como han hecho, habrían aumentado.

Esto sin embargo, es dudoso porque buena parte de la evidencia empírica muestra que la convergencia regional entre las CC.AA. fue mucho más elevada antes de 1980 que después. Esto es, que, a pesar de que la financiación per cápita de las CC.AA. no sea muy diferente, la convergencia es menor que cuando era el Estado quien proveía los bienes. Por

ejemplo, Arellano (2006) utilizando diferentes de convergencia comprueba que en España las CC.AA. convergieron entre 1955 y 1979, y divergieron entre 1979 y 1999¹⁵⁰.

La relación entre gasto público y crecimiento económico es, como poco difusa. Con todo la teoría y muchos estudios empíricos sugieren que hay una cierta relación positiva entre crecimiento y gasto público en inversiones (Educación, como inversión en capital humano, Infraestructuras e I+D¹⁵¹). El cuadro 29, recoge la evolución de la distribución en infraestructuras por CC.AA. Aunque este cuadro incluye las infraestructuras privadas y públicas, sirve para ver si, tras la descentralización, se han producido variaciones en la dotación relativa de infraestructuras. Tal y como pone de manifiesto el cuadro, en gene-

Cuadro 29

EVOLUCIÓN DE LAS INFRAESTRUCTURAS POR CC.AA., 1981-2004

	PORCENTAJE INFRAESTRUCTURAS				ÍNDICE DE DOTACIÓN PER CÁPITA			
	1981	1991	2001	2004	1981	1991	2001	2004
Andalucía	13,0	14,0	13,8	13,8	75,8	78,1	76,4	77,6
Aragón	4,3	4,0	3,9	3,9	136,9	132,5	132,8	135,8
Asturias	3,7	3,4	3,1	3,0	123,3	122,5	118,2	119,1
Baleares	1,9	2,2	2,3	2,3	107,6	117,5	107,0	102,5
Canarias	3,1	3,4	3,6	3,5	84,8	87,9	82,7	78,8
Cantabria	1,9	1,7	1,6	1,5	137,4	125,2	120,5	116,4
Castilla y León	8,1	7,6	7,0	6,6	117,6	116,3	116,4	113,8
Castilla-La Mancha	4,6	4,8	4,7	4,9	104,1	113,2	110,1	112,6
Cataluña	17,5	17,0	17,2	17,4	110,9	109,3	110,6	110,7
Valencia	9,0	9,8	10,1	10,1	92,6	98,6	99,8	96,4
Extremadura	2,6	2,6	2,4	2,3	91,9	94,5	90,4	91,1
Galicia	6,0	5,9	5,9	5,7	81,2	84,6	88,9	89,3
Madrid	11,4	11,3	12,7	13,6	91,6	88,7	96,8	100,6
Murcia	2,1	2,3	2,4	2,5	81,1	85,8	83,4	84,1
Navarra	1,8	1,8	1,8	1,7	136,3	131,8	130,0	125,7
País Vasco	8,1	7,3	6,8	6,5	143,0	134,5	133,8	132,3
La Rioja	1,0	0,9	0,9	0,9	148,5	135,7	126,5	129,0
TOTAL	100	100	100	100	100	100	100	100

Fuente: Elaboración a partir de Fundación BBVA (2007). Datos de población del INE.

¹⁵⁰ Este resultado de convergencia antes de los 80 y ausencia de convergencia significativa posterior se reproduce en bastantes otros trabajos como, por ejemplo, Cuadrado, Garrido y Mancha (1999) y García Velasco (2003).

¹⁵¹ Véase, por ejemplo, Barrios y Schaechter (2008), y Díaz Roldán, C. y Martínez López (2006).

ral, en los casi 25 años entre 1981 y 2004, no ha habido variaciones sustanciales en la distribución espacial de las infraestructuras ni en las diferencias per cápita entre CC.AA. Es decir que ninguna CA ha sido especialmente perjudicada o beneficiada en términos de infraestructuras.

Ciertamente se podría argumentar que en alguna región las infraestructuras privadas han sustituido las deficiencias de las públicas. Incluso si esto fuera cierto, solo indicaría que el mercado ha sido capaz de compensar la ausencia de infraestructuras públicas allí donde eran necesarias (porque eran tan productivas como para ser rentables privadamente). Con ello se habría evitado un déficit de dotaciones que retrasara el crecimiento¹⁵².

■ 8. ALGUNOS PROBLEMAS DEL SISTEMA ACTUAL DE FINANCIACIÓN

Desde hace casi 30 años, el sistema de financiación de las CC.AA. parece estar en conflicto permanente y en reforma continua. En buena medida esto se debe a que siempre ha habido CC.AA, significativamente Cataluña, que, con mayor o menor razón, han demandado que el sistema les diera más recursos. Esto es, que el gobierno central retornara a la región una parte mayor de los impuestos pagados por los residentes en esa región. En el caso de Cataluña, buena parte de estas peticiones de más recursos se han derivado de la comparación con las CC.AA. forales (País Vasco y Navarra) porque el sistema foral produce unos recursos per cápita que son entre un 55% y un 60% superiores a los del sistema común¹⁵³.

En todo caso, la solicitud de más dinero se ha revestido muchas veces de peticiones de otras cosas, por ejemplo, de mayor corresponsabilidad. Además ha frenado el uso de la capacidad normativa autonómica, ya que para obtener más ingresos las CC.AA. han preferido recurrir a la presión política antes que a elevar sus impuestos propios. Por ello, hay que tener en cuenta que, más allá de sus muchos defectos de diseño, lo que realmente subyace a los debates políticos sobre el sistema de financiación de las CC.AA. es una discusión sobre cuánto dinero recibe cada CA.

Con esta cualificación en mente, los problemas más importantes del sistema de financiación son:

¹⁵² Obviamente la composición privada/pública tiene implicaciones distributivas ya que la distribución de costes y beneficios es diferente. Una infraestructura pública, por ejemplo, beneficia a los usuarios más frecuentes y aquellos que, de haber un precio, no la usarían.

¹⁵³ Véase por ejemplo, Zubiri (2007). El cuadro 27 también aporta evidencia de que el sistema foral genera muchos más recursos que el sistema común.

■ 8.1. Inestabilidad del sistema

Los modelos de financiación de las regiones están abiertos a debate en todos los países. Quizá incluso no sea deseable que no se modifiquen nunca, porque los entornos económicos, políticos y sociales son cambiantes. Sin embargo, una cosa es que haya modificaciones y otra que, como en España, el modelo se esté cuestionando casi de forma permanente y que cada pocos años se modifiquen aspectos esenciales del modelo, incluyendo la distribución de recursos entre CC.AA.

La razón fundamental de esta inestabilidad estriba, no tanto en los defectos técnicos del sistema, como en dos hechos básicos:

- a) La ausencia de consenso distributivo. En España nunca se ha pactado explícitamente un objetivo de equidad entre CC.AA. Ciertamente, el sistema, en apariencia, da una cobertura igual a las necesidades de las CC.AA. Sin embargo todo es bastante artificioso porque la definición de necesidad sólo ha buscado legitimar el statu quo (en vez de medir realmente la necesidad). Por otro lado, esto ha facilitado que el sistema siguiera funcionando, porque en cada reforma las cosas no cambiaban demasiado y, como se inyectaba más dinero al sistema, casi todo el mundo salía ganando. Pero estos arreglos que han permitido seguir funcionando al sistema no han evitado que realmente siga sin haber un consenso explícito y aceptado por todos sobre cuál es el grado de redistribución interregional que sería aceptado por todas las CC.AA. sin cuestionarlo continuamente.
- b) La manipulabilidad del sistema. El Gobierno Central ha demostrado que, por intereses políticos, cede con facilidad a las presiones de las CC.AA. Cuando el gobierno central necesita un gobierno regional para gobernar o cuando quiere premiar a una CA que considera amiga, rápidamente hace ajustes en el sistema que favorecen a la CA que se desea premiar o, simplemente, se le da más dinero reconociendo deudas históricas o utilizando cualquier otra justificación.

CC.AA. descontentas y sistema manipulable es una combinación que, inevitablemente, debe conducir a la inestabilidad permanente.

■ 8.2. Distribución arbitraria de recursos

Como se ha señalado en la sección 7.1, el sistema actual de distribución de recursos produce diferencias entre CC.AA. que son difíciles de justificar. Por una parte, implica que las CC.AA. más ricas tienen menos recursos per cápita que las más pobres, lo que lleva al absurdo de que, a igualdad de renta, quienes viven en regiones ricas tienen derecho a menos prestaciones (potenciales) que quienes viven en regiones pobres.

Por otro lado, a igualdad de renta per cápita, las CC.AA. pueden recibir recursos per cápita muy diferentes. Y esto se debe a una definición arbitraria de necesidad (que se justifica más por lo político que por lo económico) y una medición de la recaudación normativa que tiene poco que ver con la recaudación real.

■ 8.3. Medición arbitraria de la necesidad

El modelo se basa en una definición genérica de necesidad que toma en cuenta una serie de variables. Las variables que determinan la necesidad y los pesos que se le asignan no tienen sin embargo ninguna virtud más allá de que dan un resultado políticamente aceptable y que no se alejan demasiado de lo que cada CA recibía previamente.

Simplemente nadie ha realizado un estudio de qué factores determinan la necesidad de gasto de cada CA (población, dispersión, superficie, etc.) y qué peso se debe dar a cada factor en la fórmula de necesidad (¿al medir la necesidad se debe ponderar la población el 90% o el 70% es suficiente?). Lo que ha ocurrido es que las variables se han escogido por el resultado que producían que, para ser aceptable, no debía cambiar mucho el statu quo. Y, por si acaso lo hacía, se establecieron diversas modulaciones, ajustes y cualificaciones varias. Todo esto deslegitima cualquier resultado que se pueda derivar de la aplicación de esta definición de necesidad.

Esto no es, evidentemente, nada nuevo y si se mira a modelos de quinquenios pasados se ve que los criterios de elección de variables y pesos han sido similares: elecciones ad hoc que daban los resultados adecuados; esto es, en lo esencial replicaban el statu quo previo. Y por ello las variables y pesos utilizados para medir la necesidad varían sustancialmente de un quinquenio a otro. Incluso en el quinquenio 1997-2001 se abandonó el *camuflaje* de medir la necesidad por indicadores y se partió de que la necesidad de cada CC.AA. era igual al statu quo (esto es, a los recursos que recibía).

En este contexto hay dos opciones, ambas defendibles. La primera es abandonar cualquier intento de medir la necesidad. El objetivo del sistema sería entonces igualar los recursos per cápita de las CC.AA.. Eso es, simplemente se dividirían todos los recursos en proporción a la población relativa de las CC.AA. Como ya se ha señalado esto sería equivalente a eliminar las diferencias de capacidad fiscal entre CC.AA. sin realizar ningún ajuste por necesidad. Este enfoque es el que se sigue en, por ejemplo, Alemania y Canadá.

Esta opción presenta, sin embargo, un problema derivado de que en España el envejecimiento de la población tiene (y tendrá en el futuro) una incidencia notable sobre el gasto de las CC.AA. Esta incidencia será aún mayor a medida que se vaya desarrollando la Ley de Dependencia. Por eso es razonable introducir ajustes por necesidad que tomen en cuenta las necesidades diferenciales de las CC.AA. que están más envejecidas. En un cierto

sentido, ajustar por el envejecimiento de la población es como ajustar por el número de usuarios de las prestaciones sociales.

Evidentemente, el ajuste por envejecimiento conlleva todos los problemas señalados en la sección 4.2.3. Con todo, es un compromiso razonable entre el no ajuste y los complejos ajustes ad hoc que se realizan actualmente.

■ 8.4. Discrepancias entre la recaudación normativa y recaudación real

Parte de la necesidad estimada se cubre con impuestos y tasas afectas a los servicios transferidos. El resto se cubre con transferencias que, como muestra la ecuación [16] serán mayores cuanto menor sea la recaudación de los impuestos y tasas transferidos a una CA. Si en el cálculo de [16] se utilizara la recaudación que efectivamente tienen las CC.AA. por impuestos y/o tasas, se introducirían todos los incentivos para que las CC.AA. recaudaran los menos posible bien fuera mediante una gestión pobre (cunado ellas recaudan el impuesto), mediante una reducción de tipos (cuanto tienen capacidad normativa), o mediante ambas. En cualquier de estos casos, cada euro que recaudaran de menos sería compensado con una transferencia adicional de un euro por parte del gobierno central, por lo que lo óptimo para una CA sería no recaudar nada.

La forma de evitar esto sería calcular [16] utilizando, no la recaudación efectivamente obtenida por cada CA, sino la capacidad recaudatoria de cada CA. Esto es, cuánto podría recaudar con los impuestos cedidos si su gestión y normativa fuera similar a la del resto de las CC.AA. La cuestión entonces es la de cómo se debe calcular la capacidad recaudatoria de los impuestos y las tasas cedidas.

En el caso de los impuestos parcialmente cedidos¹⁵⁴ este cálculo es simple. Si β es el porcentaje de cesión del impuesto, la capacidad recaudatoria de la parte cedida a la *j-ésima* CA será:

$$R_j = \frac{\beta}{(1 - \beta)} R_j^{GC} \quad [22]$$

donde R_j es la capacidad recaudatoria de la parte cedida del impuesto y R_j^{GC} es la recaudación del Estado en la CA *j* por cuenta del impuesto parcialmente cedido. Si la CA no tiene capacidad normativa en el impuesto, [22] será lo que efectivamente se recaude por el impuesto¹⁵⁵. Si, por el contrario, la CA tiene capacidad normativa la diferencia entre [22] y

¹⁵⁴ Esto aplica al IRPF a partir del año 1992 y al IVA y los especiales de fabricación a partir del año 2002 (véase el cuadro 17).

¹⁵⁵ Se supone que, como ocurre en la práctica en el caso de los impuestos compartidos, quien lo recauda es el gobierno central.

lo que efectivamente se recaude se deberá a que la CA ha variado los tipos o deducciones del impuesto.

Cuando se trata de tasas o impuestos totalmente cedidos a las CC.AA. la estimación de la capacidad recaudatoria se complica. Ciertamente, en el año de la cesión la capacidad recaudatoria se puede estimar razonablemente como lo que recaudaba el impuesto o tasa el año anterior a la cesión aumentado, en su caso, por una tasa de crecimiento adecuada¹⁵⁶. El problema es cómo estimar la capacidad recaudatoria de lo cedido una vez que ya han transcurrido varios años desde la cesión.

En teoría, la solución es relativamente sencilla. En el caso de que hubiera indicadores adecuados de las bases (como pudiera ser en el caso de algunos impuestos) la capacidad fiscal del *i*-ésimo impuesto cedido a la *j*-ésima CA, C_{ij} , se debería medir como:

$$C_{ij} = t_i^* I_{ij} = \frac{\sum_k R_{ik}}{\sum_k I_{ik}} I_{ij} = R_i \frac{I_{ij}}{\sum_k I_{ik}} \quad [23]$$

donde I_{ij} es el indicador de base del impuesto *i* sito en la CA *j*, R_{ik} es la recaudación por el concepto *i* en la CA *k*, R_i la recaudación por el impuesto *i* en todas las CC.AA. ($= \sum_k R_{ik}$) y t_i^* el tipo impositivo medio en el conjunto de todas las CC.AA. ($= \sum_k R_{ik} / \sum_k I_{ik}$).

La ecuación [23] dice que la capacidad recaudatoria de una CA es, simplemente, el tipo medio en el conjunto de las CC.AA. multiplicado por la base sita en la CA. Y que esto es equivalente a imputar a cada CC.AA un porcentaje de la recaudación total proporcional a su participación en la base.

Si no hay indicadores adecuados de la base (como por ejemplo en el caso de las tasas o algunos impuestos cedidos), se puede tomar como aproximación de la base, según sea el caso, el PIB de la región, el Consumo o la Población. Por ejemplo, en el caso del PIB, se aplicaría la ecuación [23], con $I_{ij} = PIB_j$

El sistema de financiación de las CC.AA., sin embargo, no ha procedido así a la hora de valorar la capacidad de los impuestos y tasas cedidas¹⁵⁷. Lo que se ha hecho es, inicialmente, valorar la capacidad recaudatoria según lo que el impuesto o tasa recaudaban antes de la cesión. Posteriormente en cada revisión quinquenal del sistema, la capacidad recaudatoria se ha estimado incrementando los valores iniciales. A la estimación de la capacidad recaudatoria realizada por este método se le denomina *recaudación normativa* de los

¹⁵⁶ Obviamente esto presupone que, previo la cesión del impuesto o tasa, la gestión del gobierno central era igualmente eficiente en todas las CC.AA. Esto puede ser más o menos cuestionable pero, en todo caso, a falta de mejor evidencia empírica, es un supuesto razonable.

¹⁵⁷ Esto se refiere a los impuestos totalmente cedidos anteriores a la reforma del sistema del año 2002 (véase la sección 5.5). En el caso de los impuestos cedidos parcialmente en el 2002, no ha sido necesario valorarlos a efectos del sistema.

impuestos cedidos y tasas. Dado que muchos de los impuestos y tasas fueron cedidos hace casi 30 años, el valor normativo se estima aumentando a tasas de crecimiento ad hoc (más o menos similares al crecimiento de la recaudación del Estado) lo que estos impuestos recaudaban hace tantos años.

Los cuadros 30, 31 y 32 exploran la divergencia entre el valor normativo de impuestos y tasas, y su valor real. Evidentemente el valor de lo efectivamente recaudado por impuestos y tasas no es igual a su capacidad recaudatoria porque las CC.AA. pueden variar los tipos y bases. Estas variaciones son especialmente significativas en el caso de las tasas. En todo caso, las diferencias entre valores normativos y reales proporciona una primera aproximación al error que se comete con el proceso actual de cálculo de la capacidad recaudatoria de impuestos y tasas.

Tal y como muestra el cuadro 30, la valoración normativa de los impuestos cedidos es esencialmente estable en relación a PIB, probablemente porque crece a la misma tasa que

Cuadro 30

RECAUDACIÓN NORMATIVA Y REAL. IMPUESTOS CEDIDOS¹, 2002-2006

	PIB		RECAUDACIÓN NORMATIVA EN PORCENTAJE DEL PIB					RECAUDACIÓN REAL/ RECAUDACIÓN NORMATIVA				
	PER CÁPITA (2006 ÍNDICE)	CRECIMIENTO (2006/2002)	2002	2003	2004	2005	2006	2002	2003	2004	2005	2006
Extremadura	68	15,1%	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9	1,3	1,7	1,8	1,9	1,9
Andalucía	78	16,3%	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,5	2,0	2,5	2,4	2,7
Castilla-La Mancha	79	14,8%	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	1,4	1,6	2,3	2,8	3,1
Galicia	83	14,1%	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1	1,3	1,4	1,5	1,7	1,8
Murcia	85	16,7%	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	1,8	2,3	3,0	3,8	3,9
Asturias	89	11,7%	1,2	1,2	1,2	1,2	1,3	1,2	1,4	1,5	1,4	1,5
Canarias	90	13,1%	1,1	1,1	1,0	1,1	1,1	1,2	1,3	1,5	1,7	1,7
Valencia	92	13,6%	1,4	1,4	1,3	1,4	1,4	1,5	1,7	2,1	2,2	2,3
Castilla y León	95	13,6%	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1	1,4	1,4	1,8	1,9	1,9
Cantabria	99	13,1%	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	1,9	2,4	2,7	3,2	3,1
La Rioja	106	14,4%	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1	1,7	1,7	2,2	2,2	2,3
Aragón	107	14,3%	1,2	1,2	1,2	1,3	1,3	1,4	1,5	1,7	1,9	1,9
Baleares	109	10,6%	0,9	0,9	0,9	1,0	1,0	2,1	2,3	2,6	3,2	3,4
Cataluña	118	14,1%	1,2	1,2	1,2	1,3	1,3	1,5	1,7	2,0	2,1	2,2
Madrid	129	15,9%	0,9	0,9	0,8	0,9	0,9	2,1	2,7	2,9	3,0	3,0
Total	100²	14,6%²	1,1	1,1	1,0	1,1	1,1	1,2	1,5	1,8	1,9	2,0

1. Incluye Sucesiones y Donaciones, Patrimonio, Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados y Tasa de Juego. 2. Incluye a las CC.AA. Forales y a Ceuta y Melilla.

Fuente: Elaboración propia a partir de Ministerio de Economía y Hacienda (2008a), BADESPE (2008) e INE (2008).

unos ingresos del Estado que en los últimos años han crecido ligeramente por encima del PIB¹⁵⁸. En todo caso, la capacidad fiscal imputada a las CC.AA. oscila entre el 0,8 y 1,4 del PIB, sin que haya una relación bien definida entre riqueza y capacidad recaudatoria. Madrid, por ejemplo, tiene asignada una capacidad fiscal (en porcentaje del PIB) inferior a Castilla León o Galicia. Más relevante es la relación entre recaudación normativa y recaudación real. Lo realmente recaudado varía entre casi el cuádruple de lo normativo (en Murcia) y algo menos del doble (Extremadura, Galicia y Castilla León). Aunque no hay una pauta evidente que explique esto, tampoco sorprende demasiado que la recaudación real tenga que ver poco con la normativa porque ésta parte de lo que se recaudaba en cada CC.AA. hace casi 30 años y simplemente lo actualiza.

Cuadro 31

AUMENTO PORCENTUAL EN LOS RECURSOS QUE PROPORCIONA EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN PORQUE LA RECAUDACIÓN REAL POR IMPUESTOS CEDIDOS SUPERA A LA RECAUDACIÓN NORMATIVA, 2002-2006

	2002	2003	2004	2005	2006
Extremadura	1,3	3,4	3,6	4,0	4,4
Andalucía	4,3	8,3	11,6	10,6	13,4
Castilla-La Mancha	2,4	3,7	7,5	10,7	12,3
Galicia	2,0	2,9	3,8	5,0	5,8
Murcia	6,5	9,8	14,3	20,4	21,1
Asturias	1,6	3,7	4,5	3,9	5,3
Canarias	2,0	2,7	4,9	7,3	7,5
Valencia	7,1	9,8	14,9	16,7	17,6
Castilla y León	3,6	3,5	6,7	7,3	7,2
Cantabria	6,1	9,5	11,1	14,8	14,1
La Rioja	7,3	6,6	11,5	11,7	12,3
Aragón	4,5	6,3	8,0	10,3	10,7
Baleares	14,6	16,9	20,3	28,5	32,2
Cataluña	8,0	10,6	15,8	16,8	18,6
Madrid	15,9	23,3	25,6	26,6	26,3
Total	6,3	9,3	12,6	13,8	14,9

Fuente: Elaboración propia a partir de MAP (diversos años).

¹⁵⁸ Según los datos de la OCDE la presión fiscal en España (sin cotizaciones sociales) ha pasado del 22,5% del PIB en el 2002 al 24,8% en el 2006. Esto supone un aumento de poco más del 10%, lo que tiene, como mucho, un efecto de segundo orden en la relación entre impuestos cedidos (criterio normativo) y PIB.

En todo caso, las implicaciones no son triviales desde el punto de vista financiero. Los impuestos normativos suponen, globalmente, entre un 7% y un 8% de los recursos de las CC.AA. Cuadruplicar esta recaudación normativa puede suponer una cantidad importante de recursos en relación a quien sólo aumenta su recaudación normativa en, digamos, un 50%. El cuadro 31 cuantifica los efectos financieros de la divergencia entre lo normativo y lo recaudado. Por ejemplo, en el año 2006, debido a la divergencia entre lo normativo y lo real, los recursos que recibió Baleares aumentaron en más de un 30% en relación a lo que le asignó inicialmente el sistema. Madrid y Murcia, por su parte, recibieron más del 20% adicional, muy por encima del promedio (un crecimiento del 13,8%). Frente a esto, casi todas las CC.AA. de menor renta tuvieron incrementos por debajo de la media. En algunos casos los aumentos fueron muy bajos. Así, Extremadura recibió sólo un 4,4% más, Asturias un 5,3% más y Galicia un 5,8% adicional.

Conviene recordar que, en principio, lo que el sistema asigna a cada CC.AA. es lo *justo* según su necesidad relativa. Por tanto, cualquier aumento de recursos que se aleje de la

Cuadro 32

RECAUDACIÓN NORMATIVA Y REAL. TASAS¹, 2002-2006

	PIB		NORMATIVA EN PORCENTAJE DEL PIB					RECAUDACIÓN REAL/ RECAUDACIÓN NORMATIVA			
	PER CÁPITA (2006 ÍNDICE)	CRECIMIENTO (2006/2002)	2002	2003	2004	2005	2006	2002	2003	2004	2005
Extremadura	68	15,1%	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	1,7	2,9	2,9	2,5
Andalucía	78	16,3%	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	1,2	2,0	1,7	1,6
Castilla-La Mancha	79	14,8%	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	1,9	2,7	3,1	2,3
Galicia	83	14,1%	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	2,4	2,3	2,6	2,7
Murcia	85	16,7%	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	2,7	4,0	4,2	4,1
Asturias	89	11,7%	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	2,0	2,6	2,9	2,7
Canarias	90	13,1%	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	4,2	4,5	4,6	4,3
Valencia	92	13,6%	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	3,2	4,4	4,4	4,3
Castilla y León	95	13,6%	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	1,2	2,2	1,8	1,6
Cantabria	99	13,1%	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	2,5	3,8	4,0	3,5
La Rioja	106	14,4%	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	4,1	5,1	5,4	4,9
Aragón	107	14,3%	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	1,7	2,5	2,5	2,2
Baleares	109	10,6%	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	1,7	2,3	2,0	2,4
Cataluña	118	14,1%	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	2,0	3,2	3,2	3,7
Madrid	129	15,9%	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	1,3	1,7	2,0	2,0
Total	100²	14,6%²	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	1,8	2,6	2,6	2,5

1. Incluye todo el capítulo 3 (Tasas, Precios públicos y Otros ingresos) de los presupuestos liquidados de las CC.AA., excluyendo la tasa de juego y los recargos sobre esta tasa.

Fuente: Elaboración propia a partir de Ministerio de Economía y Hacienda (2008a y 2008b) e INE.

equiproporcionalidad es un alejamiento de la noción de justicia implícita en el sistema de financiación de las CC.AA. Desde esta perspectiva, el que se siga utilizando la recaudación normativa (en vez de algún indicador adecuado de capacidad real) supone una quiebra importante de la noción equidad implícita en el sistema de financiación de las CC.AA.

Las tasas afectas a los servicios traspasados también se valoran según el criterio normativo. El cuadro 32 explora la relación entre las tasas normativas y lo efectivamente recaudado. De entrada cabe señalar que en términos normativos, las tasa apenas llegan al 10% de los impuestos. Por ello la trascendencia de medirlas de forma errónea es menor que en el caso de los impuestos. En todo caso, tal y como muestra el cuadro 32, los valores normativos de las tasas distan mucho de ser uniformes. Como porcentajes del PIB oscilan entre el 0,15 y el 0,2%. Quizá de forma algo sorprendente, el valor normativo tiende a ser más elevado en las CC.AA. menos ricas. La relación recaudación efectiva y normativa por tasas (excluida la de juego) difiere notablemente entre CC.AA. Así, en el año 2005 oscilaba entre el 4,9 de La Rioja y el 1,6 de Andalucía.

Las tasas suponen una parte menor del sistema de financiación. Por ejemplo en el año 2006 las tasas (según el criterio normativo) suponían, en promedio, el 1% de los recursos asignados a las CC.AA y en ninguna CA aportaban más del 1,5% de los recursos. Esto limita la importancia del alejamiento de la equiproporcionalidad en la relación entre recaudación real y recaudación normativa. Con todo, en aras a la justicia del sistema, sería deseable que se buscaran métodos globales (basados en el PIB o en la población) para aproximar mejor la capacidad recaudatoria real de las tasas cedidas.

■ 8.5. Ausencia de mecanismos de actualización

El modelo actual, vigente desde el año 2002, tenía vocación de permanencia. Por ello adquirió forma de Ley Orgánica y eliminó las revisiones quinquenales del modelo que había previamente. El problema es que no incluyó ninguna cláusula de revisión automática del modelo¹⁵⁹, lo que como poco es absurdo y contradictorio.

Es absurdo porque de acuerdo con la lógica del modelo, el Fondo de Suficiencia debe ser el déficit (o superávit) de cada año. Esto es, la diferencia entre necesidades de gasto e ingresos traspasados por el Estado (medidos en términos de capacidad recaudatoria). Lo que se hace en realidad es definir el déficit de cada año (en teoría dado que el modelo que-

¹⁵⁹ Sólo se preveían revisiones en el Fondo de Suficiencia de una CA cuando hubiera traspasos adicionales de competencias a la CA (art. 16 de la Ley 21/2001). Además se hacía una referencia difusa y genérica a que se revisarían anualmente los efectos del cambio de la población en la necesidad (art 4.A.a). Esto es de escasa utilidad, máxime cuando no se especifica qué implicaciones tendría que variara la necesidad relativa y cómo afectaría (si algo) al Fondo de Suficiencia.

ría ser permanente incluso el de dentro de 10 o veinte años) como el déficit del año 1999 actualizado (básicamente según la tasa de crecimiento de la recaudación del Estado). Es decir que da igual que cambie el tamaño o la estructura de la población de una CA (y por tanto su necesidad) o que mejore o empeore su riqueza relativa (y por tanto su capacidad recaudatoria). Según el sistema, el déficit relativo de las CC.AA. no cambia. Quien tenía superávit en 1999, lo tiene para siempre y en la misma magnitud (actualizada). Y quien tenía déficit, lo mismo. Además si una CA tenía un déficit que era el doble que el de otra en el año 1999, se supone que seguirá siendo así siempre y, por tanto, recibirá siempre el doble de Fondo de Suficiencia. Como es obvio, esto no tiene demasiado sentido, porque la posición relativa de las CC.AA. en necesidad y capacidad varía con el tiempo.

Por otro lado, la no actualización del Fondo de Suficiencia contrasta con que, por ejemplo, se actualizan anualmente los índices para distribuir la participación de las CC.AA. en los impuestos indirectos. Por ejemplo, el 35% del IVA que corresponde a las CC.AA. se distribuye entre ellas en proporción a unas cifras de consumo relativo que van cambiando anualmente. Esto implica que se supone que, por un lado, la parte del IVA generada en cada CA. varía en el tiempo (y en consecuencia cambia la participación cada CA en el 35% del IVA) pero, por otro lado, a efectos del cálculo del Fondo de Suficiencia se sigue suponiendo que la parte del IVA de cada CA es la misma que en 1999.

Esto no tiene demasiado sentido, y por ello la actualización debería alcanzar a todos los elementos del modelo. Esto es, por un lado, a las cifras de población utilizadas y, por otro, a las cifras de capacidad recaudatoria estimada para los impuestos cedidos y compartidos.

■ 8.6. La distribución vertical de recursos

El sistema actual de financiación se basa en una cuantificación de las necesidades globales de gasto de las CC.AA., ¹⁶⁰ y los recursos que reciben son básicamente iguales a esta cantidad. Si esta cantidad es suficiente o no para atender a sus competencias de gasto es difícil de decir porque, entre otras cosas, el nivel óptimo de provisión de las competencias de las CC.AA. depende de las preferencias de los ciudadanos, y estas preferencias no son observables. En todo caso, la evidencia dice¹⁶¹ que hasta el momento, a pesar de las protestas de algunas CC.AA. por la escasez de recursos, ninguna ha aumentado los impuestos y muchas los han disminuido.

En el futuro, las necesidades de gasto de las CC.AA. van a cambiar en un sentido básico y muchas veces no discrecional. Por ejemplo, en España las CC.AA. has asumido buena

¹⁶⁰ Véase la sección 6.

¹⁶¹ Véase la sección 7.2.

parte de las tareas del Estado del bienestar y muchos de los gastos asociados se verán afectados por el envejecimiento. De esta forma, hay una tendencia a que, sin cambios en las prestaciones individuales, las necesidades de gasto de las CC.AA. aumenten. Más aún, dado que las funciones del Estado no están tan sujetas al envejecimiento, es plausible que en el medio plazo la necesidad de recursos de las CC.AA. crezca más rápidamente que la del Estado¹⁶².

Ante esto se puede pensar que no hay demasiado problema. Si las necesidades de gasto relativas aumentan, basta que las CC.AA. ejerzan su potestad tributaria y aumenten sus impuestos. El problema de esta solución es que cada CA tendría que pagarse sus aumentos de gasto. Esto quebraría la redistribución entre CC.AA., y obligaría a las más pobres a elevar sus tipos impositivos mucho más que las ricas. Por ejemplo, como muestra el cuadro 21, para un aumento porcentual igual de la necesidad de gasto, Extremadura tendría que aumentar sus tipos impositivos el triple que Cataluña.

Lo anterior sugiere que si se desea mantener la solidaridad entre regiones, es necesario mantener un proceso constante de actualización del cálculo de las necesidades de gasto que se deben modificar tanto cuando se asumen nuevas competencias como cuando, por razones de envejecimiento de la población u otras exógenas, aumenta el coste de provisión de las competencias. De esta forma, las necesidades en cada periodo t , N_t , se definirían como:

$$N_t = N_{t-1} (1 + \theta(e_t)) + \Delta N_t \quad [24]$$

donde ΔN_t son las competencias adicionales transferidas en el año t , y $\theta(e_t)$ es el aumento del coste de provisión de las competencias de las CC.AA. debido al envejecimiento de la población.

Las competencias autonómicas más sensibles al envejecimiento son la Sanidad¹⁶³, la Dependencia y, en menor medida, los Servicios Sociales. Por ello el índice $\theta(e_t)$ debería tener en cuenta dos factores. Por un lado el porcentaje que supone cada una de estas competencias en el gasto autonómico y, segundo el aumento en el coste de provisión de estas competencias debido al envejecimiento. Esta revisión de la necesidad por el envejecimiento debería realizarse periódicamente.

Obviamente, si se aplicara [24] sin ninguna medida adicional, todo el coste de la financiación adicional lo acabaría pagando el Estado vía mayor Fondo de Suficiencia. Si se

¹⁶² La única función no descentralizada sujeta a los efectos significativos del envejecimiento son las pensiones, que pertenecen a la Seguridad Social y se financian con cotizaciones, al margen de la recaudación por impuestos generales. Por ello es razonable pensar que las necesidades de gasto de las CC.AA. crecerán más rápido que las del Estado.

¹⁶³ Como ya se ha señalado, una persona mayor de 65 años gasta en Sanidad casi el cuádruple que un menor de 65 años (IEF, 2005).

desea que una fracción λ del coste recaiga sobre las CC.AA, lo que habría que hacer es aumentar la recaudación normativa de las CC.AA. en:

$$\lambda [N_{t-1} \theta(e_t) + \Delta N_t]$$

Dado que el Fondo de Suficiencia se obtiene restando a la necesidad estimada la recaudación normativa, el coste neto para el Estado sería:

$$(1 - \lambda) [N_{t-1} \theta(e_t) + \Delta N_t]$$

que cuando $\lambda = 1$, implica un coste nulo para el Estado¹⁶⁴.

En cuanto a las CC.AA. tendrían dos opciones: aumentar sus impuestos propios en un λ % (y seguir proveyendo las demás competencias al mismo nivel), o no aumentarlos y reducir los niveles de provisión de las demás competencias.

■ 8.7. Dependencia normativa del Estado

En teoría las CC.AA. pueden establecer impuestos propios y tienen una capacidad normativa relativamente amplia en el IRPF y Sucesiones y Donaciones. En los impuestos indirectos esenciales (IVA y Especiales) no tienen ninguna capacidad, aunque en algunos de los impuestos indirectos menores pueden alterar los tipos e, incluso, las bases.

La realidad es que, como ya se ha señalado en la sección 7.2, a pesar de tener una capacidad normativa relativamente amplia las CC.AA. sólo han creado impuestos propios *cosméticos* (de escasa recaudación y buena imagen pública como los medioambientales), y han se han apresurado a bajar los impuestos directos bajo su control (IRPF y Sucesiones). Más aún, las CC.AA. han aceptado sin la más mínima protesta ni reacción que el gobierno central redujera de forma paulatina el IRPF y, por tanto, lo que produce la participación de las CC.AA. en este impuesto¹⁶⁵. De igual forma han aceptado sin demasiados problemas la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por ejemplo, como muestra el cuadro 33 en el caso del IRPF entre 1996 y 2004 la recaudación se redujo desde el 7,3% el PIB al 6,4% en buen medida a las reducciones de tipos. En los en 2005 y 2006 la recaudación se recuperó debido, fundamentalmente, a la bonanza económica. No obstante, sin los recortes de tipos anteriores, en esos años la recaudación hubiera sido mayor que lo recogido en el cuadro 33.

¹⁶⁴ El aumento total en la recaudación normativa, $\lambda [N_{t-1} \theta(e_t) + \Delta N_t]$, se puede distribuir entre CC.AA. de diversas formas. La más razonable sería en proporción a la capacidad recaudatoria previa.

¹⁶⁵ Obviamente, las CC.AA. podían haber aumentado los tipos sobre su parte de la base, para compensar la reducción impositiva establecida por el gobierno central. Pero esto conllevaría una dosis de impopularidad que los gobiernos autonómicos no parecen dispuestos a aceptar.

Cuadro 33

RECAUDACIÓN POR EL IRPF EN TERRITORIO COMÚN (EN PORCENTAJE DEL PIB)

1996	7,3	2002	6,6
1997	7,2	2003	6,5
1998	6,9	2004	6,2
1999	6,7	2005	6,6
2000	6,4	2006	7,0
2001	6,6		

Fuente: Elaboración a partir de MEH (2008b). Datos de PIB del INE.

Todo esto revela que las CC.AA. no han aceptado que son responsables de sus propios ingresos. Por ello, no buscan nuevos recursos y cuando el gobierno central reforma los impuestos que les afectan ni protestan ni revocan la reforma en su ámbito dentro de sus competencias.

Lograr que las CC.AA. ejerzan realmente su capacidad normativa, pasa por dos condiciones:

- a) Las CC.AA. deben aceptar que si desean más recursos de lo que les aporta el sistema, deben utilizar su capacidad normativa. Para ello debe darse un pacto entre partidos mayoritarios que explicita que la próxima reforma va a mantenerse en el tiempo, y que deje claro a las CC.AA. que en el futuro no se modificará el sistema por intereses partidistas coyunturales.
- b) El Estado debe dejar de aprobar escalas y deducciones de referencia para las CC.AA. en el IRPF y en los impuestos cedidos totalmente a las CC.AA. En la actualidad tanto en el IRPF como en los casi todos los impuestos cedidos el Estado aprueba tipos, bases y deducciones autonómicas que se aplican por defecto si una CA decide no modificarlos. Esto de facto libera de responsabilidades a las CC.AA., que pueden limitarse a replicar lo que el Estado aprueba, o modificarlo marginalmente (generalmente a la baja). Sería deseable que estos estándares desaparecieran y que cada CA tuviera que diseñar y aprobar en su Parlamento los elementos clave de sus impuestos, sin el camino fácil de usar lo que el Estado aprueba como referencia. Por ello, en el IRPF el Estado se debería limitar a establecer la definición de base y los tipos del Estado sobre dicha base y las deducciones que le corresponden. Como se ha sugerido en la sección 3.3. también debería aprobar una lista de deducciones autonómicas potenciales (cada autonomía escogería qué deducciones aplica y fijaría el nivel de las deducciones escogidas).

De igual forma, en los impuestos cedidos totalmente, el Estado debería limitarse a aprobar legislación en los elementos sobre los que las CC.AA. no tienen capacidad

normativa. Esto obligaría a las CC.AA. a usar explícitamente su capacidad normativa (en vez de actuar por omisión y a la baja) y transmitiría a los ciudadanos la realidad de que una parte no despreciable de sus impuestos la determina su CA.

■ 9. LOS NUEVOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA

La insatisfacción de, esencialmente, Cataluña con el modelo de financiación vigente se tradujo en que, favorecido por la situación política imperante¹⁶⁶, propusiera reformas sustanciales en el Estatuto que había sido aprobado en el año 1979. El nuevo Estatuto fue aprobado en el año 2006 y desde el punto de vista económico abundaba en tres aspectos básicos. Primero, la bilateralidad de las relaciones entre la Generalidad de Cataluña y el Estado. Segundo, el aumento de la autonomía fiscal de Cataluña. Tercero, diversas limitaciones a la aportación de Cataluña a la solidaridad entre regiones¹⁶⁷.

A la reforma estatutaria de Cataluña le siguieron la de otras CC.AA. que replicaron muchos de los aspectos contenidos en la reforma catalana aunque, salvo Baleares, quedaron lejos de Cataluña en los aspectos de autonomía fiscal y limitaciones a la solidaridad. A fecha de febrero de 2009, las CC.AA. que tenían un nuevo Estatuto de Autonomía refrendado por las Cortes eran Cataluña, Baleares, Comunidad Valenciana, Andalucía, Aragón y Castilla León¹⁶⁸. El cuadro 34, resume los aspectos económicos básicos contenidos en los Estatutos de Autonomía de estas CC.AA.

■ 9.1. Agencias Tributarias Autonómicas

Todos los nuevos Estatutos contemplan la creación de Agencias Tributarias Autonómicas (ATA). De hecho, varias CC.AA. las han creado al poco de aprobarse sus Estatutos¹⁶⁹.

De entrada hay que señalar que las CC.AA. podrían haber creado Agencias Tributarias sin necesidad de modificar sus Estatutos ya que una Agencia Tributaria es simplemente una forma de gestionar la administración de los impuestos y, evidentemente, las CC.AA. pueden

¹⁶⁶ El apoyo de algún partido catalán era necesario para lograr la estabilidad del Gobierno de España.

¹⁶⁷ Aunque el Estatuto fue aprobado por las Cortes, el Partido Popular presentó diversos recursos de inconstitucionalidad que en febrero de 2009 no habían sido resueltos.

¹⁶⁸ Canarias retiró de las cortes su propuesta de Estatuto en Diciembre del 2007. El de Castilla-La Mancha está pendiente de aprobación por las Cortes. El resto de CC.AA. ni siquiera tiene un proyecto aprobado por su Parlamento regional.

¹⁶⁹ Cataluña la creó en el año 2007 (Ley 7/2007 de 17 de julio) y Andalucía también (Ley 23/2007 de 18 de diciembre). En Baleares, la Agencia se creó en el año 2008 (Ley 3/2008 de 14 de abril).

Cuadro 34

ASPECTOS ECONÓMICOS ESENCIALES DE LAS REFORMAS ESTATUTARIAS

	CATALUÑA	BALEARES	ANDALUCÍA	C. VALENCIANA	ARAGÓN	CASTILLA Y LEÓN
PRINCIPIOS	El nivel de recursos financieros de que disponga la Generalitat se basará en criterios de <i>necesidades de gasto</i> y teniendo en cuenta su <i>capacidad fiscal</i> (206.1)	El sistema de ingresos ... garantizará ..., los recursos financieros que, atendiendo a las <i>necesidades de gasto</i> de las Illes Balears y a su <i>capacidad fiscal</i> aseguran la financiación suficiente para el ejercicio de las competencias propias (123.1)	La CA de Andalucía dispondrá de los recursos necesarios para atender ... el desarrollo y ejecución de sus competencias para que quede garantizado el principio de igualdad en el acceso y prestación de servicios y bienes públicos en todo el territorio español (175.2).	El sistema de ingresos ... deberá garantizar los recursos financieros que, atendiendo a las <i>necesidades de gasto</i> de la Comunitat Valenciana, aseguren la financiación suficiente para el ejercicio de las competencias propias. (67.3)	El sistema de ingresos ... garantizará, los recursos financieros que, atendiendo a las <i>necesidades de gasto</i> de Aragón y a su <i>capacidad fiscal</i> , aseguren la financiación suficiente para el ejercicio de las competencias propias ... (107.1)	CYL dispondrá de los recursos suficientes para atender ... el desarrollo de sus competencias ... las diferencias entre (los) Estatutos y (los) Estatutos de las CC.AA) (no) pueden implicar ... privilegios económicos o sociales en perjuicio de CYL (83.1)
SOLIDARIDAD	Los recursos de la Generalitat podrán ajustarse con el fin de que la educación, la sanidad y otros servicios sociales esenciales del Estado del bienestar prestados por los gobiernos autonómicos puedan alcanzar niveles similares, siempre y cuando lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar (206.3)	Los recursos de la Generalitat podrán ajustarse con el fin de que la educación, la sanidad y otros servicios sociales esenciales del Estado del bienestar prestados por los gobiernos autonómicos puedan alcanzar niveles similares, siempre y cuando lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar (123.2).	Garantía de financiación de los servicios de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales del Estado de bienestar para alcanzar niveles similares en el conjunto del Estado, siempre que se lleve a cabo, un esfuerzo fiscal similar expresado en términos de la normativa ... (175, 2c)	Cuando ... (los) recursos, no llegue(n) a cubrir un nivel mínimo de servicios públicos equiparable al resto del conjunto del Estado, se establecerán los mecanismos de nivelación pertinentes ..., atendiendo especialmente a criterios de población, entre otros (67.3)	... Aragón participará en los mecanismos de nivelación y solidaridad ... a fin de que los servicios públicos de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales del Estado del bienestar prestados ... se sitúen en niveles similares, siempre que se lleve a cabo un esfuerzo fiscal similar. Los citados niveles serán fijados por el Estado (107.2)	

Cuadro 34 (continuación)

ASPECTOS ECONÓMICOS ESENCIALES DE LAS REFORMAS ESTATUTARIAS

	CATALUÑA	BALEARES	ANDALUCÍA	C. VALENCIANA	ARAGÓN	CASTILLA Y LEÓN
INDICADORES NECESIDAD	Población Costes diferenciales Población inmigrante Densidad de población Dimensión de los núcleos urbanos Población en situación de exclusión social (206.6)	Insularidad (120.2c y 130.1) Población real efectiva (120.2c y 130.1) Evolución de la población (120.2c y 130.1)	Población real efectiva Población estatal Evolución de la población Otras circunstancias que pudieran influir en el coste de los servicios (175, 2b)	Población (67.3)	Estructura territorial Envejecimiento Dispersión Baja densidad de población, Desequilibrios territoriales (107.2) Esfuerzo fiscal (107.2, 108)	Extensión territorial Dispersión Baja densidad Envejecimiento de la población. (83.6)
AGENCIA TRIBUTARIA AUTONÓMICA	La gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos propios y de los cedidos totalmente correspondiente a la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC) (204.1). Se constituirá, en el plazo de dos años, un Consorcio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la AGTC. Se podrá transcribir en la Administración Tributaria en Cataluña (204.2).	Se creará la Agencia Tributaria de las Illes Balears (133.1) La recaudación, la liquidación y la inspección de los tributos propios y de los tributos estatales cedidos totalmente a la CAIB corresponden a la Agencia Tributaria de las Illes Balears (133.2).	Se creará una Agencia Tributaria a la que se encomendará la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos propios y de los tributos estatales totalmente cedidos a la Junta.	La aplicación de los tributos propios se encomienda al Servicio Tributario Valenciano, en régimen de descentralización funcional (69.1) La Generalitat participará en los órganos económico-administrativos del Estado en los términos que establezca la legislación del Estado (69.4)	Podrá crearse una Agencia Tributaria de Aragón (106.4) La Administración Tributaria del Estado y de Aragón fomentarán los medios de colaboración y coordinación que sean precisos (106.5)	Se podrá crear un organismo con personalidad jurídica propia para la gestión, recaudación, liquidación, inspección y revisión de los tributos propios y cedidos (86.3). La Administración Tributaria del Estado y la de la Comunidad fomentarán los medios de colaboración y coordinación que consideren oportunos, en especial cuando así lo exija la naturaleza del tributo. (86.4)

Cuadro 34 (continuación)

ASPECTOS ECONÓMICOS ESENCIALES DE LAS REFORMAS ESTATUTARIAS

	CATALUÑA	BALEARES	ANDALUCÍA	C. VALENCIANA	ARAGÓN	CASTILLA Y LEÓN
AGENCIA TRIBUTARIA AUTONÓMICA	Se establecerán los mecanismos que permitan la presentación y recepción en sus respectivas oficinas, de declaraciones y demás documentos que deban surtir efectos ante la otra Administración La Generalitat participará en los entes u organismos tributarios del Estado responsables de la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos estatales cedidos parcialmente (204.4).	La AEAT y la Agencia Tributaria de las IB podrán establecer los convenios de colaboración que estimen pertinentes (133.4).	Para los impuestos cedidos gestionados por la Administración Tributaria del Estado, se constituirá un Consorcio con participación paritaria de la Administración Tributaria estatal y la de la Comunidad Autónoma. (181.2)		Para la gestión de los tributos cedidos parcialmente e constituirá un instrumento o ente equivalente en el que participarán, de forma paritaria, la Administración Tributaria del Estado y de la Comunidad Autónoma. (106.6)	
BILATERALIDAD	Corresponde a la <i>Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat</i> , acordar: 1. El alcance y condiciones de la cesión de tributos de titularidad estatal, especialmente los porcentajes de participación en el rendimiento de los tributos estatales cedidos parcialmente.	Corresponden a la <i>Comisión Mixta de Economía y Hacienda</i> acordar: 1. El alcance y condiciones de la cesión de tributos de titularidad estatal, especialmente los porcentajes de participación en el rendimiento de los tributos estatales cedidos parcialmente.	Corresponde a la <i>Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales</i> acordar: 1 El alcance y condiciones de la cesión de tributos de titularidad estatal, especialmente los porcentajes de participación en el rendimiento de los tributos estatales cedidos parcialmente.	La <i>Comisión Mixta</i> fijará:	<i>Comisión Mixta de Asuntos Económicos</i> fijará:	La <i>Comisión Mixta</i> fijará:

Cuadro 34 (continuación)

ASPECTOS ECONÓMICOS ESENCIALES DE LAS REFORMAS ESTATUTARIAS

	CATALUÑA	BALEARES	ANDALUCÍA	C. VALENCIANA	ARAGÓN	CASTILLA Y LEÓN
BILATERALIDAD	<p>2. La contribución a la solidaridad y a los mecanismos de nivelación.</p> <p>3. Establecer los mecanismos de colaboración entre la ATC y la AEAT del Estado y de armonización fiscal en los tributos cedidos.</p> <p>4. Negociar el porcentaje de participación de Cataluña en los fondos estructurales europeos.</p> <p>5. Aplicar los mecanismos de actualización del sistema de financiación.</p> <p>6. El alcance y condiciones de los cambios en la cesión de impuestos se establecerán por la Comisión Mixta. El Gobierno tramitará el Acuerdo de la Comisión como Proyecto de Ley.</p>	<p>2. La contribución a la solidaridad y a los mecanismos de nivelación.</p> <p>3. Establecer los mecanismos de colaboración entre la administración tributaria de CAIB y del Estado y de armonización fiscal en los tributos cedidos.</p> <p>4. Negociar el porcentaje de participación de la CAIB en los fondos estructurales europeos.</p> <p>5. Aplicar los mecanismos de actualización establecidos del sistema de financiación.</p> <p>6. El alcance y condiciones de los cambios en la cesión de impuestos se establecerán por la Comisión Mixta. El Gobierno tramitará el Acuerdo de la Comisión como Proyecto de Ley.</p>	<p>3. Establecer los mecanismos de colaboración entre la administración tributaria de Andalucía del Estado y de armonización fiscal en los tributos cedidos.</p> <p>4. Negociar el porcentaje de participación de Andalucía en los fondos estructurales europeos.</p> <p>5. Aplicar los mecanismos de actualización establecidos del sistema de financiación.</p> <p>6. El alcance y condiciones de los cambios en la cesión de impuestos se establecerán por la Comisión Mixta. El Gobierno tramitará el Acuerdo de la Comisión como Proyecto de Ley.</p>	<p>3. Establecer los mecanismos de colaboración entre la Administración tributaria de Aragón y la del Estado y de armonización fiscal en los tributos cedidos.</p> <p>4. Negociar el porcentaje de participación de Aragón en los fondos estructurales europeos.</p> <p>5. Concreción, desarrollo, actualización, del sistema de financiación, así como las relaciones fiscales.</p> <p>6. El alcance y condiciones de los cambios en la cesión de impuestos se establecerán por la Comisión Mixta. El Gobierno tramitará el Acuerdo de la Comisión como Proyecto de Ley.</p>	<p>3. Establecer los mecanismos de colaboración entre la Administración tributaria de Aragón y la del Estado y de armonización fiscal en los tributos cedidos.</p> <p>4. Negociar el porcentaje de participación de Aragón en los fondos estructurales europeos.</p> <p>5. Concreción, desarrollo, actualización, del sistema de financiación, así como las relaciones fiscales.</p> <p>6. El alcance y condiciones de los cambios en la cesión de impuestos se establecerán por la Comisión Mixta. El Gobierno tramitará el Acuerdo de la Comisión como Proyecto de Ley.</p>	<p>6. El alcance y condiciones de los cambios en la cesión de impuestos se establecerán por la Comisión Mixta. El Gobierno tramitará el Acuerdo de la Comisión como Proyecto de Ley.</p>

Cuadro 34 (continuación)

ASPECTOS ECONÓMICOS ESENCIALES DE LAS REFORMAS ESTATUTARIAS

	CATALUÑA	BALEARES	ANDALUCÍA	C. VALENCIANA	ARAGÓN	CASTILLA Y LEÓN
BILATERALIDAD	<p>7. Las medidas para garantizar el equilibrio del sistema cuando pueda verse alterado por decisiones legislativas estatales o de la Unión Europea.</p> <p>8. El seguimiento de las inversiones que el Estado realice en la CAIB.</p>	<p>7. Las medidas para garantizar el equilibrio del sistema cuando pueda verse alterado por decisiones legislativas estatales o de la Unión Europea.</p> <p>8. Estudiar las inversiones que el Estado realizará en la Comunidad Autónoma de Andalucía.</p>	<p>7. Las medidas para garantizar el equilibrio del sistema cuando pueda verse alterado por decisiones legislativas estatales o de la Unión Europea.</p> <p>8. Estudiar las inversiones que el Estado realizará en la Comunidad Autónoma de Andalucía.</p>		<p>8. Estudiar las inversiones que el Estado realizará en Aragón.</p>	
INVERSIÓN ESTATAL	<p>La inversión del Estado en Cataluña en infraestructuras se equiparará a la participación relativa del PIB de Cataluña con relación al PIB del Estado para un periodo de siete años (DA3⁹).</p>	<p>En un plazo no superior a siete años, la inversión del Estado se establecerá atendiendo a la inversión media per cápita realizada en las Comunidades Autónomas de régimen común (DT9).</p>	<p>El gasto de inversión del Estado con destino a Andalucía será equivalente al peso de la población andaluza sobre el conjunto del Estado para un periodo de siete años (DA3).</p>		<p>La fijación de las inversiones del Estado en Aragón en infraestructuras, se ponderarán, con carácter prioritario, la superficie del territorio, los costes diferenciales de construcción derivados de la orografía, así como su condición de comunidad fronteriza, y se incorporarán criterios de equilibrio territorial a favor de las zonas más despobladas (DA6).</p>	<p>Para la fijación de las inversiones del Estado en Castilla y León en infraestructuras, se tendrá en consideración, con carácter prioritario, la superficie del territorio de la Comunidad y se incorporarán criterios de equilibrio territorial a favor de las zonas más desfavorecidas (83.8).</p>

Cuadro 34 (continuación)

ASPECTOS ECONÓMICOS ESENCIALES DE LAS REFORMAS ESTATUTARIAS

	CATALUÑA	BALEARES	ANDALUCÍA	C. VALENCIANA	ARAGÓN	CASTILLA Y LEÓN
ACTUALIZACIONES	<p>El Estado y la Generalitat procederán a la actualización quinquenal del sistema de financiación (SF), teniendo en cuenta la evolución del conjunto de recursos públicos disponibles y de las necesidades de gasto de las diferentes Administraciones. Se realizará un seguimiento y puesta al día de las variables básicas utilizadas para la determinación de los recursos proporcionados por el SF (208.1).</p>	<p>El sistema de financiación se actualizará teniendo en cuenta la evolución del conjunto de recursos disponibles y de las necesidades de gasto de las diferentes Administraciones. Se realizará un seguimiento y puesta al día de las variables utilizadas para la determinación de los recursos que da el SF (131.1).</p>	<p>El sistema de financiación (SF) se actualizará quinquenalmente, teniendo en cuenta la evolución de los recursos públicos disponibles y de las necesidades de gastos de las diferentes Administraciones. Se realizará un seguimiento y puesta al día de las variables utilizadas para la determinación de los recursos que da el SF (177).</p>			

Cuadro 34 (continuación)

ASPECTOS ECONÓMICOS ESENCIALES DE LAS REFORMAS ESTATUTARIAS

	CATALUÑA	BALEARES	ANDALUCÍA	C. VALENCIANA	ARAGÓN	CASTILLA Y LEÓN
	a) El Estado garantizará que la aplicación de los mecanismos de nivelación no altere la posición de Cataluña en la ordenación de rentas per cápita entre CC.AA. antes de la nivelación (206.5).	La aplicación de reglas de modulación que tengan como finalidad restringir el alcance de los resultados obtenidos en el cálculo del nivel de necesidades de gasto, deberá justificarse de manera objetiva (130.2).				
OTROS		b) En el marco de las competencias y de la normativa de la Unión Europea, la Administración General del Estado cederá competencias normativas en el IVA en las operaciones efectuadas en fase minorista y en la tributación en la fase minorista Impuestos Especiales de Fabricación (DA11).				
		c) Corresponde a la Generalitat el establecimiento de los límites y condiciones para alcanzar los objetivos de estabilidad presupuestaria (214).				
		d) El primer Proyecto de Ley de cesión de impuestos que se apruebe a partir de la entrada en vigor del Estatuto contendrá un porcentaje de cesión del IRPF del 50 por 100 (DA8) ... del 58 por 100 del rendimiento de (I) ... Impuesto sobre Hidrocarburos, Impuesto sobre las Labores del Tabaco, del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas e Impuesto sobre Productos Intermedios (DA9) y del 50 por 100 del rendimiento del IVA (DA10).				

ya gestionarlos como consideren necesario¹⁷⁰. Es más, esta Agencia podría tener casi las mismas competencias que asignan los Estatutos en materia de impuestos propios y de impuestos cedidos¹⁷¹.

El problema surge en el caso de los impuestos cedidos parcialmente (IRPF, IVA, etc.). En su versión inicial de Octubre de 2005, el Estatuto de Cataluña establecía la competencia de la Agencia Tributaria Catalana para recaudar todo los impuestos, estatales o autonómicos, en su territorio. La versión final es, sin embargo, mucho más moderada y establece la creación, en su caso, de un Consorcio entre la Agencia Tributaria Catalana y la Agencia Estatal Tributaria. Las funciones y funcionamiento de este Consorcio sólo se esbozan de forma sucinta. Andalucía y Aragón (implícitamente) también se decantan por la creación de un Consorcio. Por contra, Baleares, Valencia y Castilla León hacen referencia a la firma de convenios de colaboración.

Las implicaciones de la creación de Consorcios depende, obviamente, de cómo se instrumenten y cuál sea el papel de las Agencias Tributarias Autonómicas. En todo caso, la idea de los Consorcios se aleja de la Administración Tributaria Única, que es la más razonable en un contexto descentralizado, y abre la vía para que, en función del papel que jueguen las Administraciones Tributarias Autonómicas, se produzca una descentralización y, por extensión segmentación, de la gestión, liquidación e inspección de los impuestos básicos del sistema fiscal español¹⁷².

■ 9.1.1. *Descentralización de la Administración Tributaria: Consideraciones teóricas*

Es probable que la descentralización de la Administración Tributaria sea más una cuestión política que económica, ya que las ganancias económicas de esta descentralización son limitadas. En lo esencial se suelen señalar tres tipos de ventajas de la descentralización de la Administración Tributaria.

G.1) En primer lugar, hay quien argumenta que si la recaudación la realizan Agencias Autonómicas, los contribuyentes al sentirse más cerca de la Administración, defraudarán

¹⁷⁰ Lasarte (2005) señala que hubiera bastado una ley autonómica para crear las Agencias Tributarias.

¹⁷¹ No obstante como señala Ramos Prieto (2007) la mayoría de los Estatutos implican que la revisión en vía administrativa de las reclamaciones que los contribuyentes puedan establecer en relación a los impuestos cedidos serían resueltas por la propia Agencia Tributaria. Esto es una competencia que corresponde a los Tribunales Económico-Administrativo Regionales del Estado y que obligaría a cambiar la LOFCA.

¹⁷² En realidad esto ocurrirá siempre y cuando la Administración Autonómica juegue un papel significativo en las tareas del día a día de gestión y recaudación de los impuestos parcialmente cedidos. Algo que, a la vista de la primera versión del estatuto catalán, entra dentro de los objetivos de al menos esta CA.

menos. Sobre este efecto, si existe, nadie ha podido aportar evidencias. En todo caso, es lógico pensar que la tendencia que llevó al defraudador a ocultar dinero a la Administración Central seguirá presente ante la Administración Autonómica¹⁷³.

G.2) Aumenta la visibilidad de los impuestos autonómicos. La descentralización de la Administración permitiría involucrar a las CC.AA. en la recaudación de los impuestos parcialmente cedidos, haría que los contribuyentes fueran conscientes de, por un lado, el coste real que tienen sus CC.AA. y, por otro, de la capacidad recaudatoria que tienen sus CC.AA. esencialmente vía IRPF. En un sentido básico supondría un aumento de la corresponsabilidad fiscal que, según algunos, podría, por un lado, forzar políticas autonómicas de gasto más comedidas y, por otro, limitar el recurso a pedir más transferencias del gobierno central cuando se quiera gastar más¹⁷⁴. No obstante, es también obvio que una visibilidad mayor de la parte autonómica de los impuestos podría ser usada estratégicamente para argumentar que la CA se queda con «*muy poco*» de lo que los contribuyentes pagan. Este efecto, cuya relevancia depende del grado de consenso existente entre las CC.AA. y el gobierno central sobre los porcentajes de impuestos que corresponden a cada nivel de gobierno, podría aumentar la conflictividad sobre el sistema de financiación.

G.3) Podría aumentar la eficiencia en la Administración. Al igual que con cualquier decisión pública, la descentralización de la Administración Tributaria descompone un problema grande de gestión en muchos subproblemas de menor tamaño porque cada Agencia regional tendrá que gestionar un área más reducida que la de una Agencia Tributaria de ámbito nacional. Además, es probable que los gestores locales conozcan mejor la naturaleza y características de la economía y los contribuyentes locales, que los gestores nacionales. Siendo esto cierto, no lo es menos que, como se señala a continuación, el precio de esta posible mayor eficiencia interna es crear el riesgo de una descoordinación muy amplia entre regiones que, en última instancia, abra nuevas vías de fraude.

Lo anterior sugiere que las posibles ganancias económicas de la descentralización no están demasiado claras. Frente a esto, los costes de una descentralización de la Administración fiscal son bastante evidentes. Los más importantes son:

C.1) Aumenta el riesgo de fraude. El mayor riesgo de descentralizar la Administración es que aumente el fraude fiscal por la falta de coordinación entre las Agencias Tributarias Regionales. Simplemente, salvo que un inspector regional tenga acceso perfecto a los datos

¹⁷³ Esto podría no ocurrir entre quienes defraudan porque ven en la Hacienda central algún tipo de expolio y piensan que al recaudar la CA el dinero permanecerá en la CA (algo incierto salvo que junto con la Administración se cambie el criterio de división de los ingresos entre el Estado y la CA).

¹⁷⁴ Como ya se ha señalado en la sección 2.2. que la corresponsabilidad tenga estos efectos es, como poco, dudoso.

de otra región, los contribuyentes podrán ocultar rentas obtenidas fuera de la región donde tributan. Además, la descoordinación entre regiones en el diseño de los planes de inspección (sectores prioritarios, medidas de actuación, etc.) puede limitar la eficacia de estos planes. La mejor forma de evitar estos aumentos del fraude, sería que las agencias regionales fueran como una sola, compartiendo información y acceso a datos fiscales. Esta es la esencia de lo que se ha dado en denominar *Administración Tributaria Única*. Esto es, una sola agencia que unifique la gestión de impuestos de todos los niveles de gobierno y en cuya dirección participen todos esos niveles de gobierno.

Ciertamente, cuando los impuestos se gestionan regionalmente, se puede intentar minimizar el fraude estableciendo una amplia cooperación entre las Administraciones regionales. Sin embargo es difícil encontrar mecanismos de cooperación ágiles y efectivos. Además, salvo que la cooperación sea equivalente a la Administración Única, seguiría habiendo un margen para el fraude (proporcional a la falta de coordinación o a la lentitud de los mecanismos establecidos).

C.2) Aumenta la presión fiscal indirecta. La existencia de Agencias Tributarias Regionales separadas obligaría a que los contribuyentes que actúan en más de una región tuvieran que presentar varias declaraciones, lo que aumentaría su presión fiscal indirecta. Esto es, el coste de cumplir con sus obligaciones tributarias. Esto sólo se evitaría si las Agencias Regionales estuvieran tan coordinadas que las bases de datos fueran comunes y bastara con presentar declaración en cualquier agencia tributaria.

C.3) Aplicación diferente de los impuestos. Que haya diferentes Agencias Regionales se puede traducir en una aplicación inequitativa de los impuestos en el conjunto del país. Estas inequidades pueden derivarse de diversos elementos como interpretaciones distintas de las normas, utilización de estrategias de inspección distintas, enfoques de gestión diferentes (utilización de declaraciones electrónicas, por ejemplo) o diferencias en los medios utilizados (número de agentes fiscales, dotaciones de medios, etc.). Estas diferencias serían especialmente inaceptables cuando parte de los impuestos recaudados por las Agencias Regionales fueran de carácter nacional ya que un mismo impuesto nacional se aplicaría de forma diferente en las distintas regiones¹⁷⁵.

C.4) Aumenta el coste de gestión de los impuestos. La creación de Agencias Regionales conllevaría la duplicidad de funciones y la pérdida de rendimientos a escala en la gestión de los impuestos. El resultado sería un aumento en el coste de gestión de los impuestos.

C.5) Riesgos de interferencias políticas. Las Administraciones Tributarias Regionales pueden ser más sensibles (o menos fuertes para oponerse a) a las actuaciones de los gru-

¹⁷⁵ Esto podría ocurrir, por ejemplo, con la parte de los impuestos cedidos por el Estado si los consorcios entre Agencias previstos en algunos Estatutos se encargaran de la recaudación de los impuestos parcialmente cedidos.

pos de presión locales o de las autoridades regionales. De esta forma aumentarían las presiones políticas sobre la Administración Tributaria.

Tomando todo en cuenta, parece claro que desde una perspectiva económica no tiene demasiado sentido una descentralización de la Administración Fiscal. Las ganancias son dudosas y los costes pueden ser significativos. Ciertamente, todo el que tiene intereses en la recaudación de un impuesto debe participar en su gestión. Pero la forma razonable de garantizar la representación de las regiones en la Administración de los impuestos que les corresponden (parcialmente) es crear una Agencia Tributaria Única.

■ 9.1.2. *Algunas experiencias federales*

Los países federales utilizan diferentes formas de Administración Tributaria. Las administraciones más descentralizadas son las de Suiza y Alemania, donde los gobiernos regionales incluso recaudan todo o parte de los impuestos federales. En Canadá, por el contrario, la mayoría de las provincias han transferido voluntariamente (incluso al precio de autolimitar su autonomía normativa) la administración de los impuestos directos.

En Canadá, por ejemplo, tanto el gobierno federal como las provincias pueden utilizar todos los impuestos del sistema fiscal (IRPF, Sociedades, Impuestos sobre Ventas, etc.). Cada provincia puede definir las bases y tipos como quiera y, por supuesto, administrar sus impuestos como quiera. En ningún caso administran los impuestos federales.

Como ya se ha señalado en la sección 3.2, el gobierno federal ofrece a los gobiernos provinciales la opción de gestionar el impuesto provincial si armonizan su base con la del gobierno central. En el caso de los impuestos directos básicos, todas las provincias excepto Québec y Alberta (en sociedades) han aceptado la oferta. De esta forma, excepto por Québec y Alberta (en sociedades), el gobierno central recauda los impuestos directos (federales y provinciales) en Canadá. En los impuestos indirectos, sólo tres han introducido un IVA armonizado que es gestionado por el gobierno federal. Por tanto, en lo esencial y con la excepción de Québec que administra todos sus impuestos e incluso alguno federal¹⁷⁶, la situación es que en Canadá el gobierno federal administra los impuestos directos (por delegación de las provincias) y cada provincia gestiona los impuestos indirectos (que en lo esencial son impuestos sobre ventas en fase minorista).

En Alemania las cosas son distintas en un doble sentido. Por un lado, los *Länder* se financian fundamentalmente mediante participaciones en los impuestos federales (IRPF,

¹⁷⁶ Québec ha llegado a un acuerdo con el gobierno federal por el cual gestiona el IVA federal dentro de su región. Para ello ha armonizado sus impuestos sobre ventas con el IVA federal, pero manteniendo la gestión del impuesto provincial y asumiendo la del federal.

Sociedades, etc.) y mediante algunos impuestos propios de trascendencia pequeña. Los *Länder* no tienen casi ninguna capacidad normativa en sus impuestos propios y, evidentemente, tampoco en los impuestos federales¹⁷⁷.

A pesar de que las regiones no tienen capacidad fiscal, la Administración fiscal en Alemania está totalmente descentralizada y los *Länder* recaudan los impuestos federales participados y los impuestos regionales¹⁷⁸. Esto incluye, el IRPF, Sociedades, IVA, etc. En las oficinas fiscales regionales hay inspectores federales que intentan unificar la aplicación de las leyes en todos los *Länder* y hay acuerdos de intercambio de información entre los *Länder*. Esta descentralización de la recaudación se produce en un contexto en el que, debido al sistema de igualación de recursos per cápita entre regiones que se aplica, lo que acaba recibiendo un *Land* es esencialmente independiente de su recaudación¹⁷⁹.

En el sistema alemán se han detectado algunos problemas de los señalados en el análisis teórico. Entre ellos la no uniformidad en la aplicación de las normas (por ejemplo en inspección), la no existencia de una base nacional de datos fiscales, un coste elevado de gestión, que determinadas inversiones modernizadoras son coste/ineficientes a nivel de los estados, etc¹⁸⁰. Junto a esto, hay quien afirma que el sistema de igualación de los recursos reduce los incentivos de los *Länder* a recaudar¹⁸¹. Con todo, el alcance de estos problemas es limitado y en lo esencial el sistema funciona razonablemente debido, probablemente a que se dedican muchos recursos a su gestión. Alemania es, de hecho, uno de los países de la OCDE con un coste de Administración (por euro recaudado) más elevado¹⁸².

Suiza es otro caso de descentralización de la recaudación en el que las regiones se ocupan de recaudar parte de los impuestos del gobierno central. En el caso de Suiza los impuestos indirectos esenciales son competencia exclusiva del gobierno central¹⁸³, en tanto los impuestos directos pueden ser utilizados tanto por el gobierno central como por los cantones. Los municipios pueden establecer impuestos si lo permite la Ley cantonal, y en las

¹⁷⁷ Pueden influir en los impuestos que se aplican porque todas las normas fiscales (IRPF, Sociedades, etc.) deben ser aprobadas por Bundesrat, que es una cámara de representación territorial donde están representados todos los *Länder*.

¹⁷⁸ El gobierno federal sólo recauda los impuestos sobre las importaciones, el IVA importaciones, los impuestos especiales y los monopolios fiscales.

¹⁷⁹ Por ejemplo un *Land* que recaude per cápita un 70% de la media, tras la igualación pasará a tener un 97,5% de la media (Ministerio de Finanzas de Alemania, 2008).

¹⁸⁰ Véase, por ejemplo, Hoffman (2006).

¹⁸¹ Véase, por ejemplo, Barette et al (2002) y Hepp y Von Hagen (2001).

¹⁸² En el año 2004 el coste de administración en Alemania equivalía al 1,8% de lo recaudado. En España el coste era de menos de la mitad (0,82%). Véase OCDE (2006).

¹⁸³ Los cantones tienen, no obstante, algunos impuestos indirectos como el impuesto de vehículos o el equivalente a transmisiones y actos jurídicos documentados.

condiciones que ésta lo establezca. Aunque la estructura básica del IRPF y de Sociedades está armonizada entre cantones y entre niveles de gobierno (cantonal y federal) los cantones tienen una discrecionalidad amplia en tipos y en la cuantía de terminadas deducciones. En la mayoría de los casos, el IRPF municipal se obtiene como un múltiplo del cantonal. Legalmente los cantones tienen la obligación de recaudar sus propios impuestos directos más los impuestos directos federales (IRPF¹⁸⁴ y Sociedades). También gestionan las retenciones federales y el Impuesto Federal sobre Transmisiones.

Aunque el sistema de administración fiscal dista mucho de ser óptimo, la realidad es que nunca ha sido cuestionado seriamente y que la economía oculta en Suiza es muy reducida¹⁸⁵. En buena parte esto se puede deber a que históricamente, el cumplimiento voluntario (la denominada moral fiscal) y el rechazo social a los defraudadores ha sido muy elevado en Suiza¹⁸⁶.

La revisión de los casos de Suiza y Alemania pone de manifiesto que la descentralización de la Administración fiscal es posible sin que la gestión fiscal se colapse. Sin embargo, de esto no se debe saltar a la conclusión de que una descentralización equivalente a la de Alemania y Suiza es posible y deseable en todos los países y en todos los contextos. En primer lugar, que la Administración descentralizada funcione en estos países, no quiere decir que no haya problemas sustanciales de descoordinación y fraude. En segundo lugar, en estos países la Administración fiscal siempre fue descentralizada. Esto es, a diferencia de lo que pasaría en España, no se ha producido una transición de centralización a descentralización. Tercero, la Administración centralizada requiere determinadas condiciones para su funcionamiento. De entrada es necesaria una moral fiscal (grado de cumplimiento voluntario) y un rechazo social generalizado al fraude. Segundo, es necesaria una colaboración muy amplia entre administraciones y, como en Alemania, dedicar una cantidad considerable de recursos materiales para luchar contra el fraude.

■ 9.1.3. *El modelo adecuado para España*

Los Estatutos prevén la creación de Agencias Tributarias Autonómicas (ATA) para gestionar los impuestos propios y totalmente cedidos. En algunos casos (Autonomía de Andalucía, Aragón y Cataluña) se establece la creación de Consorcios con la Agencia Estatal Tri-

¹⁸⁴ Los municipios pueden gestionar su IRPF, agruparse con otros municipios para una gestión conjunta o ceder la gestión al gobierno cantonal (a cambio de un precio).

¹⁸⁵ Según las estimaciones de Schenider (2007) en el año 2004, Suiza tenía una economía oculta del 8,5% del PIB, frente a un promedio del 14,8% del PIB en los países más avanzados de la OCDE. El único país con menos economía oculta era Estados Unidos (7,9%).

¹⁸⁶ Sobre esta cuestión véase, por ejemplo, Feld y Frey (2006).

butaria (AET) para administrar los impuestos parcialmente cedidos. El Estatuto catalán incluso sugiere la posibilidad de la creación de una especie de Administración Única para Cataluña por la fusión de la AET y la Agencia Tributaria de Cataluña.

La cuestión de la creación de ATA para gestionar los impuestos propios y cedidos totalmente, es sólo una reorganización administrativa de lo que ya están haciendo las CC.AA. —administrar estos impuestos— y no conlleva grandes diferencias con el statu quo. El único cambio sería que, como ya se ha señalado, los Estatutos implican que las ATA asumirían la resolución de reclamaciones por vía administrativa que ahora realizan Tribunales Económico-Administrativo Regionales del Estado, lo que obligaría a cambiar la LOFCA¹⁸⁷.

Las implicaciones de la involucración de las CC.AA. en la Administración de los impuestos parcialmente cedidos depende de cómo se realice. En un extremo, si las CC.AA. se limitan a participar de forma testimonial en las decisiones y funcionamiento de la Administración de impuestos parcialmente cedidos, los riesgos serían mínimos¹⁸⁸. En el otro extremo, que las CC.AA. fueran las responsables esenciales de la Administración Fiscal (diseño y ejecución de la gestión e inspección según sus propios criterios y con personal autonómico), llevaría al máximo los riesgos de fraude, aplicación inequitativa de los impuestos y aumento de la presión fiscal indirecta. En situaciones menos extremas, los costes (en fraude, presión fiscal indirecta e inequidad) serán proporcionales a la capacidad decisoria e involucración en la Administración (gestión e inspección) que tenga de la CA.

Se puede argumentar que esto es una exageración, porque, después de todo, como se ha señalado hay países (esencialmente Alemania y Suiza) donde las Agencias Regionales recaudan incluso los impuestos federales. Y esto, sin que al parecer se haya producido ningún tipo de problema sustancial en la Administración Tributaria. Siendo esto cierto, habría que señalar varias diferencias sustanciales:

- a) Que pueda funcionar, no quiere decir que mejore el statu quo en términos de Administración fiscal. En realidad, como se ha señalado, la teoría sugiere que, probablemente, los riesgos de la descentralización de la Administración Tributaria son mayores que sus ganancias.
- b) España tiene un sistema centralizado, que se quiere regionalizar, al menos parcialmente. Ni Suiza ni Alemania nunca han tenido una Administración centralizada.
- c) España es un país donde el fraude fiscal es muy elevado. Por ejemplo, Schenider (2007) estima que la economía oculta en España en el año 2004 era el 20,5% del

¹⁸⁷ Ramos (2007).

¹⁸⁸ Esto ocurriría por ejemplo, si en lo esencial en todas las CC.AA, la tarea inspectora y de control siguiera siendo ejecutada por la AET (de forma coordinada con lo realizado en otras regiones), en representación de ambos, el Estado y la CA. Evidentemente sería un cambio más formal que real, probablemente inaceptable para algunas CC.AA.

PIB, frente a un promedio del 14,8% en los 21 países más avanzados de la OCDE. Los únicos países con niveles de economía sumergida similar a España eran Grecia (26,2% del PIB), Italia (23,2%) y Portugal (20,4%). Otro dato revelador de la extensión de la economía oculta es que en los años 2006 y 2007, más del 25% de los billetes de 500 euros emitidos por el Banco Central Europeo circulaban en España, y esto equivalía al 65% del efectivo circulante en el país. Tal cantidad de efectivo en billetes grandes está, obviamente, ligada a la economía sumergida en general y las transacciones inmobiliarias opacas al fisco en particular.

Dados estos niveles de fraude parece, como poco temerario, abrir nuevas vías de evasión y elusión segmentado espacialmente la Administración de los impuestos más importantes del sistema fiscal.

- d) Ausencia de conciencia fiscal (moral fiscal). Una de las bases del sistema de Suiza es el cumplimiento voluntario que, se debe entre otras cosas, a los principios éticos dominantes y al rechazo social hacia los defraudadores¹⁸⁹. Evidentemente, en España la norma no es ni la conciencia fiscal y ni el rechazo social a los defraudadores. Por ello, las vías de fraude que abriría una regionalización de la Administración, serían utilizadas ampliamente.
- e) La Administración descentralizada es más cara porque puede haber duplicidades y pérdidas de rendimientos a escala. A la hora de avanzar en la descentralización de la Administración, es necesario cuantificar estos costes y decidir si compensan las posibles ganancias de la descentralización fiscal.

Dado lo anterior, lo más razonable sería abandonar la idea de Consorcios bilaterales y crear una Agencia Tributaria Única. Esta Agencia se encargaría de recaudar todos los impuestos del sistema fiscal (exclusivos del gobierno central, cedidos parcialmente, cedidos totalmente, propios de las CC.AA. e, incluso, en su caso, los impuestos municipales). En la dirección de esta Agencia, estarían representados todos los que tiene intereses económicos en los impuestos. Esto es, el gobierno central y las CC.AA.¹⁹⁰. Evidentemente, esto sería equivalente a ampliar el papel actual de la AET a los impuestos de las CC.AA., dando entrada al mismo tiempo a las CC.AA. en el funcionamiento de la AET.

En todo caso, la creación de Agencias Regionales y de Consorcios con el Estado es una cuestión más política que económica y es muy improbable que todas CC.AA. acepten la creación de una Agencia Tributaria Única. Esto puede conllevar la creación de un modelo de Consorcios bilaterales. Si esto es así, sería deseable que la actuación de las CC.AA. se limi-

¹⁸⁹ En Suiza, por ejemplo, no hay retenciones sobre los salarios, y hay quien llega a pagar impuestos voluntarios para, por ejemplo, financiar escuelas (Feld y Frey (2006)).

¹⁹⁰ Este tipo de Agencia fue propuesta por Monasterio *et al.* (1995), en el denominado *Libro Blanco sobre la reforma de la Financiación de las CC.AA.*

tara a participar en los órganos de decisión del Consorcio pero, en ningún caso, se involucrara directamente en la gestión e inspección de los impuestos parcialmente cedidos.

■ 9.2. Bilateralidad

Una de las características más reseñables de los nuevos Estatutos es la denominada bilateralidad. Esto es, que establecen un marco bilateral de relaciones entre el Estado y las CC.AA. dejando al margen los acuerdos multilaterales que se alcanzaban del Consejo de Política Fiscal y Financiera. En última instancia esto podría conducir a una diferenciación de modelos entre CC.AA. o a un modelo general que no ponderara de forma ecuatorial los intereses de todas las CC.AA.

De entrada cabe señalar que algunas de las provisiones de los nuevos Estatutos, concretamente las numeradas como 1 y 6 en el cuadro 34, no son ninguna novedad y ya estaban en, por ejemplo, el anterior Estatuto de Cataluña. Es más, en el pasado, ya se han producido elementos de bilateralidad y, por ejemplo, el modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001 fue rechazado inicialmente por Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura que continuaron con el modelo del quinquenio anterior.

Por tanto, el que haya Comisiones Mixtas bilaterales entre el Estado y cada CA, y que estas Comisiones deban aprobar los modelos de financiación, no es nada nuevo. Sin embargo, los nuevos Estatutos (fundamentalmente Cataluña, Baleares y Andalucía) añaden nuevas competencias a las Comisiones Mixtas. En particular, las CC.AA. que han reformado el Estatuto y que claramente son contribuyentes netos al sistema de igualación¹⁹¹ (Cataluña y Baleares) han conferido a la Comisión mixta la aprobación de su aportación a la solidaridad.

Todas estas medidas permiten una bilateralidad, aunque no la implican necesariamente y lo que ocurra dependerá de la voluntad política. En todo caso, hay que señalar que tanto desde el punto legal como desde el punto de vista conceptual, las decisiones relativas al sistema de financiación de las CC.AA. deben tomarse, razonablemente, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) que es un órgano donde están representadas todas las CC.AA. y el Estado. El apoyo legal está en la LOFCA, que explícitamente en su artículo 3 establece que el CPFF entenderá de todas las razones que justifiquen la percepción por parte de las CC.AA. de las asignaciones presupuestarias (como el Fondo de Suficiencia), así como los criterios de equidad seguidos para su afectación. También señala que se ocupará de todos los aspectos de la actividad financiera de las CC.AA. que precisen de una actuación coordinada.

¹⁹¹ Entendiendo por esto que los residentes en estas CA financian parte del gasto de los residentes en otras CC.AA. (véase sección 7.3. para más detalles).

Desde un punto de vista conceptual es obvio que no hay razones económicas para que las CC.AA. tengan sistemas de financiación diferentes. Dado que el sistema de financiación tiene que ser común, tendrá que ser pactado en un órgano en que estén representadas todas las CC.AA. Esto es, en el CPFF.

■ 9.3. Igualación parcial

Algunos Estatutos de autonomía (Cataluña, Baleares y Aragón) introducen la idea de que la igualación entre CC.AA. debe limitarse a determinados gastos sociales básicos que, se sugiere, incluirían Sanidad, Educación y Servicios Sociales esenciales. Algunos autores cuantifican estos gastos en el 80% del gasto actual¹⁹².

La propuesta de limitar la igualación entre CC.AA. a determinados gastos es, cuando menos sorprendente. Al parecer, según la concepción ética de quienes realizan este tipo de propuesta, no es aceptable que haya diferencias en educación, pero sí en carreteras, vivienda o saneamientos. Es como si se dijera que en el IRPF sólo se someterá a la progresividad de la escala una parte de la renta porque para el resto es perfectamente legítimo que haya desigualdad.

Lo que justifica la igualación entre regiones es el principio de que todos los que pagan los mismos impuestos tienen derecho a las mismas prestaciones públicas independientemente del lugar donde vivan. Y desde este prisma, que corresponde a una visión nacional de equidad, no tiene sentido diferenciar entre tipos de gastos. Esta propuesta parece más tener que ver con el deseo de cuestionar el modelo actual de igualación que con la aplicación de cualquier concepto razonable de equidad. De hecho, ningún país del mundo realiza una diferenciación de este tipo a la hora de igualar entre regiones.

■ 9.4. Capacidad fiscal y recursos autonómicos

La idea de una igualación parcial se reafirma en los Estatutos de Cataluña, Baleares y Aragón cuando se afirma que los recursos de la CA dependerán de su necesidad y de su capacidad fiscal. Esto supone alejarse del sistema actual en el que la necesidad es la base de la financiación. Simplemente, a la fórmula de financiación se le añadiría un componente de capacidad que, obviamente, daría más recursos a las CC.AA. más ricas. Una fórmula de este tipo sería de la forma:

$$R_j/P_j = a (N_j/P_j) + b (C_j/P_j)$$

¹⁹² De la Fuente, A., y Gundín, M. (2007).

donde a y b son los pesos de la necesidad y la capacidad en la financiación, R_j los recursos de la j -ésima CA, y C_j , N_j , y P_j son, respectivamente, su capacidad, necesidad y población. Como es evidente de esta fórmula, incluso si se igualan las necesidades per cápita, las regiones más ricas (con mayor capacidad) tendrían más ingresos.

Introducir un elemento de capacidad es equivalente a limitar el grado de igualación de todas las necesidades. Aunque el resultado pueda ser el mismo, conceptualmente es bastante más justificable proponer una igualación parcial (de todas las necesidades) que proponer una igualación total de algunas necesidades (gastos sociales) y nada otras (infraestructuras, por ejemplo). En todo caso, la igualación parcial sólo tiene sentido si se considera que los residentes en regiones distintas tienen derechos diferentes. Esto es, cuando no existe una noción nacional de equidad. Si esta noción existe, debe aceptarse que todos tienen derecho al mismo nivel de prestaciones públicas¹⁹³ independientemente de donde vivan, lo que conduce a la igualación de recursos por usuario y por tanto a no incluir consideraciones de capacidad en el diseño del modelo.

■ 9.5. Variables distributivas

Como muestra el cuadro 34, los nuevos Estatutos proponen una variedad notable de indicadores de necesidad que deben incluirse a la hora de repartir los recursos. Muchos están relacionados con la población, la extensión, la inmigración, el envejecimiento, la densidad, la urbanización, la dispersión, etc.

Individualmente casi todas las variables tienen sentido como indicadores potenciales de algún coste adicional de provisión. En realidad lo tienen esas variables y muchas más que no están incluidas en la lista. Desde el diferencial de salarios hasta la orografía pasando por el porcentaje de población fumadora, menores de edad, población pobre o, incluso, de población que practica deportes de riesgo. El problema es que, como se señala en la sección 4.2.2., probablemente ni tiene demasiado sentido ni es posible cuantificar los costes diferenciales de provisión de las competencias de las regiones. Y, si a pesar de los problemas desea hacerse, es necesario realizar un estudio económico de los determinantes del coste, en vez de dar una relación de variables ad hoc que pueden influir en el coste.

Otro problema, de naturaleza legal o política, con la amplia relación de variables distributivas incluida en los nuevos Estatutos es cómo se va a poder aprobar un modelo que recoja todas estas variables. Porque si el nuevo modelo no lo hace, siempre hay la posibilidad de que una CA denuncie ante los tribunales que el modelo es contrario a su Estatuto.

¹⁹³ Esta igualdad debe entenderse en términos potenciales de gasto. Esto es, todos deben tener acceso a prestaciones públicas de igual valor.

■ 9.6. Inversiones del Estado

Todos los Estatutos, excepto el de Valencia condicionan con mayor o menos precisión la inversión del Estado en la CA. Aragón y Castilla y León establecen condiciones genéricas para condicionar la distribución espacial de la inversión del Estado. Cataluña, Baleares y Andalucía van más lejos acotando numéricamente lo que el Estado debe invertir en las respectivas CC.AA. Cataluña establece que, al menos durante siete años, el Estado debe dedicar a la CA un porcentaje de su inversión igual a la participación de Cataluña en el PIB de España (en torno al 19%). Andalucía fija el porcentaje de inversión en la participación de la población de Andalucía en el total de España (también en torno al 19%), mientras que Baleares hace referencia a la inversión media per cápita, criterio que conduce también a la población relativa (alrededor del 2,5%).

Evidentemente, al margen de cualquier otra consideración, es evidente que carece de sentido que los Estatutos de autonomía fijen cómo dónde invertir el Estado sus recursos. Simplemente, la ejecución de las funciones asignadas al gobierno central puede exigir que la inversión espacial se aleje de las pautas establecidas en estos Estatutos. Por ejemplo, es natural que el porcentaje de inversión sea más alto donde están los núcleos centrales de prestación de servicios (típicamente Madrid) o donde algún servicio está peor cubierto. De igual forma, la inversión en carreteras, obras hidráulicas y similares se ajusta a una lógica económica que poco tiene que ver con la población relativa o el PIB relativo. El requisito espacial se hace aún más absurdo cuando se tiene en cuenta una inversión en una región puede beneficiar a otra¹⁹⁴.

El extremo de lo absurdo se roza cuando se comprueba que los porcentajes se determinan en función de variables distintas (población o PIB en los casos analizados) lo que lleva a que la suma de los porcentajes de inversión impuestos al Estado puedan sumar más del 100%.

Los cuadros 35, 36A y 36B recogen la evolución de la inversión del Estado por CC.AA. en el periodo 2001-2007, y la distribución de la inversión por políticas de gasto. Tal y cómo muestra el cuadro 35, la inversión del Estado no se asemeja a la distribución de renta o de población. Y esto es natural, porque no hay razón de eficiencia o equidad para que sea así. En realidad, como ya se ha señalado, la localización adecuada de las inversiones depende de dónde se ubique el núcleo central del servicio, de dónde sea mayor la productividad o, incluso, de razones de equidad (por ejemplo, hay CC.AA. que tienen pocas infraestructuras porque en el pasado se dio prioridad a otras regiones).

Los cuadros 36A y 36B permiten explicar algunas de las diferencias. De entrada, ponen de manifiesto que el 80% de las inversiones del Estado son en infraestructuras (que se

¹⁹⁴ La inversión en un laboratorio central en Madrid o en la compra de equipos informáticos por parte de Hacienda, o un tramo de AVE que pase por una región, beneficia a los residentes de otras regiones.

CUADRO 35

INVERSIÓN DEL ESTADO¹ POR CC.AA. (2001-2007)

	PIB RELATIVO	POBLACIÓN RELATIVA	PORCENTAJE DE LA INVERSIÓN REGIONALIZABLE DEL ESTADO							
			2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	MEDIA 01/07
Andalucía	13,9	17,8	15,9	14,2	16,8	17,7	16,4	15,6	16,5	16,2
Madrid	17,4	13,6	18,4	17,2	14,2	13,1	15,2	15,2	14,7	15,4
Galicia	5,1	6,1	5,6	6,5	7,6	10,1	11,3	9,3	10,2	8,7
Castilla y León	5,4	5,6	9,9	9,6	10,1	9,8	9,2	9,7	9,2	9,6
Cataluña	18,7	16,0	6,1	5,2	4,9	4,6	5,0	6,3	7,8	5,7
Castilla-La Mancha	3,4	4,3	4,0	6,3	5,9	6,0	5,7	6,8	7,2	6,0
Aragón	3,1	2,9	8,0	9,0	8,2	8,4	7,8	6,8	6,3	7,8
C. Valenciana	9,8	10,8	6,4	6,0	7,2	6,9	5,7	6,3	5,8	6,3
Extremadura	1,6	2,4	3,3	3,7	4,0	3,8	5,7	5,5	5,3	4,5
Asturias	2,1	2,4	5,5	5,6	6,0	5,7	4,9	4,7	4,4	5,3
Murcia	2,6	3,1	2,7	3,6	3,5	3,4	3,1	3,4	3,0	3,2
Cantabria	1,3	1,3	3,6	2,7	2,7	2,3	4,1	3,9	2,9	3,2
Canarias	4,0	4,5	3,5	3,2	2,6	3,0	2,0	2,6	2,3	2,7
La Rioja	0,7	0,7	1,7	2,5	1,3	1,3	1,1	1,2	1,3	1,5
País Vasco	6,2	4,7	2,4	1,9	1,6	1,2	0,8	1,2	1,1	1,5
Baleares	2,5	2,3	1,7	1,7	2,0	1,7	1,1	0,7	0,8	1,4
Navarra	1,7	1,3	0,3	0,2	0,5	0,3	0,2	0,3	0,5	0,3
Melilla	0,1	0,2	0,6	0,5	0,5	0,4	0,3	0,3	0,3	0,4
Ceuta	0,2	0,2	0,5	0,4	0,4	0,4	0,3	0,2	0,3	0,4
TOTAL	0,1	100,0	100	100	100	100	100	100	100	100,0

1. Incluye Estado, OO.AA., Agencias Estatales y Otros Organismos Públicos.

Fuente: Secretaría de Estado de Cooperación Territorial (2007).

deben basar en la productividad y en la equidad, primando a las regiones que tienen mayores déficits). Si a esto se añade la inversión en Defensa (que nadie racional puede esperar se ajuste entre CC.AA. según la población o el PIB), se llega casi al 90% de la inversión. El cuadro también permite ver algunas de las causas que explican las diferencias entre CC.AA. Por ejemplo, en el año 2007 Madrid recibe menos inversión en infraestructuras que todas las CC.AA. comparables en desarrollo o tamaño. Sin embargo recibe la mitad del gasto en defensa y seguridad¹⁹⁵, así como la parte esencial de la inversión en otras políticas. Esto tiene probablemente más que ver, conque muchas de las políticas se prestan desde Madrid que con discriminaciones espaciales deliberadas.

¹⁹⁵ Algunas CC.AA. tienen transferidos todo o una parte de los servicios de policía, instituciones, penitenciarias o justicia.

Cuadro 36A

INVERSIÓN DEL ESTADO¹ POR TIPO DE GASTO Y CC.AA. (2007)

	AND	ARA	AST	BAL	CANA	CANT	CYL	CLM	CAT	EXT
Infraestructuras	18,2	7,1	5,1	0,7	2,2	3,5	10,1	8,1	8,6	6,2
Defensa y Seguridad	15,4	1,2	0,3	1,0	4,5	0,2	4,0	1,9	2,0	0,8
Cultura	5,7	0,7	3,4	1,6	1,2	0,9	11,3	11,1	4,7	2,8
Actuaciones de carácter general	4,5	7,0	2,4	0,7	1,1	0,5	4,2	1,6	7,2	1,0
Investigación, desarrollo e innovación	10,7	3,2	0,7	0,3	2,5	0,1	2,2	0,1	7,7	1,4
Otras actuaciones	5,6	3,0	1,0	1,9	4,6	1,2	5,2	5,5	3,5	1,7
Sectores productivos	2,2	10,1	10,1	3,4	0,0	0,0	3,4	0,0	0,0	0,0
Protección y promoción social	5,0	2,9	0,0	0,4	7,9	0,0	18,4	6,3	12,3	10,5
Justicia	0,0	2,6	0,0	1,7	0,0	5,8	24,4	3,8	1,2	16,0
Sanidad	1,7	2,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Educación	1,7	0,0	0,0	0,0	0,0	5,9	6,8	7,2	2,1	0,0
Total general	16,5	6,3	4,4	0,8	2,3	2,9	9,2	7,2	7,8	5,3

Cuadro 36B

INVERSIÓN DEL ESTADO¹ POR TIPO DE GASTO Y CC.AA. (2007)

	GAL	MAD	MUR	NAV	RIO	VAL	PV	CEU	MEL	TOTAL	Peso ²
Infraestructuras	11,6	5,4	2,8	0,5	1,5	6,6	1,2	0,2	0,2	100	80,5
Defensa y Seguridad	7,4	48,7	6,8	0,3	0,3	2,1	2,2	0,3	0,6	100	6,9
Cultura	2,7	50,2	1,1	0,1	1,0	1,1	0,2	0,1	0,0	100	3,2
Actuaciones de carácter general	3,3	60,4	2,1	0,1	0,6	2,9	0,2	0,1	0,1	100	3,2
Investigación, desarrollo e innovación	3,8	66,0	0,3	0,0	0,0	0,9	0,1	0,0	0,0	100	3,1
Otras actuaciones	1,7	58,9	1,6	0,6	0,6	1,6	1,0	0,4	0,3	100	0,8
Sectores productivos	1,7	53,0	11,0	0,0	0,0	5,1	0,0	0,0	0,0	100	0,7
Protección y promoción social	6,3	6,5	0,4	3,2	2,0	12,4	5,4	0,0	0,2	100	0,6
Justicia	0,0	39,2	2,0	0,0	0,6	0,0	1,5	1,5	0,0	100	0,4
Sanidad	1,3	89,2	1,7	0,0	0,0	2,1	0,0	0,4	0,8	100	0,3
Educación	0,0	30,4	8,4	0,0	0,0	0,0	0,0	12,7	25,3	100	0,3
Total general	10,2	14,7	3,0	0,5	1,3	5,8	1,1	0,3	0,3	100	100,0

1. Incluye Estado, OO.AA., Agencias Estatales y Otros Organismos Públicos. 2. Porcentaje de cada política de inversión en la inversión total.

Fuente: Secretaría de Estado de Cooperación Territorial (2007).

■ 10. LA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA.

La descentralización no es sólo un fenómeno económico sino que tiene un componente político esencial. Muchas veces esto fuerza a buscar compromisos entre lo economi-

camente racional y lo políticamente conveniente. A lo largo de este trabajo, estos conflictos se han resuelto dando primacía a lo económico sobre lo político. Simplemente, lo político se toma en consideración siempre y cuando no suponga un coste económico sustancial. Bajo esta premisa, se han sugerido diversas reformas que serían necesarias en el sistema de financiación de las CC.AA. También se han señalado otras que, aunque sugeridas a veces, no suponen ninguna mejora del sistema o, incluso, que lo perjudican. En lo que sigue se recapitulan estas propuestas.

■ 10.1. Reformas que son necesarias

Las reformas que se han sugerido a lo largo de este trabajo son:

a) *Establecer un compromiso creíble de que los aspectos esenciales del sistema no se van a modificar*

Las CC.AA no usan su capacidad normativa y algunas solicitan continuamente recursos adicionales al gobierno central porque mirando a la historia pasada saben que, cuando se dan las circunstancias adecuadas¹⁹⁶, sus demandas suelen tener éxito. En realidad, el sistema no ha cesado de ser modificado cada pocos años desde que se instauró hace casi 30 años.

En este contexto, la única forma de que las cosas cambien y, finalmente, el sistema tenga una cierta estabilidad y las CC.AA. utilicen su capacidad normativa, es establecer un compromiso creíble de que el gobierno central no dará más recursos a las CC.AA ni alterará, salvo causa que lo justifique, los criterios esenciales de distribución de los recursos entre CC.AA. La forma de este compromiso puede ser un acuerdo entre partidos o una Ley específica de financiación que requiera mayorías cualificadas para ser modificada.

En todo caso, cualquiera que sea la forma, los partidos deben aceptar que, como ocurre en los países avanzados, el sistema de financiación es un mecanismo para garantizar un buen funcionamiento del Estado y no un instrumento para comprar votos o premiar lealtades.

b) *Clarificar la noción de equidad interregional relevante*

Definir una noción de equidad interregional no tiene demasiado sentido. Lo razonable es establecer una definición de equidad personal y que la equidad entre regiones se derive, simplemente, de esta definición. Ciertamente cualquier noción de equidad es subjetiva. Sin embargo, quien tenga una noción nacional de equidad debe aceptar como razonable que todos los ciudadanos que pagan los mismos impuestos, cualquiera que sea la CA donde

¹⁹⁶ Estas circunstancias pueden ser que el gobierno central necesite los votos de alguna CA, que desee evitar conflictos cerca de una elección, que desee primar a ciertas CC.AA. más afines, etcétera.

vivan, tienen derecho a las mismas prestaciones (potenciales¹⁹⁷). Esto conlleva de forma natural a un modelo de financiación que elimine las diferencias de capacidad fiscal. Esto es, que a los mismos tipos impositivos, iguale los recursos per cápita de las CC.AA.

Esto es, obviamente igual a un sistema que distribuya los recursos de forma igual per cápita¹⁹⁸ y luego reste a cada CA la recaudación que obtiene de los impuestos cedidos a tipos impositivos estándar (básicamente una recaudación normativa).

Quien considere que es legítimo que, a igualdad de impuestos, los residentes en regiones distintas tengan prestaciones diferentes debe explicitar que ese es su objetivo y, en su caso, justificar su elección.

c) Actualizar periódicamente el total de recursos asignados a las CC.AA. según aumenten sus necesidades de gasto en general y el envejecimiento de la población en particular.

En el futuro, las necesidades de gasto de las CC.AA. van a cambiar. Una de las causas básicas será el envejecimiento de la población, que aumentará el número de usuarios de la Sanidad¹⁹⁹ y de los programas de Dependencia. Las necesidades adicionales de gasto (debidas a envejecimiento o a otra causa) no pueden financiarse con cargo a los impuestos propios de las CC.AA. porque (para aumentos porcentualmente iguales de necesidad) las regiones pobres tendrían que aumentar (porcentualmente) sus impuestos más que las ricas, lo que quebraría la solidaridad entre regiones.

Esto implica que si se desea mantener la solidaridad entre regiones, es necesario mantener un proceso constante de actualización del cálculo de las necesidades de gasto, que se deben modificar tanto cuando se asumen nuevas competencias como cuando, por razones de envejecimiento de la población u otras exógenas, aumenta el coste de provisión de las competencias.

Esta actualización se podría hacer de dos formas. La primera consistiría en renegociar periódicamente en el seno del CPFF los fondos a añadir a la financiación de las CC.AA. por el envejecimiento de la población o por otras causas ajenas a las decisiones de las CC.AA. que aumenten los costes de provisión de las competencias de las CC.AA.

La segunda vía consistiría en dividir la financiación de las CC.AA. (esto es, la necesidad estimada) en dos bloques. El primero (N_i) incluiría las financiación competencias no

¹⁹⁷ La descentralización conlleva la diferenciación de la oferta regional de bienes y servicios públicos. Por eso la igualdad de acceso debe interpretarse en igualdad de valor de las prestaciones. Esto es, que todas las regiones estén situación de prestar lo mismo (si quieren) o bienes y servicios diferentes, pero del mismo valor.

¹⁹⁸ Esta igualación per cápita, puede, no obstante realizarse, no en términos de residentes, sino de usuarios.

¹⁹⁹ Como ya se ha señalado una persona mayor cuesta en Sanidad hasta cuatro veces más que una persona joven.

ligadas al envejecimiento. El segundo (N_2) las ligadas al envejecimiento (básicamente Sanidad, Dependencia y Servicios Sociales). Entonces si la tasa de envejecimiento relevante de la población²⁰⁰ es e , la financiación del conjunto de las CC.AA para cada año (t) se obtendría de la siguiente forma:

$$N^{t+1} = [N_1^t + N_2^t (1 + e)] (1 + ite)$$

donde N son los recursos totales e ite el crecimiento de la recaudación del Estado.

La vía de la negociación puede producir mejores ajustes, pero genera más conflictos. La vía de la actualización, automatiza el proceso pero es menos precisa y conlleva el problema de imputar una parte de una financiación incondicional a un uso específico²⁰¹.

En todo caso, para que no fuera el Estado quien pagara el todo coste adicional de las competencias de las CC.AA., la recaudación normativa de las CC.AA. que se usa para determinar el Fondo de Suficiencia debería ajustarse al alza²⁰².

d) Modificar la distribución de recursos

La distribución actual de recursos produce resultados cuestionables desde la equidad por una doble razón. Primero porque la financiación se distribuye entre CC.AA. utilizando indicadores de necesidad ad hoc que se justifican más por razones políticas que económicas. Segundo porque las recaudaciones normativas se calculan de forma arbitraria. Lo razonable sería ir a una igualdad de recursos per cápita o, en su caso, igualdad de recursos por usuario. Para ello habría que modificar la fórmula de distribución de recursos y la del cálculo de las recaudaciones normativas.

d.1) Modificar la fórmula de distribución de recursos, buscando la igualdad de financiación por usuario

La fórmula actual de determinación de la necesidad de cada CA está llena de indicadores ad hoc (con pesos ad hoc) que hacen que sea poco comprensible y arbitraria. Dado que es esencialmente imposible medir con precisión la necesidad, lo razonable es evitar la mayor parte de estos indicadores de necesidad limitando su uso a los más importante y obvios. Por otro lado, como ya se ha señalado, es evidente que si el objetivo del sistema es igualar la cobertura (potencial) de necesidades entre CC.AA. la base de distribución de los recursos debe ser el de usuarios en cada región. Esto es, en general, diferente del número de residentes por la inmigración, el turismo, los viajeros en tránsito, etcétera.

²⁰⁰ En su versión más simple sería, por ejemplo, el porcentaje de aumento de la población mayor de 65 años, aunque se podrían buscar tasas que se ajusten mejor a los efectos del envejecimiento sobre el coste de provisión de las competencias asumidas.

²⁰¹ Para la naturaleza de este problema, véase la sección 4.2.2.

²⁰² Véase la sección 8.6. para detalles adicionales.

Es obvio que en muchos casos es complicado medir los usuarios. Por ello, una alternativa simple sería suponer, sencillamente, que la proporción entre usuarios y población es constante. Entonces la distribución de los recursos se haría en proporción a la población, y el resultado sería una igualación de los recursos per cápita.

Una segunda opción sería dividir la necesidad en grupos, según el grupo de edad al que beneficia el gasto, y distribuir los recursos en proporción a la población en cada grupo de edad. Por ejemplo, la necesidad global (financiación total de las CC.AA.) se podría dividir en cinco grupos: Educación (E), Sanidad (S), Servicios Sociales (SS), Dependencia (D) y Resto (R). En el caso de la Educación se podría tomar como número de usuarios el de niños en edad de escolarización obligatoria (n_E), para la Sanidad, el de población protegida ajustada por edad²⁰³ (n_S), para los Servicios Sociales la población mayor de 65 años (n_{65}), para la dependencia el total de población dependiente²⁰⁴ (n_D), y para el resto la población total (n). Entonces lo que la CA j recibiría, N_j , sería:

$$N_j = N_E \frac{n_E^j}{n_E} + N_S \frac{n_S^j}{n_S} + N_{SS} \frac{n_{SS}^j}{n_{SS}} + N_D \frac{n_D^j}{n_D} + N_R \frac{n^j}{n}$$

donde N_E , N_S , N_{SS} , N_D y N_R son las necesidades de gasto estimadas para el conjunto de las CC.AA. en Educación, Sanidad, Servicios Sociales, Dependencia y Resto.

El problema de esta fórmula es doble. Por un lado, exige determinar qué parte de la necesidad total se imputa a cada una de las necesidades específicas²⁰⁵ (los valores de N_E , N_S , N_{SS} , N_D y N_R). Otra, que, como en cualquier igualación de la necesidad mediante transferencias incondicionales, se está dando a la CA dinero en función de lo que necesita para determinadas competencias, pero luego puede gastarlo en lo que quiera.

Dados estos problemas, quizá lo más razonable es igualar la financiación per cápita como proxy de la financiación por usuario.

d.2) Medir la recaudación normativa con la mayor precisión posible, abandonando el sistema actual, que carece de demasiado sentido.

En el sistema actual la medición de la recaudación normativa²⁰⁶ es absurda e introduce distorsiones e inequidades importantes en la financiación que reciben las CC.AA. Por ello

²⁰³ Dado que los mayores tienen un coste mayor que los jóvenes, la población protegida ajustada se podría definir como $n_{-65} + cn_{+65}$ donde n_{-65} y n_{+65} es la población menor y mayor de 65 años, y c es el coste sanitario estimado de cada mayor en relación a un menor (en España, según algunas estimaciones, 4).

²⁰⁴ Esta se puede obtener por ejemplo de la Encuesta sobre Discapacidades, Deficiencias y Estado de Salud (1999) del INE. Hay encuestas más recientes pero habría que pedir al INE una regionalización.

²⁰⁵ Esto se podría determinar utilizando los porcentajes de sus recursos que efectivamente gastan las CC.AA. en cada una de estas competencias.

²⁰⁶ Esto es esencialmente la capacidad recaudatoria de los impuestos cedidos.

es necesario introducir mecanismos de medición más adecuados para de la capacidad recaudatoria de los impuestos cedidos a las CC.AA. (con capacidad normativa)²⁰⁷ y las tasas afectas a los servicios traspasados:

- a) En el caso del IRPF, la capacidad recaudatoria debe estimarse tomando como referencia lo que el gobierno central recauda en cada CA.
- b) En el caso de los demás impuestos y de las tasas, la capacidad recaudatoria deberá estimarse utilizando las bases sitas en cada CA o, en su defecto, indicadores macroeconómicos de la capacidad recaudatoria.

e) Introducir mecanismos de actualización permanente

Dado que la situación de las CC.AA. cambia continuamente, los datos en los que se basa el modelo deben hacerlo también. En particular se deben actualizar periódicamente, idealmente anualmente, los datos relativos a:

- a) La capacidad recaudatoria de las CC.AA. (según lo sugerido en 8.4).
- b) Los datos de población y usuarios.

f) Eliminar las tarifas autonómicas de referencia

El Estado debe de dejar de aprobar escalas y deducciones de referencia para las CC.AA. en el IRPF y en los impuestos cedidos a las CC.AA. Que lo haga libera de responsabilidades a las CC.AA, que pueden limitarse a replicar lo que el Estado aprueba, o modificarlo marginalmente (generalmente a la baja). Si cada CA tuviera que diseñar y aprobar en su Parlamento los elementos clave de sus impuestos, sin el camino fácil de usar lo que el Estado aprueba como referencia, se obligaría a las CC.AA. a usar explícitamente su capacidad normativa y se transmitiría a los ciudadanos la realidad de que una parte no despreciable de sus impuestos la determina su CA.

g) Limitar el juego de deducciones admisibles en el IRPF

Las CC.AA. tienen una amplia libertad para establecer deducciones en el IRPF. En la práctica esto se ha traducido en una gran cantidad de deducciones autonómicas de elevada complejidad, escasa utilidad y difícil control. Frente a esto, sería razonable aprobar una lista de deducciones autonómicas potenciales en la que cada autonomía escogería qué deducciones aplica y fijaría el nivel de las deducciones escogidas.

h) Dotar de mayor autonomía Fiscal a las CC.AA.

Para lograr la eficiencia económica lo único que se necesita es que las CC.AA. puedan financiar los gastos marginales (los que exceden los que se financian con el sistema gene-

²⁰⁷ Véase la sección 8.4 para detalles adicionales sobre a) y b).

ral de financiación) con impuestos que recaigan sobre sus residentes. Esto es a lo que se ha denominado una capacidad fiscal marginal amplia. Esta capacidad fiscal marginal se puede lograr con libertad de tipos en los impuestos básicos²⁰⁸ y uniformidad de bases. Sin embargo, la descentralización no es sólo un ejercicio económico, sino que tiene un componente político importante. Este enfoque político económico justifica dar el máximo de autonomía fiscal en los impuestos (tipos, bases y deducciones) siempre que el coste económico de estas diferencias no sea muy grande.

En base a esto, y a pesar de que en la actualidad las CC.AA. ya tienen una amplia capacidad normativa, lo razonable sería explorar vías para aumentarla tanto como sea posible. De forma más concreta:

- a) Las CC.AA. deben tener libertad plena para elevar los tipos por debajo de un mínimo establecido por el gobierno central en el impuesto sobre la electricidad (actualmente no tienen ninguna capacidad normativa) y en los impuestos sobre determinados medios de transporte y ventas de hidrocarburos en fase minorista (en ambos casos ahora pueden aumentar los tipos dentro de unos límites).
- b) En el IRPF, se debe dar libertad absoluta a las CC.AA. para diseñar los tipos²⁰⁹ y escoger el nivel de las deducciones dentro de, como ya se ha señalado, un catálogo de deducciones posibles establecido por el gobierno central.
- c) En el caso de los impuestos cedidos tradicionales, las CC.AA. tiene ya una amplia capacidad normativa en tipos y bases que, probablemente, no es necesario aumentar²¹⁰.
- d) Se deberían explorar las vías para hacer compatible la normativa de la Unión Europea con que las CC.AA. tuvieran capacidad normativa en su parte de los impuestos indirectos cedidos parcialmente (IVA y especiales de fabricación). En todo caso, mientras se resuelve esta cuestión, se debería dividir el tipo general del IVA en dos tramos, el central y el autonómico, y las CC.AA. deberían determinar conjuntamente el tramo autonómico dentro del consejo de Política Fiscal y Financiera²¹¹.

²⁰⁸ Sería suficiente dar a las regiones la capacidad de establecer recargos en el IRPF, determinar parte del tipo (individualmente o conjuntamente si la comisión europea no permite la individualidad) en el IVA y Labores del Tabaco, y libertad de tipos en todos los impuestos propios (incluyendo el impuesto sobre la electricidad).

²⁰⁹ Actualmente se exige que la escala sea progresiva y tenga el mismo número de tramos que el Estado.

²¹⁰ Las únicas limitaciones reales están en el tratamiento de algunos conceptos (Operaciones Societarias, documentos mercantiles y administrativos) en el impuesto sobre transmisiones y AJD.

²¹¹ Véase la sección 3.3 para detalles adicionales.

■ 10.2. Reformas que no son necesarias

En lo anterior se han señalado también algunas modificaciones que no serían deseables. Las más importantes son:

a) Aumentar los porcentajes de cesión de los impuestos

Hay quien demanda que se aumenten los porcentajes de participación de las CC.AA. en los impuestos actualmente compartidos. De hecho. El Estatuto de Cataluña prevé un aumento de los porcentajes de cesión.

Como ya se ha señalado en la sección 5.1.2., aumentar los porcentajes de cesión no mejora la eficiencia del sistema ni debe alterar el comportamiento de los gobiernos de las CC.AA. La eficiencia sólo requiere que los gastos adicionales se financien con impuestos adicionales que recaigan sobre los residentes en la CA que gasta, y para esto sólo es necesario que las CC.AA. tengan capacidad fiscal suficiente para subir o bajar los impuestos sobre sus residentes (capacidad fiscal marginal). Y esto no tiene nada que ver con que se ceda el 35% o el 50% del IVA. En realidad, si se sigue el modelo actual cada euro cedido adicionalmente en impuestos reducirá el Fondo de Suficiencia en un euro. De esta forma el único efecto de la cesión será que la transferencia que antes se recibía en concepto de Fondo de Suficiencia pasará a recibirse en concepto de participación en los impuestos recaudados en la región²¹². Y, evidentemente, recibir las mismas transferencias cambiando el concepto por el que se reciben, no va a modificar ningún comportamiento. Ni va a limitar el gasto, ni va a impedir que quien pedía más recursos siga pidiéndolos.

Más aún, la cesión adicional de impuestos puede crear problemas si hace que alguna CA que está disconforme con sus recursos pase a tener un Fondo de Suficiencia negativo. Si esto es así, la CA podrá utilizar este fondo negativo en sus reivindicaciones de más recursos, aumentando la inestabilidad del sistema.

Por otro lado, si junto con la cesión se cambia la distribución de recursos, las cosas no serán muy diferentes. Por un lado, no cambiarán los incentivos a expansiones ineficientes del gasto. Por otro, sólo cesarán las peticiones adicionales de fondos si las CC.AA. que cuestionan la distribución vigente obtienen los recursos que consideran adecuados. Pero en este caso, la mayor estabilidad del sistema no se deberá a la cesión adicional de impuestos, sino a que las CC.AA. que cuestionaban más el sistema han obtenido más recursos.

En todo caso, nuevamente, es necesario tener en cuenta las consideraciones político económicas. Dentro de unos márgenes, aumentar los porcentajes de cesión no perjudica

²¹² Como ya se ha señalado en la sección 5.1., esto sólo implica que una parte de la financiación pasa de crecer a la tasa de crecimiento de la recaudación promedio en España, a crecer a la tasa de crecimiento de la recaudación en la propia región.

significativamente a la eficiencia del sistema²¹³. Por ello, si políticamente es lo que desean algunas CC.AA., no sería muy costoso económicamente aumentar los porcentajes de cesión.

b) Limitar la igualación entre CC.AA. a los gastos sociales esenciales.

La propuesta de algunos Estatutos de limitar la igualación entre CC.AA. a determinados gastos sociales (Educación, Sanidad y Servicios Sociales) es, cuando menos sorprendente en lo conceptual y carece de parangón ningún país descentralizado. Lo que justifica la igualación entre regiones es el principio de que todos los que pagan los mismos impuestos tienen derecho a las mismas prestaciones públicas independientemente del lugar donde vivan. Y desde este prisma, que corresponde a una visión nacional de equidad, no tiene sentido diferenciar entre tipos de gastos. En cierta forma es como si se dijera que IRPF sólo se someterá a la progresividad de la escala una parte de la renta porque para el resto es perfectamente legítimo que haya desigualdad. No es extraño que ningún país realice diferenciación de este tipo (entre gastos esenciales y gastos no esenciales) a la hora de igualar entre regiones.

c) Introducir la capacidad fiscal en el modelo de financiación

Algunos Estatutos sugieren que la financiación de las CC.AA. dependa de la capacidad fiscal. Introducir un elemento de capacidad es equivalente a limitar el grado de igualación de todas las necesidades. Aunque el resultado pueda ser el mismo, conceptualmente es bastante más justificable proponer una igualación parcial (de todas las necesidades) que proponer una igualación total de algunas necesidades (gastos sociales) y nada otras (infraestructuras, por ejemplo). En todo caso, la igualación parcial sólo tiene sentido si se considera que los residentes en regiones distintas tienen derechos diferentes. Esto es, cuando no existe una noción nacional de equidad. Si esta noción existe, debe aceptarse que todos tienen derecho al mismo nivel de prestaciones públicas²¹⁴ independientemente de donde viva, lo que conduce a la igualación de necesidades.

d) Primar el esfuerzo fiscal de las CC.AA.

A veces se sugiere que en la distribución de los recursos destinados a las CC.AA. se bonifique a las CC.AA. que realizan un esfuerzo fiscal mayor. Esto iría en contra de la eficiencia y la equidad. En el caso de la eficiencia, hay dos problemas. Primero, beneficia a quienes gastan más (y por tanto tienen impuestos regionales más altos). Segundo, incentiva expansiones ineficientes del gasto porque cada euro de impuestos aumenta los recursos en más de un euro. En cuanto a la equidad, penaliza a las regiones pobres porque les obliga a tener tipos impositivos más altos que las regiones ricas. La razón es que, dada la pro-

²¹³ El único posible efecto negativo se produce cuando los fondos de suficiencia se convierten en negativos.

²¹⁴ Esta igualdad debe entenderse en términos potenciales de gasto. Esto es, todos deben tener acceso a prestaciones públicas de igual valor.

gresividad del sistema fiscal, a igualdad de tipos la presión fiscal en las regiones pobres es menor que en las ricas.

*e) Avanzar en la descentralización de la Administración Tributaria*²¹⁵

Algunas CC.AA. reclaman una implicación creciente de las CC.AA. en la gestión de los impuestos parcialmente cedidos (IRPF, IVA y Especiales de Fabricación) o de los impuestos cedidos totalmente que ahora recauda el Estado (electricidad, determinados medios de transporte e hidrocarburos en fase minorista). Estas demandas se han traducidos de forma más o menos intensa en la redacción de los nuevos Estatutos.

En el caso de los impuestos totalmente cedidos no habría grandes problemas para que las CC.AA. se encargaran de su gestión. Sin embargo ir más allá de esto no es deseable porque es probable que sólo aumente los costes en eficiencia y equidad del sistema fiscal (mayor presión fiscal indirecta, más fraude, aplicación desigual de la normativa, mayor coste de recaudación por las duplicidades, etc.). Complicar aún más la Administración tributaria en un país como España donde el fraude fiscal es muy elevado y la moral fiscal (el sentimiento individual de que se deben pagar los impuestos) muy baja sería, como poco, temerario.

En realidad lo razonable sería abandonar la idea de Consorcios bilaterales (establecida en algunos de los nuevos Estatutos de Autonomía) y crear una Agencia Tributaria Única. En todo caso, si por cuestiones más políticas que económicas, se llega a modelos de gestión fiscal bilateral, la actuación de las CC.AA. se debería limitar a participar en los órganos de decisión del Consorcio pero, en ningún caso, deberían involucrarse directamente en la gestión e inspección de los impuestos de ámbito nacional.

f) Tener en cuenta ningún tipo de balanzas fiscales

Las balanzas fiscales son unos saldos irrelevantes en lo conceptual y dudosos en lo práctico. Son irrelevantes en lo conceptual, porque los países diseñan sus políticas redistributivas igualando los niveles de vida de las personas, no de las regiones. La redistribución entre regiones es solo el resultado de la suma de los saldos individuales de las personas que viven en cada región. Para quien tenga una concepción nacional de equidad entre personas (esto es, piense que todo el que paga los mismos impuestos tiene derecho a las mismas prestaciones, independientemente de donde viva) este saldo será irrelevante.

Además es un saldo plagado de problemas de medición y parcial porque no tiene en cuenta otros flujos financieros y económicos que son relevantes a la hora de medir los beneficios y costes de formar parte de un país. De hecho, no hay ninguna evidencia que sugiera que las regiones con balanzas fiscales negativas hayan visto perjudicado su crecimiento.

²¹⁵ Véase sección 9.1.

g) Cualquier bilateralidad

Ni legal ni conceptualmente tiene sentido que la financiación autonómica se negocie bilateralmente. Legalmente, sería contrario a la LOFCA. Conceptualmente, no hay razones que una CC.AA. tenga un sistema de financiación diferente al resto. Dado que el sistema tiene que ser común, todas las CC.AA. tienen que estar representadas en las negociaciones sobre cómo debe ser el sistema de financiación.

h) Limitaciones Estatutarias a la inversión del Estado

Aunque no sea una cuestión ligada a la financiación de las CC.AA., en este trabajo se ha señalado que carece de sentido económico que los Estatutos determinen la distribución espacial de la inversión del Estado. El absurdo es mayor cuando se tiene en cuenta que la suma de los porcentajes comprometidos podría acabar sumando más que uno.

i) Dejar que las CC.AA. financien sus necesidades adicionales de gasto con impuestos propios

Las necesidades de gasto de las CC.AA. pueden aumentar porque asuman nuevas competencias o porque ejercitar las que ya tienen resulte más caro (debido a, por ejemplo, el envejecimiento de la población). Si estas nuevas necesidades las tuvieran que financiar las CC.AA. con los impuestos transferidos, las CC.AA. más pobres tendrían que elevar sus tipos impositivos mucho más que las CC.AA. ricas. Esto quebraría la equidad implícita en el sistema. Cuando hay aumentos de necesidad, debe recalcularse necesidad y la capacidad recaudatoria de cada CA y utilizar el Fondo de Suficiencia para mantener la equidad global del sistema (véase la sección 8.6).

■ 11. CONCLUSIONES

La descentralización es un ejercicio esencialmente político que, sin embargo, idealmente debe diseñarse con racionalidad económica. El equilibrio entre lo político y lo económico es complicado, y en este trabajo se optado por dar primacía a lo económico, admitiendo lo político siempre que no tenga un coste económico sustancial.

El punto de partida del trabajo ha sido constatar que para lograr una descentralización eficiente y equitativa lo único se necesita es que las regiones financien el gasto marginal mediante impuestos marginales. De esta forma un sistema de recargos sobre los impuestos del gobierno central es suficiente para alcanzar la eficiencia. Ir más allá de esto, y descentralizar impuestos para que todo el gasto regional se financie con impuestos propios no reporta ganancias económicas (en términos de mayor eficiencia del gasto o de la gestión fiscal) aunque puede servir a los intereses políticos de los gobiernos subcentrales. Por lo tanto una descentralización óptima sólo requiere que las regiones tengan una amplia capa-

cidad fiscal marginal y un sistema de transferencias igualatorias que plasme la noción de equidad dominante en el país.

A continuación, en aplicación de un enfoque político económico y tras revisar la experiencia internacional, se ha sugerido que se debe dar libertad amplia de tipos (al alza y a la baja) en todo los impuestos cedidos. En particular se deben explorar vías compatibles con las normas europeas para lograr que las CC.AA. tengan capacidad normativa en su parte cedida de Especiales de fabricación e IVA. En su defecto una parte del tipo normal del IVA debería ser determinada de forma conjunta por todas las CC.AA. En cuanto a las bases, se debería limitar la autonomía de las CC.AA. al mínimo en el IRPF. En los demás directos cedidos al 100% actualmente y en la tasa de juego, no habría grandes pérdidas económicas de permitir diferencias de bases. También debería limitarse la capacidad de las CC.AA. para establecer deducciones en la cuota del IRPF.

El análisis de las transferencias ha puesto de manifiesto que no es viable ajustar de forma razonable por diferencias de necesidad. Quizá, en el mejor de los casos, se podría ajustar por diferencias en la población cubierta. Esto sugiere que los sistemas igualatorios deberían centrarse en igualar las diferencias de capacidad fiscal. Esto es equivalente a igualar la financiación per cápita (para un nivel estándar de impuestos). Por otro lado se ha señalado que no es razonable que las fórmulas igualatorias bonifiquen el esfuerzo fiscal de las regiones.

Tras el análisis de cómo deben descentralizarse los impuestos y diseñarse las transferencias igualatorias, se ha revisado el sistema de financiación de las CC.AA. en España. Se trata de un sistema que iguala una medida arbitraria de necesidad per cápita. Esta necesidad se financia mediante un sistema de impuestos cedidos (total o parcialmente) y transferencias, en el que cada euro cedido a una CC.AA. de impuestos reduce las transferencias en un euro.

El resultado del sistema es cuestionable. En el ámbito financiero crea diferencias de recursos difícilmente justificables por diferencias en la necesidad. Además, la tendencia que han tenido los gobiernos del Estado a ceder eventualmente a las presiones de algunas CC.AA. ha eliminado los incentivos a que éstas utilicen su capacidad normativa. Simplemente, a pesar de sus quejas sobre que tienen pocos recursos, las CC.AA. no han aumentado sus impuestos y, muchas veces, los han disminuido.

Por otro lado, se ha señalado que es absurdo prestar atención a las denominadas balanzas fiscales y que el sistema de financiación no parece haber tenido efectos perjudiciales para el desarrollo de ninguna CA.

El sistema actual de financiación, presenta, en todo caso problemas importantes que incluyen la inestabilidad del sistema, una distribución arbitraria de recursos, una medición arbitraria de la necesidad, discrepancias sustanciales entre la recaudación normativa y la recaudación real, la ausencia de mecanismos de actualización, la distribución vertical de recursos y una notable dependencia normativa del Estado.

Los nuevos Estatutos de Autonomía plantean nuevos problemas al sistema de financiación de las CC.AA. ya que, especialmente los de Cataluña y Baleares (que es muy similar), proponen medidas quizá razonables desde una determinada perspectiva política, pero cuestionables económicamente. La creación de Agencias Tributarias Autonómicas podría suponer, en función de sus competencias e instrumentación, un deterioro sustancial de la Administración Tributaria en un país donde los niveles de fraude son ya muy elevados. La bilateralidad en las negociaciones es inviable para la aplicación de un modelo que debe ser global. Las propuestas de igualación parcial son inconsistentes con la lógica distributiva y, probablemente, con un concepto nacional de equidad. Por otro lado, los Estatutos establecen una larga lista de variables que se deben incluir en la distribución de los recursos entre CC.AA. pero, sencillamente, no es posible incluir todas ellas. Finalmente, algunos Estatutos condicionan la distribución espacial de las inversiones del Estado lo que, además de entrar en conflicto con la Ley de Presupuestos, no tienen demasiado sentido económico.

El trabajo concluye con una serie de recomendaciones sobre lo que se debe hacer y no se debe hacer en la reforma del sistema de financiación de las CC.AA. Entre las primeras, lo que se debe hacer, se incluyen las siguientes medidas: Establecer un compromiso creíble de que los aspectos esenciales del sistema no se van a modificar, clarificar la noción de equidad interregional relevante, actualizar periódicamente el total de recursos asignados a las CC.AA., modificar la distribución de recursos (cambiando la fórmula de distribución de recursos y la forma de medir la recaudación normativa) tendiendo a la igualdad de recursos por usuario, introducir mecanismos de actualización permanente, eliminar las tarifas autonómicas de referencia, limitar el juego de deducciones admisibles en el IRPF y dotar de mayor autonomía fiscal a las CC.AA.

Por otro lado, entre las reformas no necesarias se señalan: aumentar los porcentajes de cesión de los impuestos, limitar la igualación entre CC.AA. a los gastos sociales esenciales, introducir la capacidad fiscal en el modelo de financiación, tener en cuenta ningún tipo de balanzas fiscales, primar el esfuerzo fiscal de las CC.AA., cualquier bilateralidad, establecer limitaciones estatutarias a la inversión del Estado y financiar las necesidades adicionales de gasto con impuestos propios de las CC.AA.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBI, E., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y ZUBIRI, I. (2008), *Fundamentos, presupuesto y gasto, aspectos macroeconómicos. Economía pública I: Fundamentos, presupuesto y gasto, aspectos macroeconómicos*, 3ª edición actualizada. Ed Ariel.
- ARELLANO M. (2006), «La convergencia regional en España y las causas de convergencia del PIB per cápita en Cataluña». *Ensayos-Volumen XXV, núm.2, noviembre 2006, páginas 57-80*.
- BADESPE (2008), «Recaudación por Tributos Cedidos», <http://www.estadief.meh.es/>
- BARBERÁN, R. (2005), «Revisión de los Estudios sobre Balanzas Fiscales Regionales en España: Metodología y Resultados», http://www.ief.es/Investigacion/Recursos/Seminarios/EconomiaPublica/2006_26Enero_1.pdf
- BARETTI, C., HUBER, B. y LICHTBLA, K. (2002), «A Tax on Tax Revenue: the Incentive Effects of Equalizing Transfers: Evidence from Germany», *International Tax Journal* 9, 631-49.
- BARRIOS, S y SCHAECHTER, A. (2008), «The quality of public finances and economic growth. European Economy», *Economic Papers*, 337.
- BIRD, L. (2008), «Tax Assignment Revisited», mimeo http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1273810.
- BOEX, J. y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2004), Designing Intergovernmental Equalization Transfers with Imperfect Data: Concepts Practices, and Lessons International Studies Program Working Paper Series, GSU, 0421. <http://isp-aysps.gsu.edu/papers/ispwp0421.pdf>.
- BRENNAN, G. y J.M. BUCHANAN (1980), *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. Cambridge, Cambridge University Press.
- BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (2008), «The Federal Financial Equalisation System in Germany», http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_4480/DE/BMF__Startseite/Service/Downloads/Abt__V/The_20Federal_20Finacial_20Equalisation_20System_20in_20Germany,templateId=raw,property=publicationFile.pdf.
- CIS (2008), *Encuesta de opinión pública y política fiscal*, http://www.cis.es/cis/opencm/ES/1_encuestas/estudios/ver.jsp?estudio=8800.
- CUADRADO ROURA, J. GARRIDO YSERTE, R. y MANCHA NAVARRO, T. (1999), «Disparidades Regionales y Convergencia en España 1980-1995», *Revista de Estudios Regionales*, n.º 55, páginas 109-137.
- DE LA FUENTE, A., y GUNDÍN, M. (2007), *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: un análisis crítico y algunas propuestas de reforma*, mimeo, Instituto de Análisis Económico y Universidad Pompeu Fabra.
- DÍAZ ROLDAN, C. y MARTINEZ LÓPEZ, D. (2006), «Inversión pública y crecimiento: un panorama», *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, 176, 109-140.
- DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (2007), *Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español (1996-2006)*, <http://www.meh.es/Portal/Areas+Tematicas/Impuestos/Direccion+General+de+Tributos/Recaudacion+y+estadisticas+del+sistema+tributario+espa%C3%B1ol.htm>.

- MONASTERIO, C. y SUÁREZ-PANDIELLO, J. (1998), *Manual de Hacienda Autonómica y Local*, Barcelona, Ariel.
- MONASTERIO, C., PÉREZ, F., SEVILLA, J. V. y SOLÉ, J. (1995), *Informe final sobre el Actual Sistema de Financiación Autonómica y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- NEIL WARREN NSW Government 2006 <http://www.treasury.nsw.gov.au>.
- OATES, W.E. (2005), «Toward a Second-Generation Theory of Fiscal Federalism», *International Tax and Public Finance* 12, 349-373.
- (2008), «On the Devolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions», *National Tax Journal*, 61(2): 313-34.
- OCDE (2006), *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)*, Centre For Tax Policy and Administration.
- (2006), «Fiscal Autonomy Of Sub-Central Governments. OECD Network on Fiscal Relations Across Levels of Government», *Working Paper No. 2*, <http://www.oecd.org/dataoecd/48/26/37159974.pdf>.
- RAMOS PRIETO, J. (2007), «La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de Autonomía», *Revista de Estudios Regionales*, ISSN 0213-7585, número 78.
- REAF (2008), *Panorama de la Fiscalidad Autonómica*, 2008.
- REIG, E. (dir.) (2007), *Competitividad, Crecimiento y Capitalización de las Regiones españolas*, Fundación BBVA.
- SCHNEIDER, F. (2007), «Shadow Economies and Corruption All Over the World: New Estimates for 145 Countries». *Economics: The Open-Access, Open-Assessment E-Journal*, Vol. 1. <http://www.economics-ejournal.org/economics/journalarticles/2007-9>.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE COOPERACIÓN TERRITORIAL (2007), *Las inversiones Públicas Territorizadas*, 2007.
- SHAH, A. (2007), *Fiscal Need Equalization: Is it worth doing? Lessons from International Practices*, Banco Mundial, Working paper draft.
- TIEBOUT, Ch. (1956), «A Pure Theory of Local Expenditures», *The Journal of Political Economy*, vol. 64, No. 5, 416-426.
- WARREN, N. (2006), *Benchmarking Australia's Intergovernmental Fiscal Arrangements*, Final Report.
- WEINGAST, B. (2006), «Second Generation Fiscal Federalism: Implications for Decentralized Democratic Governance and Economic Development», *Working Paper*, Hoover Institution, Stanford University.
- ZUBIRI, I. (1988), «Sobre la Asignación de Costes en un Sistema Federal», *Revista de Economía Pública*, número 1, páginas 67-77.
- (2007), «Los sistemas forales: características, resultados y su posible generalización», en SANTIAGO LAGO (ed.), *La financiación del Estado de las autonomías: perspectivas de Peñas*, Instituto de Estudios Fiscales, páginas 355-388.

APÉNDICE 1 EL MODELO ÓPTIMO DE FINANCIACIÓN

En este apéndice se detalla cuáles son las condiciones teóricas para que un modelo de financiación sea eficiente y equitativo. El supuesto básico subyacente es el habitual en la teoría del federalismo fiscal. Esto es, que los gobiernos regionales actúan a favor de sus residentes y carecen de consideraciones estratégicas. De esta forma, se ignoran las consideraciones político económicas.

Eficiencia en la provisión regional de bienes y servicios públicos locales

Supongamos que en la región j , hay N_j individuos idénticos en sus preferencia y en su renta. Llamemos $U_j(C_j, G_j)$ a la utilidad del individuo representativo de la región²¹⁶ j , donde C_j es el consumo per cápita de bienes privados y G_j la provisión de bienes públicos en la región j . La renta de cada uno de los indiciados es Y_j y el coste de provisión unitario del bien público p_G .

Una asignación Pareto óptima será la que resuelva el problema siguiente²¹⁷.

$$\begin{aligned} &\text{Maximizar } U_j(C_j, G_j) \\ &(C_j, G_j) \end{aligned}$$

$$\text{Sujeto a: } N_j C_j + p_G G_j = N_j Y_j$$

Las condiciones de primer orden de este problema conducen a:

$$\sum RMS_{G_j}^j = N_j \frac{\partial U_j / \partial G_j}{\partial U_j / \partial C_j} = p_G = RMT \quad [1]$$

Que es simplemente la condición habitual de Samuelson para la provisión eficiente de bienes públicos.

²¹⁶ Se supone que U_j cumple las condiciones habituales (creciente en los argumentos, cuasi concavidad estricta).

²¹⁷ Obviamente este problema caracteriza un PO concreto, aquel en que todos los individuos tienen la misma utilidad. Este es el más natural porque todos los individuos son iguales y no hay razón para redistribuir entre ellos. En todo caso, los resultados serían idénticos si hubiera redistribución entre individuos y se caracterizara otro PO.

Supongamos ahora que el gobierno de la región j se financia mediante un impuesto proporcional sobre la renta λ_j , y mediante una transferencia que recibe del gobierno central, T_j . Para mayor completitud podemos suponer que el gobierno central financia sus transferencias mediante un impuesto proporcional sobre la renta al tipo β . Entonces T_j puede interpretarse como la participación en los ingresos del Estado de la región j -ésima, y λ_j como un recargo sobre el IRPF del gobierno central.

Dada una participación en los ingresos (T_j) y un IRPF del gobierno central (β), el problema de optimización del gobierno local será,

$$\begin{aligned} & \text{Maximizar } U_j(C_j, G_j) \\ & (G_j, \lambda_j) \\ & \text{Sujeto a: } \rho_G G_j = \lambda_j N_j Y_j + T_j \\ & C_j = Y_j (1 - \beta - \lambda_j) \end{aligned}$$

Las condiciones de primer orden de este problema implican que lo óptimo para el gobierno es expandir la provisión del gasto hasta el punto en el que:

$$\sum RMS_{GC}^j = N_j \frac{\partial U_j / \partial G_j}{\partial U_j / \partial C_j} = \rho_G = RMT$$

Esta condición es, evidentemente, la misma que [1], lo que pone de manifiesto que el sistema de recargos conduce a la eficiencia económica. Esto es, que para alcanzar la eficiencia económica basta que el gasto marginal se financie al coste marginal relevante.

La redistribución entre regiones

La cuantía de las participaciones de cada región en los ingresos del Estado, T_j determina la distribución entre regiones de los niveles de provisión del bien público. El gobierno puede optar por determinar este nivel de diversas formas. Por ejemplo, maximizando el bienestar social global²¹⁸. Si, por ejemplo, el bienestar se evaluara utilizando una función de bienestar social utilitarista, y todos los individuos de todas las regiones tuvieran la misma función de utilidad²¹⁹ ($\forall j, U_j(\cdot) = U(\cdot)$), el problema del gobierno central sería:

$$\begin{aligned} & \text{Maximizar } \sum_j N_j U[(1 - \beta) Y_j, G_j / \rho_G] \\ & (\beta, G_j) \end{aligned}$$

²¹⁸ Obviamente esto presupone que el gobierno sí conoce las preferencias de los individuos por los bienes públicos locales. La descentralización se justificaría entonces por razones políticas o legales (por ejemplo, la imposibilidad de diferenciar las ofertas o los impuestos entre regiones).

²¹⁹ Este es un supuesto razonable, porque en otro caso, quienes tienen mayores preferencias por lo público podrían acabar recibiendo mayores participaciones aunque fueran más ricos.

$$\text{Sujeto a: } \beta_j \sum_j N_j Y_j = \sum_j G_j$$

donde G_j y β_j son, respectivamente, los niveles globalmente óptimos de gasto e impuestos (β_j es la suma del tipo central y regional) en la región j . De la solución de este problema se obtendría un sistema de transferencias *netas* a las regiones en el que la transferencia a la región j , T_j , sería igual a:

$$T_j = \rho_G G_j - \beta_j N_j Y_j \quad [2]$$

Obviamente, estas transferencias entre regiones, se derivarían de las transferencias entre individuos en las regiones porque dependen de la renta per cápita de la región y del número de individuos.

El esquema [2] presupone que todos los impuestos son recaudados por los gobiernos subcentrales y que, como ocurre en el sistema alemán, aquellos para los que la transferencia resultara negativa realizarían un pago para financiar las transferencias positivas a otros gobiernos. Alternativamente, si el gobierno recauda por sí mismo un tipo β sobre la renta, las transferencias serían:

$$T_j = \rho_G G_j - (\beta_j - \beta) N_j Y_j$$

Por otro lado, el gobierno podría determinar ad hoc el nivel de las transferencias utilizando diversas reglas destinadas a lograr niveles equitativos de provisión.

- a) El gobierno da una cantidad uniforme per cápita (o quizá variable según indicadores de necesidad)
- b) El gobierno podría, simplemente, decidir que todas las regiones que establezcan los mismos impuestos, deben ser capaces de proveer los mismos servicios

En el primer caso, la transferencia sería

$$T_j = N_j t(\theta_j)$$

donde θ_j es un vector de indicadores de necesidad y $t(\theta_j)$ la financiación per cápita.

En el segundo caso, las transferencias serían:

$$T_j = \delta N_j (Y^m - Y_j)$$

donde δ es el tipo impositivo de referencia al que se eliminan las diferencias de capacidad fiscal entre regiones e Y^m la renta per cápita en el promedio del país.

APÉNDICE 2

MEDICIÓN DEL ESFUERZO FISCAL

En la literatura hacendística se han propuesto numerosos índices como medidas de esfuerzo fiscal. Dado sin embargo el carácter eminentemente subjetivo del concepto, ninguna de estas medidas ha alcanzado, siquiera, un grado mediano de aceptación.

La medida que ha sido objeto de mayores discusiones ha sido el denominado índice de Frank. El índice de esfuerzo fiscal de Frank de la región j , E_f^j , se define como:

$$E_f^j = \frac{P_j}{y_j} = \frac{T_j/Y_j}{Y_j/N_j} =$$

donde P_j es la presión fiscal de la región j , y_j los impuestos per cápita en j , T_j los impuestos totales recaudados en la región, Y_j la renta total de la región y N_j la población. El índice de Frank es simplemente la presión fiscal ponderada por la inversa de la renta per cápita²²⁰. El índice de Frank tiene sin embargo un problema básico. Sustituyendo P_j e, y_j los por sus definiciones, se puede escribir como:

$$E_f^j = \frac{T_j/N_j}{(Y_j/N_j)^2} = \frac{t_j}{y_j^2}$$

donde t_j los impuestos per cápita. El índice de Frank es por tanto el cociente entre los impuestos per cápita y la renta per cápita al cuadrado. Al estar la renta per cápita elevada al cuadrado, es el elemento decisivo de la fórmula y en cualquier aplicación empírica las regiones con rentas per cápita más bajas siempre soportan esfuerzos fiscales elevados incluso con impuestos per cápita muy bajos.

El hecho de que el índice de Frank dé lugar a ordenaciones de esfuerzos fiscales que básicamente dependen únicamente de la inversa de la renta per cápita ha llevado a que prácticamente no se utilice ni siquiera como elemento de referencia.

La imposibilidad de encontrar un índice de esfuerzo fiscal que reúna un mínimo consenso se ha traducido en la práctica en el uso de indicadores que en última instancia guar-

²²⁰ La idea subyacente es que la misma presión fiscal supone más esfuerzo para los ciudadanos de una región pobre que para los de una región rica.

dan una relación cuando menos tenue con el concepto de esfuerzo. El indicador utilizado con más frecuencia es el cociente entre la recaudación efectiva de una región, T_j , y su capacidad recaudatoria, C_j :

$$E_j = \frac{T_j}{C_j}$$

Evidentemente el valor de E_j depende de cómo se mida la capacidad fiscal. El indicador más simple de capacidad fiscal es la renta. En ese caso, E_j pasaría a ser, simplemente la presión fiscal. Sin embargo, la recaudación depende no solo del nivel de renta de una región sino de la estructura del PIB (porque las figuras impositivas no gravan todo el PIB sino parte de él y a veces gravan rentas no incluidas en el PIB²²¹). Por ello se suele utilizar como medida de capacidad fiscal la recaudación según un sistema fiscal representativo (*SFR*). Supongamos que hay n figuras tributarias ($i = 1, 2, \dots, n$) y llamemos T_j^i a la recaudación que efectivamente se obtiene en la región j por el concepto i y $T^i = \sum_{j=1}^m T_j^i$ a la recaudación en el conjunto de las m regiones por el concepto i -ésimo. Supongamos que l_j^i es un indicador de qué parte de la base imponible de i está radicada en j . Entonces la capacidad recaudatoria (relativa a las demás regiones) de la región j será:

$$C_j = \sum_{i=1}^n T^i l_j^i$$

Esto nos mide, sencillamente, cuánto se recaudaría en la región j -ésima, si los impuestos en dicha región fueran iguales al promedio de los aplicados en todas las regiones. Por promedio debe entenderse un tipo efectivo igual al promedio y una gestión equivalente al promedio.

Si la recaudación de todos los impuestos fuera proporcional a la base, y se pudiera conocer la base relativa efectivamente sita en la región j -ésima, la capacidad recaudatoria se reescribiría:

$$C_j = \sum_{i=1}^n \left(\sum_{k=1}^m t_k^i B_l^i \right) \frac{B_l^i}{\sum_{k=1}^m B_l^i} = \sum_{i=1}^n \frac{\sum_{k=1}^m t_k^i B_l^i}{\sum_{k=1}^m B_l^i} B_l^i = \sum_{i=1}^n t^i B_l^i$$

donde t_k^i es el tipo del bien i aplicado en la región k , B_l^i la base de i sita en k , y t^i el tipo medio aplicado en el país a la base i -ésima. Esta fórmula pone claramente de manifiesto que C_j es, simplemente, lo que se recaudaría en la región j , si en todos los impuestos tuviera un tipo igual al del promedio del país.

En la práctica, raramente se conoce la base relativa de cada región en cada impuesto y se recurre a indicadores relativos de recaudación para cada impuesto como, pro ejemplo, el consumo relativo según la contabilidad nacional (para los impuestos indirectos), los salarios relativos según la contabilidad Nacional (para las retenciones del trabajo) etcétera.

²²¹ Por ejemplo plusvalías, transacciones de inmuebles, etcétera.



2

UN ANÁLISIS DEL SISTEMA FORAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL

Carlos Monasterio Escudero
Catedrático de Hacienda Pública
Universidad de Oviedo

2. UN ANÁLISIS DEL SISTEMA FORAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL

■ PRESENTACIÓN

La presente investigación tiene como objetivo analizar el Sistema Foral, como modelo descentralizador, utilizando para ello las herramientas clásicas de la teoría del Federalismo Fiscal.

Dentro del proceso descentralizador en España y frente al modelo general -el constituido por las quince Comunidades Autónomas de «régimen común», cuya financiación se rige por la Ley Orgánica de Financiación de las CC.AA (LOFCA)-, la pervivencia del modelo foral supone un caso claro de «Federalismo Asimétrico», en el sentido de que CC.AA cuyas competencias por el lado del gasto son, en lo esencial, homogéneas, utilizan sistemas de financiación ampliamente divergentes.

Debido tanto a la mayor complejidad del sistema foral aplicado en el País Vasco (fundamentalmente, por su carácter pluriprovincial y el modelo más complejo de relaciones financieras entre gobiernos) como a la disponibilidad de datos, la investigación está centrada en la Hacienda Foral del País Vasco.

Dado que el modelo foral supone el mantenimiento de un modelo de Hacienda que históricamente se ha separado del caso general desde 1845 (fecha que podemos considerar el inicio de la Hacienda Liberal en España), el primer apartado del trabajo se ocupa de los orígenes del sistema foral y su evolución histórica entre 1878 y 1978.

El segundo apartado analiza con amplitud el sistema foral actual, que denominamos modelo foral post-constitucional. Las profundas modificaciones respecto a la etapa precedente aconsejan este análisis separado.

El conjunto de relaciones impositivas y financieras estudiadas en este capítulo permite abordar posteriormente el análisis teórico del sistema foral desde la perspectiva del Federalismo Fiscal, tarea que se lleva a cabo en el apartado tercero.

A continuación, el apartado cuarto aborda dicho análisis comparado desde una perspectiva cuantitativa, ofreciendo una estimación de las diferencias entre los flujos financie-

ros reales entre la Hacienda foral y la central y el valor de dichos flujos si fueran corregidas las disfunciones observadas respecto a la teoría clásica del Federalismo.

El quinto y último apartado ofrece un resumen de las principales conclusiones del trabajo.

■ 1. ANTECEDENTES DEL SISTEMA FORAL

■ 1.1. Las particularidades fiscales desde una perspectiva histórica

El sistema foral, como régimen específico y particular de Hacienda, no surge hasta mediados del siglo XIX, puesto que antes de la implantación efectiva de los principios de la Hacienda liberal, de la mano de la reforma tributaria de Mon-Santillán, la fiscalidad estatal del Antiguo Régimen incumplía todos los principios que ahora entendemos consustanciales al sistema fiscal; generalidad de los impuestos; diseño racional de los gravámenes, utilización extensiva del principio de capacidad de pago, equidad vertical y horizontal, preocupación por la eficiencia. Por tanto, mal podía hablarse de particularismos fiscales y situaciones especiales de tributación, cuando estas dos notas eran la regla y no la excepción, cuando se contemplaba la realidad del sistema fiscal.

En palabras de Francisco Comín «En la Hacienda decadente del absolutismo no había generalidad legal en los tributos, porque ni los nobles ni los eclesiásticos eran sujetos pasivos de los impuestos directos; *tampoco existía homogeneidad territorial, ya que la fiscalidad difería según los reinos y territorios*. En la Hacienda preliberal, ni siquiera la Corona tenía el monopolio fiscal, puesto que la Iglesia cobraba el diezmo, los señores jurisdiccionales percibían rentas, tasas y multas, cedidas o enajenadas por la Hacienda real, siendo las más importantes las tercias y alcabalas, y *los municipios y los distintos reinos tenían autonomía fiscal y sus propias fuentes de ingresos*²²²» (Comín, 1996, pag. 72).

La misma conclusión de que antes de la revolución liberal el particularismo fiscal —o el foralismo— era la regla y no una excepción la encontramos en otros autores, que señalan, en el mismo sentido que «*en el Antiguo Régimen no era excepcional, sino todo lo contrario, la existencia de distintos ámbitos fiscales* —tanto de carácter personal como territorial— como consecuencia de la dispersión del poder real. *Regímenes forales había en Cataluña, Aragón, Valencia, Asturias o Santander*²²³» (Alonso Olea, 1995, pag. 79).

Limitada como estaba la base de gravamen de la Hacienda del Antiguo Régimen, que debía respetar los privilegios de nobles y eclesiásticos, a la hora de gravar con impuestos

²²² El subrayado es nuestro.

²²³ El subrayado es nuestro.

directos los rendimientos de distintas fuentes o los patrimonios, no son de extrañar los crónicos problemas de la Hacienda española, su continuo endeudamiento, la sucesión de proyectos fiscales fracasados o la pérdida de reputación del Tesoro español por los impagos de los intereses y principal de la deuda exterior.

Como es sabido, la revolución liberal llegó tardíamente a España y en el caso de la Hacienda hubo que esperar casi hasta mediados del siglo XIX, concretamente a la implantación de la reforma fiscal diseñada por Ramón Santillán, aplicada efectivamente a través del presupuesto de 1845, bajo la dirección de Alejandro Mon como Ministro de Hacienda.

Para conocer el marco en el que se desarrolla esta reforma de la Hacienda, nada mejor que las reveladoras palabras de Fontana, quien señala que «la historia de la Hacienda española en los nueve años que transcurrirán hasta la reforma de agosto de 1845 es una maraña de discursos engañosos, un laberinto de textos legales intrascendentes, publicados por una rápida sucesión de ministros que son devorados, uno tras otro, por unos problemas que se muestran incapaces de resolver. El único intento más o menos serio de poner orden en el caos de la Hacienda lo protagonizará Mendizábal desde septiembre de 1836 a agosto de 1837. Tras su fracaso y hasta el nombramiento de Mon, en mayo de 1844, se producirán treinta relevos en el ministerio, lo que da una gestión media de poco más de dos meses y medio por ministro» (Fontana Lázaro, 1977, pp.124).

Debe tenerse en cuenta que las relaciones fiscales y financieras de la Corona con los distintos reinos estaban plagadas de tensiones, en la medida en que los crónicos problemas de suficiencia de la Hacienda, agravados por los conflictos bélicos, llevaban a la Corona a solicitar periódicamente recursos extraordinarios, que trataban de ser esquivados por los diversos territorios a los que se dirigían las solicitudes.

En este terreno, la relación de las provincias Vascongadas con la Corona durante la primera mitad del siglo XIX, período previo a la Reforma liberal de Mon-Santillán no fue ni mucho menos una excepción y buena muestra de ello es que en 1819 el «Informe de la Junta de reforma de abusos de la Real Hacienda de las Provincias Vascongadas» contiene una dura crítica a los privilegios de estos territorios, indicando que «La Diputación permanente de cada una de estas provincias, que respectivamente ejerce en ella un poder colosal, no parece haberse establecido con otro objeto que el de oponerse á las medidas de gobierno y conservar aislado aquel País de todas las relaciones con la autoridad soberana de S.M. y con el bien general del Reyno.....¿Cómo de esta suerte pueden considerarse una parte íntegra de la Monarquía Española, sino están sugetas ni a sus leyes, ni a sus cargas y obligaciones? Solo en el nombre, pero nombre de que se sirben p^a aprovecharse sin ninguna restricción de cuanto hay en ella útil y ventajoso.

La península en efecto como las Américas está abierta a todos sus tráficos, y negociaciones, y son sin duda los que logran mayores ventajas en aquel.....Las dignidades y Prebendas Eclesiásticas, y los empleos civiles y militares del Reyno se confieren a sus natura-

les sin otra diferencia que la de recabar muchas más de estas gracias que las de otras provincias de esta basta Monarquía comparada su respectiva población....

¿Qué sociedad pues es esta en que las provincias vascongadas siempre están a los provechos y nunca a las cargas?»²²⁴

A este tira y afloja entre los diversos reinos y la Hacienda real, para minimizar su contribución fiscal, se unía el problema de las exacciones fiscales de otros poderes, que interferían también a la hora de racionalizar el cuadro impositivo.

El propio autor intelectual de la reforma, Ramón Santillán, señalaba que el principal obstáculo para la implantación de cualquier reforma de la Hacienda, la supresión del diezmo, se llevó a cabo en 1841 y que desde entonces «No había ya propiedad ni clases privilegiadas en las contribuciones, si se exceptúan las Provincias Vascongadas y la de Navarra... El terreno pues, se hallaba no poco desembarazado en 1844 para plantear una reforma, cuya necesidad se hacía cada día más imperiosa y urgente» (Santillán, 1888, pág. 80).

En el caso concreto de la relación con las Haciendas forales, los principales problemas eran el de las aduanas entre el País Vaso y Navarra y Castilla, que se estimaba que era una fuente de contrabando y su adecuada contribución al esfuerzo fiscal general.

De estos dos problemas, el de las aduanas se resolvió sin mayores tensiones en 1841, al trasladarse éstas a la costa y aplicarse en Vascongadas los aranceles generales (Fernández de Pinedo, 1987, pág. 215).

El segundo, el de la adecuación de las Haciendas forales a los tributos generales salidos de la Reforma tributaria de 1845, sufrió una suerte distinta.

Los problemas políticos de la sucesión dinástica y las guerras civiles, marco en el que se desenvuelve la crisis de la Hacienda, ocasionaron seguramente que la obra reformadora, en el terreno fiscal hubiera de respetar ciertas peculiaridades fiscales, especialmente en los territorios donde el conflicto civil había tenido un carácter más virulento.

Debido a ello, el carácter de generalidad en la aplicación de los nuevos sistemas de contribuciones, tomados del modelo francés y basado en la imposición de producto, no tuvo un alcance completo. Surge así un arreglo, en el campo de la Hacienda, que en un principio pareció concebirse con carácter provisional, hasta que la Administración del Estado, en el campo tributario, estuviese lo suficientemente desarrollada como para aplicar el sistema de contribuciones en las provincias vascongadas del mismo modo que en el resto del territorio.

²²⁴ «Ynforme de la Junta de reforma de abusos de Real Hacienda de las Provincias Vascongadas. Estendido por el Señor Dn Ramón Lopez Pelegrin, Ministro del Consejo Real y Presidente de dicha Junta, en Madrid, a 2 de abril de 1819». Folios 2 y 3. Citado en Fernández de Pinedo, 1987, pp. 212-213.

■ 1.2. Orígenes del Sistema Foral. Real Decreto de 28 de febrero de 1878

La capacidad que tenía el gobierno para adaptar el sistema fiscal fruto de la Reforma de 1845 fue utilizada para permitir que las provincias Vascongadas entraran en el «concierto económico», de modo que paulatinamente pagaran las mismas cantidades y por los mismos impuestos que el resto de provincias.

En concreto fue el Real Decreto de 28 de febrero de 1878 el que desarrolló, por primera vez, el sistema por el cual la mayoría de las nuevas contribuciones territoriales se encabezaban con las Diputaciones Vascongadas.

Merece la pena analizar con cierto detenimiento este primer concierto, porque en su trayectoria posterior, lo que era en un principio provisional se convirtió en definitivo; de una decisión del gobierno central, oídas las diputaciones, se pasó a un pacto bilateral; de la contribución en igual proporción que el resto de provincias se pasó a aplicar un sistema tributario de perfiles diferenciados; de unos cupos fijados según recaudación impositiva equivalente —vía ingresos— se pasó a otro según proporción de las cargas no asumidas —vía gastos— y, ya en la época post-constitucional, de la concertación de parte de los impuestos se llegó, en 1997, a la concertación de prácticamente todos los impuestos²²⁵ y, finalmente, en 2002, de un concierto de vigencia temporal a otro por tiempo indefinido.

Cuando se analiza el marco diseñado en el primer texto normativo sobre el concierto²²⁶, destacan cuatro aspectos principales en aquel procedimiento tributario:

1º) Su objetivo último es conseguir la igualdad de trato fiscal, aspecto éste que queda patente desde el inicio de su extensa Exposición de motivos, que comienza afirmando «Establecida la unidad constitucional en las Provincias Vascongadas....*faltaba sólo que entrasen aquellas en el concierto económico, faltaba que cuantas manifestaciones tributarias se consignasen en los presupuestos generales del Estado, y cuantos gravámenes pesasen sobre la propiedad, la industria y el comercio, afectasen de igual modo á los naturales de aquel país que al resto de los españoles.* Y realizada quedará esta aspiración en un breve término»²²⁷, para acabar de igual modo, al manifestar que al Gobierno le cabe «expresar su satisfacción al poder decir al país y á V.M que los deberes que le impuso la Ley de 21 de julio de 1876 se hallan cumplidos, que los principios en ella consignados, guardados por el Gobierno con esmerado afán, han salido incólumes; que en las filas del Ejército nacional se encontrarán confundidos los vascongados con los soldados de las demás provincias de la

²²⁵ Los tributos de Aduanas recaudados por la Hacienda central son el realidad recursos de la Unión Europea, de los cuales las Haciendas nacionales hacen de agente recaudador.

²²⁶ Real Decreto de 28 de febrero de 1878. Publicado en la Gaceta de Madrid el viernes 1º de marzo de 1878, páginas 505-507.

²²⁷ Real Decreto 28 febrero 1878. pág. 505. El subrayado es nuestro.

Monarquía y, finalmente, *que las Provincias Vascongadas, dentro ya del concierto económico, contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas en igual proporción que las demás de España*»²²⁸.

2º) El motivo para no aplicar directamente ciertos impuestos por parte de la Administración tributaria estatal, sustituyéndolos por un «concierto impositivo» que dé resultados aproximadamente equivalentes, se debe fundamentalmente a carencias de datos adecuados y a insuficiencias en la Administración tributaria del momento.

Al advertir que «Sin catastros de la riqueza rústica y urbana, sin datos estadísticos fehacientes, la Administración había de encontrarse en sus gestiones dificultades insuperables al plantear las contribuciones en el modo y forma que se hallan establecidas en las demás provincias.....convencidos de la inconveniencia y hasta de la imposibilidad de plantear hoy allí las contribuciones territorial é industrial en el modo y forma en que se hallan establecidas en el resto de España»²²⁹.

En el caso de aquellos otros tributos cuya exacción directa sea factible, se mantendrá su gestión directa por parte de la Administración estatal.

3º) En cuanto al procedimiento a utilizar, se llega a una solución provisional de encabezar los impuestos con problemas de gestión, quedando las Diputaciones provinciales de las Vascongadas encargadas de hacer efectivo en cada localidad el importe del encabezamiento.

Además de las contribuciones territorial e industrial, cuyos problemas de gestión se han señalado en el apartado anterior quedan también encabezados otros gravámenes menores (ver Esquema 1).

Hay que destacar que el encabezamiento de la contribución territorial es el núcleo central del concierto, puesto que su importe representa aproximadamente el 75% del total de tributos encabezados (Alonso Olea, 1995, pág. 84).

El resto de tributos vigentes en el sistema fiscal del momento se exigen por la Administración estatal, de acuerdo con los mismos procedimientos y tarifas que en el resto de provincias, siendo la distribución general de impuestos entre concertados y no concertados la que figura en el Esquema 1.

4º) Para determinar el pago efectivo por encabezamiento se establece la diferencia entre cupo bruto y neto, especificándose una serie de deducciones a practicar sobre los cupos brutos. Como punto de partida, se toman unas cantidades en concepto de cupo que

²²⁸ Real Decreto 28 febrero 1878. pág. 506. El subrayado es nuestro.

²²⁹ Real Decreto 28 febrero 1878. pág. 505.

Esquema 1

IMPUESTOS CONCERTADOS Y NO CONCERTADOS, SEGÚN REAL DECRETO 28-2-1878

IMPUESTOS CONCERTADOS	IMPUESTOS NO CONCERTADOS
Contribución territorial	Renta de tabacos
Contribución industrial y de comercio	Descuento sobre sueldos de empleados provinciales y municipales
Derechos reales y transmisión de bienes	Descuento sobre honorarios de los Registradores de la propiedad
Impuesto de uso de papel sellado	Impuesto de minas
Impuesto de consumos y cereales	Impuesto de viajeros y mercancías
Impuesto de consumo sobre la sal*	Impuesto de cédulas personales
	Descuento sobre cargas de justicia

(*) El impuesto sobre la sal se cita, por error, en la Exposición de motivos (página 505 de la Gaceta) entre los no concertados, mientras que en texto del Real Decreto, art. 6º figura como concertado, con el cupo correspondiente a satisfacer por cada provincia.

Fuente: Elaboración propia, a partir del Real Decreto de 28 febrero 1878.

se establecen por cada impuesto concertado y cada provincia, de forma que los cupos respectivos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya resultan de la suma de los cupos de cada impuesto, por el valor asignado a la provincia. De esa cantidad bruta, se aplican una serie de deducciones, determinadas con una técnica bastante imperfecta.

Conceptualmente, las deducciones obedecen a dos causas distintas. Por un lado, se trata de compensación a las diputaciones por las exenciones concedidas legalmente en la contribución territorial e industrial, que se aplican como minoración en la recaudación bruta, dando lugar, de hecho a un «cupos líquido» (aunque no sea esta la expresión utilizada en el Real Decreto de 28 de febrero de 1878), así como una compensación de análoga naturaleza por gastos de cobranza, que debe aplicarse también sobre la recaudación bruta de la correspondiente contribución.

Por otro lado y con una naturaleza distinta, está la compensación por gastos en servicios que las provincias Vascongadas atienden, pese a ser competencia del Estado.

Dichas compensaciones, (que se entiende tendrán un carácter temporal) son las correspondientes a los gastos del mantenimiento del clero y culto parroquial («hasta que el Estado se haga cargo de ellas») y por sostenimiento de 120 soldados de infantería en Vizcaya y otros 100 en Guipúzcoa («hasta que dicha fuerza sea sustituida por la de la Guardia civil ó de cualquier otro instituto armado»).

Dada la naturaleza general de estas cargas, lo procedente sería deducirlas del cupo bruto global de cada provincia. En vez de ello, el procedimiento establecido en el Real Decreto de 28 de febrero de 1878 es la deducción de las cargas de sostenimiento de culto y clero del cupo bruto correspondiente a la contribución territorial, mientras que los cupos

brutos de la contribución industrial y de comercio de Vizcaya y Guipúzcoa se minoran en el coste de los guardias provinciales sostenidos por estas provincias.

Como resumen del modo en que se llegó a este primer concierto impositivo, podemos decir que el gobierno de Cánovas, forzado por la debilidad de la Administración central en las provincias Vascongadas y la carencia de datos y catastros adecuados, una vez oídas las diputaciones, procedió a fijar, para los impuesto concertados, las cifras teóricas del cupo de cada impuesto, para que la recaudación fuese equivalente a la de otras provincias de similar riqueza.

Se acordaron así unos cupos que, merece la pena reiterar, se fijaban por cada tributo concertado y por provincias (lo cual supone una notable diferencia con el sistema foral post-constitucional, donde un único cupo para toda la Comunidad Autónoma del País Vasco se fija en función del gasto teórico agregado de las competencias estatales —cargas no asumidas— y no según la recaudación equivalente de los distintos impuestos concertados en cada momento).

De los cupos así fijados se procedió a aplicar generosos descuentos, para compensar, al menos en teoría, las exenciones vigentes en las contribuciones territoriales, por gastos de cobranza y, finalmente, para compensar a las diputaciones por los gastos de mantenimiento de culto y clero parroquial y fuerzas de Miñones y Miqueletes, mientras estas atenciones estuviesen a cargo de las arcas de las diputaciones.

■ 1.3. Las renovaciones del Concierto entre 1887 y 1926

Como es de suponer, a medida que se acercaba a su final el período de vigencia del primer encabezamiento impositivo con las provincias Vascongadas, surgió la inquietud en las respectivas Diputaciones acerca del futuro del acuerdo fiscal original.

En las negociaciones previas, el Ministro de Hacienda, Puigcerver, quería recuperar para la Hacienda Central el impuesto de Derechos reales y aumentar los cupos de manera sustancial, tomando como referencia la recaudación por habitante o por km para graduar los cupos principales, como eran los de la contribución territorial e industrial.

Frente a ello, los representantes de las Diputaciones, argumentando los problemas económicos del territorio, pedían el mantenimiento de los cupos o un aumento moderado, para lo cual pedían tributar como otras provincias, que entendían en igual situación económica (y que ni decir tiene que estaban por debajo de los valores medios de recaudación nacional) como eran Santander y Asturias (Alonso Olea, 1995, pp.109-112).

Al final de las negociaciones se llegó a una solución notablemente continuista, manifestándose, en las resoluciones que acompañan al presupuesto del año económico 1887-88 que «Transcurrido el plazo que el Real Decreto de 1878 fijó como duración del concierto eco-

nómico con las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya...era preciso o aplicar en toda su integridad la legislación general, o señalar nuevamente la cifra con que deben contribuir»²³⁰ en cuanto que los impuestos que quedaron encabezados o concertados fueron los mismos, aumentando los cupos «teóricos» un 50%, pero manteniéndose importantes descuentos.

Habiéndose suprimido las exenciones personales en las contribuciones, quedaron como descuentos a aplicar los descuentos por cobranza de impuestos, como asociados a la propia naturaleza de los tributos concertados y, en concepto de gastos estatales realizados por las diputaciones, los gastos de construcción de carreteras y deuda de carreteras el mantenimiento de los cuerpos de policía de Miqueletes y Miñones, añadiéndose en estos casos «rebajas que cesarán el día que el Gobierno se incaute de dichos servicios»²³¹.

En conjunto, el acuerdo no fue malo para las diputaciones, puesto que se logró consolidar una situación que en principio se había concebido como temporal y no se redujeron los impuestos encabezados (como intentó el ministro de Hacienda con insistencia, pero sin éxito, por la falta de apoyo de Sagasta, Presidente del Consejo).

Un cambio importante respecto a la situación precedente fue que no se fijó plazo de vigencia explícito para el concierto de 1887, por lo cual éste quedaba acordado con carácter indefinido, si bien existía la previsión de que, ante cambios en el sistema fiscal general, o en la riqueza imponible de los territorios se procediera a la oportuna modificación.

Una característica que ya se pone de manifiesto en esta primera renegociación del concierto es la estrategia seguida para minimizar los pagos a la Hacienda central en concepto de cupo. Por un lado, desde luego, está la fijación de unos cupos brutos que no sean excesivos (baste recordar la discusión sobre que la referencia debían ser las cifras recaudatorias de provincias determinadas, de baja recaudación y no la media nacional, para reducir así los cupos brutos acordados).

Sin embargo, no será este el principal instrumento utilizado, sino el pactar posteriormente unos descuentos elevados —justificados con argumentos diversos— que posibiliten que el total a pagar sea reducido, pero manteniendo unos cupos brutos de cuantía apreciable.

Esta estrategia presenta una triple ventaja, concretada en:

1º) Al ser relativamente elevado el cupo bruto, se trata de disuadir a la Hacienda central de caer en la tentación de acabar con los encabezamientos y tomar en sus manos la recaudación de los impuestos concertados. No puede olvidarse que el sistema era provisional (según el Real Decreto de 1878, para que «entrasen» en el concierto económico gene-

²³⁰ Real Decreto por el que se autoriza al Ministro de Hacienda para que presente a las Cortes Generales el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año económico de 1887-88. Gaceta de Madrid del martes 15 de marzo de 1887, pág. 823.

²³¹ Gaceta de Madrid del martes 15 de marzo de 1887, pág. 823.

ral, no para que se alejasen de él), con lo cual ofrecer a la Hacienda central la seguridad de unos pagos fijos, sin tener que incurrir en los mayores costes de desarrollar un aparato recaudatorio propio en las provincias Vascongadas podía parecer a ésta un trato conveniente, siempre que la recaudación encabezada pareciese suficientemente elevada.

2º) Se facilitaba la labor política del Gobierno central, que después tenía que defender en el Parlamento y frente al resto de diputaciones la justicia de las cifras acordadas, lo cual era evidentemente más fácil si los cupos brutos eran elevados.

3º) Se evitaba también dar la impresión de «paraíso fiscal» ante el resto de contribuyentes españoles, aunque luego no hubiese obligación alguna de recaudar las cifras teóricamente acordadas para cada tributo encabezado, sino sólo la de pagar unos cupos globales, muy disminuidos por los descuentos pactados.

El artículo 14 de la Ley de presupuestos para el año económico 1887-88 estableció una cláusula de actualización de los cupos señalados, que podrían «modificarse por alteraciones sensibles en la riqueza de las provincias o en las bases de imposición consignadas en los presupuestos del Estado»²³².

Tal cláusula fue utilizada posteriormente, al crearse nuevos impuestos, como la patente de expedición de alcoholes y el impuesto sobre fabricación de alcoholes, además del que gravaba al 1% los pagos de los presupuestos locales, provinciales y estatales.

Como simultáneamente se incrementaron las tarifas de otros impuestos, por Real Decreto de 16 de febrero de 1893 se concertaron los dos tributos sobre alcoholes y el del 1% de pagos presupuestarios, en lo que respecta a pagos de ayuntamientos y diputaciones vascongadas, aumentando simultáneamente los cupos de la contribución industrial, del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes e impuesto de Timbre del Estado²³³.

De los nuevos impuestos creados, probablemente el que creó mayor inquietud entre las diputaciones Vascongadas era el de 1% sobre los pagos provinciales y locales, porque las diputaciones se habían negado siempre a entregar sus presupuestos al gobierno o al Tribunal de Cuentas, para que estos no tuvieran información de primera mano que pudiera ser utilizada a efectos del concierto (Alonso Olea, 1995, pág. 138).

Concertar el impuesto por un importe módico e impedir así que lo hiciera directamente la Hacienda central permitía mantener la opacidad informativa y suponía por tanto un acuerdo muy ventajoso para las diputaciones.

²³² Ley de Presupuestos generales del Estado para el año económico 1887-88, Gaceta de Madrid del martes 15 de marzo de 1887, pág. 824.

²³³ Real Decreto de dieciséis de febrero de mil ochocientos noventa y tres. Gaceta de Madrid de 17 de febrero de 1893, pág. 600.

Más provechosa aún fue la modificación del concierto llevada a efecto un año más tarde, puesto que la revisión del concierto y su extensión a un período de doce años, hasta 1906, fue acompañada de una actualización moderada de los cupos y, lo que era más importante para las diputaciones, porque ampliaba su autonomía fiscal, por una concertación de nuevos impuestos, como eran los que gravaban los sueldos provinciales y municipales (excluidos en el primer concierto de 1878), el de tarifas de viajeros y mercancías, tanto terrestres como marítimas, el de carruajes de lujo y el impuesto por gastos de inspección de ferrocarriles. Las cuotas señaladas se entendían inalterables hasta 1906, si bien el artículo 10 del nuevo concierto especificaba el mecanismo a seguir en el caso de modificación, supresión o sustitución de los impuestos vigentes²³⁴.

El aumento de los cupos afectó únicamente a Vizcaya y Guipúzcoa, al entenderse que la situación económica de Álava no permitía aumentos apreciables.

Posteriormente, salvo un «donativo» acordado voluntariamente por las diputaciones en 1898, para evitar que se recargaran los cupos (al igual que se había hecho en el resto del territorio, donde los gastos de la Guerra de Cuba obligaron a aumentos impositivos), el concierto de 1894 no sufrió alteraciones de importancia hasta 1900, en que resultó afectado por las modificaciones introducidas por la reforma fiscal de Fernández Villaverde.

Dicha reforma modernizó la estructura del sistema tributario, siendo su principal novedad la introducción del impuesto de utilidades (que gravaba las utilidades del trabajo y capital mobiliario, en sus dos primeras tarifas y el beneficio empresarial o utilidades conjuntas de capital y trabajo, en la tarifa tercera de utilidades, que fue el germen del posterior impuesto sobre el beneficio de las sociedades) y la pérdida relativa de importancia de las contribuciones territoriales e impuestos de consumos.

Su principal incidencia sobre el concierto anterior -previsto en teoría hasta 1906- se debía a que el nuevo impuesto de utilidades (que debía decidirse si se concertaba o se recaudaba directamente por el gobierno central) pasaba a englobar algunos conceptos tributarios antes gravados por la contribución industrial, que si estaba encabezada, con su correspondiente cupo, que ahora debía forzosamente revisarse.

En este momento surge por primera vez la preocupación de que al amparo del concierto puedan establecerse las provincias Vascongadas como refugio o paraíso fiscal, atrayendo empresas en virtud de su menor presión fiscal (Alonso Olea, 1995, pp.188-189).

Otra cuestión distinta era si el incremento de tarifas de gravamen de los tributos ya encabezados debería dar lugar o no a una revisión de los correspondientes cupos.

La solución final para establecer los nuevos impuestos contenidos en la reforma fiscal de Villaverde fue la de concertar los nuevos impuestos sobre Casinos y Círculos de Recreo y

²³⁴ Real Decreto de 1 de febrero de 1894. Gaceta de Madrid del 7 de febrero de 1894, pp. 513-514.

de derechos reales sobre concesiones administrativas y concertar también el impuesto sobre transporte de viajeros y mercancías de la prolongación de líneas anteriores (Bilbao a Santander) o creación de nuevas líneas (ferrocarriles de La Robla a Valmaseda; Bilbao a Lezama y tranvía de Pedernales a Bermeo)²³⁵.

Se recaudan directamente por la Hacienda central los nuevos impuestos sobre el azúcar, la achicoria, los naipes y el impuesto sobre el Timbre.

La solución en el impuesto de utilidades es considerar concertados algunos conceptos que se entendía gravaba la anterior contribución industrial, quedando en manos de la Hacienda central las que gravan los rendimientos del capital mobiliario y respecto a las aplicables sobre el beneficio empresarial «no se considerarán comprendidas en dicho concierto y, por lo tanto, quedarán sujetas á las contribuciones que según su naturaleza, puedan afectarles las Sociedades y compañías que en lo sucesivo se constituyan para explotar industrias fuera del territorio de las provincias Vascongadas, aunque en estas establezcan su domicilio social»²³⁶. Esta disposición puede considerarse la primera cláusula que trata de evitar la competencia fiscal y deslocalización empresarial, en el ámbito del sistema foral.

En 1904 tiene lugar un pequeño reajuste en los cupos, que merece la pena mencionar por ser una de las escasas ocasiones en las que un impuesto antes concertado sale del encabezamiento impositivo y vuelve a manos de la Hacienda central. Tal hecho se produce como consecuencia de la reforma en la imposición indirecta, dentro de la cual la imposición sobre alcoholes se llevaba a cabo mediante una doble tarifa, por un lado, el *impuesto sobre alcoholes* y de otro, el *impuesto especial de consumo*, que pese a su denominación aparentemente general sólo gravaba de forma selectiva el consumo de alcoholes. La pretensión de las diputaciones Vascongadas de considerar concertado tal impuesto sobre alcoholes, basándose en que estaba concertada la tributación de consumos es rechazada por el gobierno de Antonio Maura, que en una extensa Real Orden, dedicada fundamentalmente a aclarar el modo en que las modificaciones impositivas afectan al concierto, dispone que «como quiera que la nueva cuota, denominada «impuesto especial de consumo» carece ostensiblemente de relación con los demás impuestos que el concierto abarca, resulta en cuanto a el inexcusable la aplicación del párrafo 1º de dicho artículo 10»²³⁷.

La referencia anterior alude al artículo 10 del Real Decreto de primero de febrero de 1894, que establece que «Cualquier otra nueva contribución, renta o impuesto que establezcan las leyes sucesivas y que no tenga relación con las encabezadas, obligarán también

²³⁵ Real Decreto de 25 de Octubre de 1900. Gaceta de Madrid de 26 de Octubre de 1900, pág. 334. La misma disposición establece que la Hacienda central recaudará directamente el impuesto correspondiente a los ferrocarriles exclusivamente mineros y el impuesto al transporte por vía marítima.

²³⁶ Artículo 5º del Real Decreto de 25 de Octubre de 1900.

²³⁷ Real Orden de 23 de octubre de 1904, Gaceta de Madrid de 31 de octubre de 1904, pág. 358.

a las provincias referidas en la cantidad que les corresponda satisfacer al Estado, y se harán efectivas en la forma que el gobierno determine, oyendo previamente á las respectivas diputaciones provinciales». Pues bien, oídas las diputaciones, el Gobierno de Maura determinó la recaudación directa y por tanto la no concertación del impuesto especial de consumo que gravaba los alcoholes

Como dato de interés, merece la pena mencionar que el hecho de que las diferencias entre las diputaciones Vascongadas y la Hacienda central se iniciaran siendo Ministro de Hacienda Fernández Villaverde, pero se resolvieran finalmente siendo Ministro del ramo Manuel Allendesalazar, vizcaíno de origen fue sin duda un hecho afortunado que ayudó a las diputaciones a conseguir un arreglo más acorde con sus intereses.

El concierto acordado en 1906 por plazo de veinte años fue tremendamente beneficioso para las provincias Vascongadas, que estando entre las de industrialización más temprana en España, se beneficiaron enormemente de la prosperidad económica auspiciada por la I Guerra Mundial, período en el cual las ventas de productos españoles a los bandos contendientes les permitieron obtener cuantiosos beneficios.

Estos grandes beneficios, unidos a la práctica inamovilidad de los cupos, permitieron que la tributación a las diputaciones titulares del concierto se hiciera a tipos más reducidos²³⁸.

La ventaja se debía al hecho comentado que el concierto contenía sólo una previsión de ligero aumento de los cupos originales, que permanecían inalterables durante los diez primeros años y aumentaban únicamente en quinientas mil pesetas adicionales entre 1916 y 1926. Las diputaciones debían acordar entre ellas la proporción en que cada una debía contribuir al aumento²³⁹.

Otro defecto en la estructura de este concierto es la mayor opacidad (aunque es cierto que antes tampoco había demasiada claridad) en la fijación de los descuentos, de los que se ofrece solamente su desglose por diputaciones, sin precisar los conceptos ni el importe de los descuentos²⁴⁰.

²³⁸ En Calvo Sotelo (1931), pág. 67, se dan varios ejemplos de esta menor tributación, entre los que se cuentan los de la tributación del beneficio de empresas financieras; 6% en Guipúzcoa, 8% en Vizcaya y 13% al Estado; en el caso de intereses de obligaciones; 2,5% en Guipúzcoa, 3% en Vizcaya y del 6 al 7,5% al Estado, rentas de trabajo de empleados, mínimo de exento de 3000 pesetas en Guipúzcoa, 9000 pts en Vizcaya y 1500 en territorio común, mientras que las tarifas de gravamen van del 0,5 al 2,5% en Vizcaya, del 1,5 al 2,5% en Guipúzcoa y 2,5 al 11% en territorio común.

²³⁹ Artículos 12 y 13 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, por el que se aprueba el concierto económico, Gaceta de Madrid del 14 de diciembre de 1906, pp. 984-985.

²⁴⁰ Artículo 3º del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, por el que se aprueba el concierto económico, Gaceta de Madrid del 14 de diciembre de 1906, pág. 985.

Llegado al final de su plazo el concierto en 1925, tocaba negociar su renovación, lo cual se produjo en período de la dictadura de Primo de Rivera y siendo Ministro de Hacienda José Calvo Sotelo, que por su anterior cargo de Director General de Administración Local, conocía bien el tema y había mostrado escasas simpatías ante el régimen foral.

Estando planteadas las negociaciones en un terreno difícil para la renovación del concierto, un hecho fortuito vino a permitir que las diputaciones Vascongadas salvaran el escollo.

La quiebra del banco Crédito de la Unión Minera, en el que estaban involucrados importantes prohombres del régimen permitió que, a cambio de la ayuda financiera que las diputaciones prestaron para salvar la quiebra, se llegara a una renovación del concierto.

En todo el proceso de negociaciones actuó de mediador oficioso entre el Directorio militar y las diputaciones Vascongadas Horacio Echevarrieta, y la zona de intersección entre ambos temas pasaba por acordar unos nuevos cupos no muy elevados y que no aumentasen en gran cuantía durante el nuevo concierto, de modo que las Diputaciones pudieran hacer frente a los 60 millones de pesetas con los que finalmente contribuyeron al salvamento del banco las tres diputaciones (Alonso Olea, 1995, pp. 271-293).

Que ambos temas estaban estrechamente relacionados lo prueban diversas fuentes.

En primer lugar, la prensa de la época, que refleja claramente el malestar de las clases obreras, molestas por la conexión de esta quiebra bancaria y el concierto y también por la tutela de las diputaciones sobre los ayuntamientos vascos y el fuerte peso de la imposición sobre consumos, tal como refleja un artículo publicado por Felipe Carretero en *El Socialista* el 26 de mayo de 1925 en el que manifiesta «No sabemos a que motivos atribuir, puesto que con claridad no se ha expuesto el porqué de haberse mezclado dos asuntos: el «crack» de la Unión Minera de Bilbao y la renovación del concierto económico de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava con el Estado.

Y llama más la atención el que se trate ahora de tal renovación, cuando aún falta el plazo de un año para la extinción total del actual.

.....lo que más interesa a los trabajadores vascos, con relación al concierto económico, no es que a costa del resto de la nación se encabece éste con cifras más o menos elevadas, no, porque nos consta que el tal perjuicio a la nación, si existe a beneficio de las Vascongadas no habría de afectar a los proletarios, no mejoraría la condición de su vida, no abarataría las subsistencias ni elevaría sus salarios. Los únicos que saldrían ganando son los plutócratas. Lo que interesa, pues, a la clase trabajadora es que se delimiten las atribuciones de las diputaciones en materia administrativa con relación a la de los Municipios.....

Los Ayuntamientos de las provincias vascongadas están en peor situación que los del resto de España.

Aquí satisfacen menor tributación la propiedad, el comercio y la industria; pero, en cambio, la Diputación y los Ayuntamientos mantienen en su plenitud los impuestos de con-

sumos; pero ¿cómo?, hasta excediéndose de las cifras generales establecidas para toda la nación, cuando así funcionaba.

Para finalizar, diré que, a juicio mío, la acción de las fuerzas obreras organizadas con espíritu de la lucha de clases debe tender:

A declarar que no es enemiga de la continuidad del concierto económico, no; pero que quiere que esos beneficios, caso de existir, sean para todos, para obreros y para burgueses, no sólo para la burguesía, como viene sucediendo hasta la fecha» (Carretero, 1925).

En segundo lugar, observando el proceso negociador entre las diputaciones entre sí y con el gobierno central, donde llama la atención la coincidencia entre dos hechos

El primero el que el 6 de junio de 1925 se firmaron, en el mismo momento, dos actos, una referente al nuevo concierto y otra para el pago de los créditos pasivos del Crédito de la Unión Minera.

El segundo, que pese a que el Crédito de la Unión Minera era una entidad financiera de primer orden, la tercera en el *ranking* de la banca bilbaína, no fue sólo la Diputación de Vizcaya, sino las tres diputaciones las que participaron en su auxilio, lo cual es buena prueba de que la conexión de este tema con el de la renovación del concierto.

Calvo Sotelo, que en sus memorias prefiere obviar este asunto y las razones de fondo para la renovación del concierto, atribuyendo a otras instancias la decisión final, sin embargo no oculta su discrepancia con una situación que entiende supone una notable diferencia de trato fiscal : «El nuevo Concierto fue sancionado por el Directorio militar. A mi me cupo en suerte —en mala suerte— reglamentarlo. Es de las más ingratas tareas que sobre mi pesaron.....La pesadumbre estaba prohijada por la índole misma de la labor. Y, sobre todo, porque los datos que a mi me facilitaron los órganos técnicos del Ministerio, al acusar una gran desigualdad entre el sacrificio tributario de Vasconia y el del resto de España, donde por aquellos días el Fisco arreciaba implacable la gestión recaudatoria, predispusieron mi ánimo con preocupaciones adversas a los cupos ya establecidos y a los módulos del anterior concierto» (Calvo Sotelo, 1931, pág. 64).

El concierto de 1926, con una vigencia prevista de veinticinco años, en el orden de técnica tributaria está mucho más detallado que los anteriores y prevé además un mecanismo para la actualización de los cupos, asunto que anteriormente no se había abordado y que fue precisamente uno de los motivos que hacía atractivo el concierto, especialmente en períodos de alto crecimiento económico.

Este concierto de 1926 se diferencia de los anteriores en que en su mecánica negociadora se parte primero de un acuerdo político de alto nivel²⁴¹ (Real Decreto de 9 de

²⁴¹ Artículo 1º del Real Decreto de 9 de junio de 1925, Gaceta de Madrid de 10 de junio de 1925, pp. 1670-1671.

junio de 1925, firmado por el Rey Alfonso XIII y el Almirante Magaz, como Presidente interino del Directorio militar), en el que se fijan su duración, las cifras claves de los cupos del período y los impuestos a concertar, designando una comisión para desarrollar su reglamento, seguido año y medio después de otro Decreto que contiene un extenso reglamento.

La regulación más detallada del reglamento hace de este el primer concierto «moderno», en el sentido de su técnica tributaria más depurada, anticipando una serie de elementos que podemos encontrar en el sistema foral post-constitucional.

Entre ellos, figura la delimitación más cuidadosa de los «puntos de conexión», para concretar en que casos se debe tributar a una u otra Hacienda, un primer diseño de la tributación en cifra relativa de negocios, para las empresas que operen en ambos territorios, la fijación de criterios de residencia para la tributación en el impuesto de derechos reales y la creación de órganos permanentes de coordinación tributaria, como son los llamados Jurdos mixtos provincial y central, para dirimir porcentajes de cifra relativa de negocios y bases imponibles de sociedades, así como mecanismos de colaboración para evitar el fraude tributario.

También se mejora en alguna medida, aunque con criterios burdos, la actualización de los cupos, que durante su período de vigencia quedan establecidos en las cifras siguientes

Cuadro 1

EVOLUCIÓN DE LOS CUPOS 1926-1951 (PESETAS)

PERÍODO	CUPO ANUAL GLOBAL
1927-1931	40.000.000
1932-1936	40.500.000
1937-1941	41.000.000
1942-1947	42.500.000
1948-1950	45.000.000
1951	50.000.000

Fuente: Real Decreto de 24 de diciembre de 1926.

Puede observarse el escaso crecimiento de las cantidades pagadas, que en los primeros veintidós años apenas se incrementan y sólo el último cuatrienio 1948-51 superan en un 10% el cupo inicial.

Seguramente el defecto más grave del concierto de 1926 es la completa falta de transparencia respecto a los descuentos, respecto a los cuales no se da ni una sola cifra, limitándose a señalar que «del total de dichos cupos...quedan ya deducidas las oportunas

compensaciones por las cantidades que procedan»²⁴². Esto deja claramente patente el carácter político del acuerdo acerca del señalamiento de los cupos.

Calvo Sotelo, principal artífice del reglamento del concierto, anticipó también un asunto que en épocas recientes ha sido objeto de estudio, como el de la dificultad de extender el régimen foral, advirtiendo que «Un concierto sin autonomía fiscal sería bien poca cosa; poco más o menos un contrato de arriendo de la recaudación de contribuciones del Estado. Pero un concierto con autonomía, si se otorgase a las cincuenta provincias españolas, sería algo mucho más grave que un pacto excepcional: sería el triunfo del arbitrio, la vuelta a las aduanas interprovinciales, la instauración de un laberíntico pandemónium tributario» (Calvo Sotelo, 1931, pp. 69-70).

Desde otra perspectiva, merece destacarse el hecho de que un trabajo surgido a raíz del Concierto de 1927 destaca por el interés de su aportación respecto a como superar buena parte de los problemas pendientes.

Se trata de la obra de Federico Zabala y Allende, que pese a que en buena medida es un alegato de parte a favor del Concierto, contiene en su apartado cuarto una interesante propuesta de reforma (Zabala 1927, pp. 157-195).

En esencia, la aportación de Zabala se dirige a conseguir varios objetivos principales, como serían

- 1º) Equidad. Buscar un procedimiento para fijar las aportaciones de la Hacienda foral que represente un sacrificio fiscal equivalente al de otros territorios, evitando que el sistema de Concierto sea visto como un privilegio.
- 2º) Flexibilidad. Buscar un mecanismo de actualización automática de los cupos, de modo que en situaciones de crecimiento de la riqueza imponible las cantidades varíen de modo automático, evitando las periódicas renegociaciones políticas.
- 3º) Simplicidad y Universalidad. El nuevo concierto abarcaría todos los impuestos y se fijaría un cupo único, de modo que no habría que calcular una cantidad específica por cada tributo concertado.

Hay que señalar que el sistema propuesto cumpliría también con lo que actualmente denominamos principio de transparencia, puesto que la claridad del mecanismo y la justificación de sus elementos principales permiten explicar fácilmente su lógica y prever los resultados.

La clave de la reforma del sistema foral consiste en lo que Zabala denomina «la fórmula salvadora», que no es otra cosa que determinar un cupo único, que sería el resulta-

²⁴² Artículo 5º del Real Decreto de 24 de diciembre de 1926, Gaceta de Madrid del 28 de diciembre de 1926, página 1741.

do de aplicar una porción alícuota sobre los ingresos efectivos (liquidados, no presupuestados) del Estado por impuestos, rentas y contribuciones.

Debe destacarse que esta fórmula, propuesta más de medio siglo antes del primer concierto post-constitucional de 1981, contiene buena parte de sus elementos, por el marcado paralelismo entre la «porción alícuota» y el posterior «índice de imputación», de un lado y de otro entre los «ingresos efectivos del estado» y las «cargas no asumidas»²⁴³.

Con la claridad y el automatismo de esta fórmula se consigue tanto mostrar la equidad en la aportación como el ajuste automático del cupo anual, posibilitando que las variaciones en el sistema fiscal marchen en paralelo con el importe del cupo y, en definitiva, haciendo que «con esta fórmula el cupo de las Provincias Vascongadas se pliega a todas las modificaciones de los impuestos, adaptándose instantáneamente a todas las modificaciones del Erario público, subiendo cuando sube el presupuesto general de la nación, disminuyendo cuando dicho presupuesto baja.

Se salva con esta solución toda oposición al Concierto Económico que pretenda apoyarse en la falta de flexibilidad del mismo para amoldarse a las necesidades del erario y a la productividad de los impuestos» (Zabala, 1927, pág. 175).

Del mismo modo que se incorpora la flexibilidad, también «esta fórmula siempre mantiene el peso de la tributación de las Provincias Vascongadas a la misma altura en que se encuentre en las demás provincias, pues siempre cargará sobre aquellas la parte alícuota de la carga general del Estado que corresponda.

Con ello se aleja todo pretexto de considerar el concierto económico como un privilegio irritante y odioso para los que no disfrutaban de él; y quedará de nuevo confirmado que sólo tiene el carácter de un régimen especial, digno de ser respetado por todos y que a nadie perjudica» (Zabala, 1927, pág. 177).

El anticipo de la propuesta de Zabala respecto a lo que llegaría ser el concierto en la etapa actual se extiende también a un elemento clave para el cálculo del cupo, como es la parte alícuota de los recursos totales que debería satisfacerse en concepto de cupo.

A este respecto, se propone que «su determinación ha de hacerse, por consiguiente, con mucho cuidado, teniendo en cuenta todas las circunstancias, pero especialmente la riqueza del país vasco comparada con la riqueza total de España...

Nótese que nos referimos a la riqueza, pues en habitantes y extensión territorial las tres provincias son inferiores al medio de las españolas.

²⁴³ En una situación de presupuesto equilibrado, los ingresos estatales se igualarán con el conjunto de gastos estatales, es decir las cargas no asumidas, teniendo en cuenta que entonces no se contemplaba la posibilidad de descentralización hacia otras regiones.

Por ello podríamos tomar como parte alícuota las 3/49 partes del presupuesto efectivo de ingresos por impuestos (ó 3/45 partes de los ingresos de otras provincias; ó 3/46 incluida Navarra).

Creemos que debe adoptarse esta cifra (3/49 ó 3/45 ó 3/46) para las tres provincias vascas, sin perjuicio de la distribución de los cupos entre ellas, porque es una fórmula que con toda claridad argumenta sobre la igualdad de la tributación del país vasco en relación con otras provincias, destruyendo de raíz todo intento de presentar el sistema de los conciertos como un régimen de privilegio» (Zabala, 1927, pp.181-182).

Es llamativo incluso la asombrosa similitud de las alícuotas propuestas, que en términos porcentuales representan respectivamente un 6,12%, 6,66% y 6,52% con el índice de imputación pactado desde 1982 hasta el momento actual en el 6,24%.

Finalmente, señalar de modo breve que en el período posterior a 1926 no se registra ningún avance en el sistema foral, en lo que se refiere a mejoras en la técnica de concertación impositiva o en la metodología para la fijación de los cupos.

Como es sabido, la Guerra Civil originó la supresión del concierto de Guipúzcoa y Vizcaya, quedando vigente únicamente el de Álava, que se renovó en dos ocasiones, la primera en 1952 y la segunda en 1976. En ambos casos la aprobación se produjo por decreto, se siguió el procedimiento de señalar un cupo para cada impuesto y los gastos a deducir del cupo se expresan como cifra única, para la cual no se da ninguna justificación.

El concierto de 1976 establece un doble procedimiento para la actualización de los cupos de los distintos impuestos que guarda cierta similitud con el utilizado posteriormente. Por un lado, anualmente se actualizan los cupos, de cada impuesto, según incremento registrado en la recaudación líquida del mismo impuesto en la Hacienda central, proveyéndose además una revisión especial cada cinco años²⁴⁴. Las deducciones del cupo bruto se actualizan también, utilizando el porcentaje medio de incremento de los cupos brutos.

■ 1.4. El concierto impositivo y los cambios en el Sector Público español

El concierto impositivo, como solución, en principio transitoria, aunque luego acabó asentándose de modo permanente, para aplicar el sistema tributario general en una parte del territorio, no puede entenderse sin tener en cuenta el contexto general de evolución del Sector público español.

En primer lugar, hay que tener en cuenta que en el origen del concierto económico el tamaño del Sector Público español era muy reducido si se compara con su magnitud recién-

²⁴⁴ Artículo 19 del Real Decreto de 26 de noviembre de 1976, BOE del 27 de diciembre, pág. 25.722.

te, consecuencia lógica de la idea de estado liberal y mínimamente intervencionista de la época.

Como es sabido, una ventaja impositiva es mucho más fácil de aceptar y mantener cuando los impuestos son una fracción reducida de la renta nacional que cuando la presión fiscal es elevada y eso fue lo que sucedió durante el período que hemos analizado.

Con las cautelas que hay que tomar las cifras de presión fiscal de períodos tan alejados y teniendo en cuenta además que probablemente las cifras de presión fiscal anteriores a 1900 están sobrevaloradas, debido a la subestimación de los datos de renta nacional (Comin, 1988, tomo II, pp. 607-610), podemos aceptar como conclusión que la presión fiscal nacional, durante el período de vigencia de los conciertos económicos anteriores a la Constitución de 1978 oscilaba en torno al 10%.

En segundo lugar, hay que tener en cuenta que las circunstancias de la Hacienda española durante la segunda mitad del siglo XIX y primeras tres décadas del siglo XX fueron épocas de crónicos problemas de insuficiencia y de déficit generalizado, salvo algunos años a comienzos del siglo XX, tras la reforma de Villaverde.

La crónica insuficiencia de recursos, motivada por la falta de flexibilidad del sistema fiscal y las tensiones de gasto asociadas a los numerosos conflictos bélicos del período (guerras carlistas, guerra de Cuba e hispanoamericana, guerra de Marruecos) hicieron que la Hacienda central tuviera pocas oportunidades de plantearse de forma sosegada el sistema de concierto.

Para la Hacienda central, con su problema del déficit crónico, el concierto era un tema de importancia secundaria, por lo cual no tenía incentivos para una acción reformadora seria, porque ésta amenazaba con hacer surgir problemas políticos importantes, sin ofrecer a cambio un resultado económico apreciable, en términos de su contribución al presupuesto general.

Cuadro 2

PARTICIPACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO EN LA RENTA NACIONAL (%)

AÑO	INGRESOS ORDINARIOS/RENTA NACIONAL
1879	14,4
1888	10,7
1894	12,0
1901	10,0
1908	9,0
1923	10,2

Fuente: Comin (1988).

Por el contrario, las diputaciones Vascongadas, para las cuales el concierto era un tema de importancia capital, tenían un poderoso incentivo para negociar de modo tenaz, coordinarse entre sí y no proporcionar datos que permitieran conocer con precisión cual sería el rendimiento de los impuestos encabezados.

En caso de problemas en alguna negociación puntual, quedaba la solución de ofrecer un aumento temporal en el cupo y diluir el resultado a largo plazo pactando un concierto por períodos más prolongados, de modo que el alza inicial se viera compensada por la inmovilidad de los cupos el resto de años.

De hecho, puede comprobarse que de los ocho años de vigencia del primer concierto se pasó posteriormente a diez, para ampliar luego el plazo a veinte y finalmente a veinticinco años, en el último concierto celebrado antes de la guerra civil de 1936.

Seguramente el punto donde se observa una conexión más estrecha entre la evolución del Sector público español y el concierto económico es en los cambios inducidos por las diversas reformas fiscales.

En los casos de cambios en la estructura del sistema fiscal general, se deriva de ellos la necesidad de ajustar el concierto económico, debiendo negociarse cuales de los nuevos impuestos quedan encabezados y cuales administra directamente la Hacienda central.

Tal como hemos visto en el apartado anterior, el mayor incentivo de las diputaciones a la hora de negociar el concierto les permitió, en general, ir ampliando el ámbito del encabezamiento impositivo. En contra, sólo puede citarse la salida de la concertación impositiva del impuesto de alcoholes en 1894, debida fundamentalmente a la firme actitud de Maura en esa ocasión.

Sin embargo, en el caso de mantenimiento del cuadro fiscal, con aumento de las tarifas de gravamen, se hizo patente una de las ventajas del concierto; poder mantener cupos invariables y beneficiarse así de una menor presión fiscal.

La complejidad de las relaciones tributarias aumentó también a medida que la estructura del sistema fiscal se fue modernizando. Como hemos comprobado, en un primer momento, las contribuciones territoriales, eje central del sistema fiscal resultado de la reforma de Mon-Santillán de 1845 permitían una fácil conexión de los contribuyentes con el territorio en que debían tributar.

La introducción de nuevos impuestos sobre las entonces llamadas «utilidades» del trabajo, capital o mixtas (impuestos sobre las rentas salariales, del capital mobiliario o beneficios empresariales) hizo que se plantearan nuevos problemas, derivados en primer lugar de la más compleja delimitación del lugar de tributación, especialmente en el caso de empresas de cierta dimensión, que normalmente operaban en todo el territorio nacional y también en el extranjero, aparte de las fuertes oscilaciones cíclicas de la recaudación de este tributo, que dificultan el cálculo de los correspondientes cupos.

La prensa de la época recogió ya entonces los problemas de la concertación de este impuesto y en un artículo publicado sin firma en *El Liberal*, el 18 de mayo de 1925, con el título de «No se puede aforar ni es concertable el Impuesto de Utilidades», se señalaba que «Es éste un impuesto de tal naturaleza que puede evaluarse para el tiempo pasado; pero no para lo futuro. Se pueden liquidar a una empresa las utilidades que tuvo; no las que haya de tener. Concertadas algunas tarifas con el país vasco, quedaron al margen muchos millares de millones producidos por las coyunturas de la guerra europea. Si en base de aquellas utilidades extraordinarias se hubiera hecho un nuevo concierto pesaría hoy sobre el concierto y la industria vascongada una tributación inaguantable. Lo hemos dicho antes de ahora; el cupo sobre utilidades o perjudica por ser excesivamente alto a las provincias vascongadas, o por ser excesivamente bajo, al Estado. No hay posibilidad de un cálculo racional.

Por ser excesivamente bajo ha perjudicado en los últimos años a la Hacienda Pública, y ha establecido una irritable desigualdad entre los contribuyentes»²⁴⁵.

Un segundo problema, conectado con el anterior, era el de evitar la competencia fiscal nociva, originada por la menor tributación en territorio vascongado, que podía originar desplazamientos de contribuyentes en busca de la menor tributación, problema que en menor medida se había advertido también en el impuesto de sucesiones (Calvo Sotelo, 1931, pp. 67-68).

Como es lógico, una economía más desarrollada, con aumento de intercambios en el mercado nacional, unida a la industrialización y a empresas e instituciones financieras de mayor tamaño, no podía dar lugar más que a un agravamiento del problema.

Desde una perspectiva distinta, el paso de una economía agraria, de lento crecimiento a otra de corte industrial, supuso también la necesidad de plantearse mecanismos de actualización de los cupos pactados.

Como hemos visto, el negociar conciertos a largo plazo, con cupos fijos, tiene la ventaja de retener las ganancias recaudatorias internas en los momentos de auge económico, como fue el período de la I Guerra Mundial y, en general, las primeras décadas del siglo XX. Encontrar un índice de evolución adecuado para hacer evolucionar los cupos es la manera de que la necesaria elasticidad del sistema impositivo se transmita al régimen foral.

Finalmente, señalar que más allá de todos los tecnicismos en materia tributaria, en el curso del desarrollo del concierto económico se fue haciendo patente, de modo cada vez más evidente, el trasfondo eminentemente político de esta institución.

En las negociaciones, el frecuente recurso a la influencia del Rey o la Reina, la acción de personalidades políticas y de «negociadores oficiosos» con influencia en la Corte (como fue el caso de Horacio Echevarrieta o Víctor Chávarri) permitió llegar a acuerdos al más alto

²⁴⁵ Artículo reproducido en González, Merinero y Urién (2003), Apéndice 100, pp. 650-651.

nivel y evitar los posicionamientos del Ministerio de Hacienda, que invariablemente planteaba el tema como un asunto de igualdad de trato en materia tributaria, tratando de calcular los cupos de los distintos impuestos encabezados como la cantidad equivalente que pagaría una provincia de régimen común de riqueza similar.

También se aprecia claramente la profunda raíz política del concierto en los descuentos para calcular los cupos líquidos, que son la magnitud clave en el orden financiero.

En un primer momento, los descuentos están relativamente detallados, con un porcentaje determinado (y distinto en cada impuesto) aplicado por compensación de gastos de cobranza, un número concreto de plazas de Miñones y Miqueletes, con su coste correspondiente, para pasar después a un descuento global del que no se da ninguna justificación y que simplemente es la cifra necesaria para hacer cuadrar un cupo líquido que ha sido pactado políticamente.

Por tanto, en el evolucionar del concierto durante el periodo pre-constitucional, el cálculo de los cupos y especialmente las cantidades a deducir de los cupos brutos se determinaron de modo cada vez más tosco y menos transparente.

El problema de determinación correcta de los cupos se veía agravado porque además de los descuentos, el correcto cálculo de los cupos brutos se veía dificultado por la necesidad de calcular un cupo para cada impuesto. No es casual, por tanto, que un buen conocedor del tema, como era Federico Zabala, señalara que «Cuando se trata de muchos impuestos y algunos de ellos con variedad de tarifas y diversidad de cuotas, resulta obligado un cálculo minucioso con respecto a la variación que pudiera haber en la riqueza imponible correspondiente a cada una de las cuotas, tarifas e impuestos; y naturalmente habría también que hacer modificaciones en cuanto se alterase cualquiera de esas cuotas.

De donde resulta que para seguir todas esas variaciones se necesitaría poseer una estadística perfecta; mientras no se tenga ésta, ambas partes, influidas por sus respectivos intereses, presentarán datos muy distanciados, forcejearán para conseguir una solución lo más favorable posible a sus peticiones, que tampoco les consta que sean injustas, y, *al fin habría de resolverse el asunto como se ha hecho poco más o menos en los anteriores Concierptos, por transacción, señalando los cupos como vulgarmente se dice a ojo de buen cubero*» (Zabala, 1927, pág. 168).

■ 2. EL SISTEMA FORAL POSTCONSTITUCIONAL. LOS DERECHOS HISTÓRICOS Y LA EVOLUCIÓN DE LOS DERECHOS (FISCALES)

■ 2.1. Constitución de 1978 y Sistema Foral post-constitucional

Tras la aprobación de la Constitución de 1978, que en su Disposición Adicional primera establece que «La constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios

forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía», se planteó, un siglo después del primer Concierto, en el caso del País Vasco, la continuidad del sistema foral, si bien bajo nuevas bases. En conexión con lo anterior, el artículo 41.1 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (EAPV) (Ley Orgánica 3/1979 de 18 de diciembre) señala que «Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios».

Más adelante el artículo 41.2. d) señala que «La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma».

Finalmente, en el arranque de su etapa post-constitucional, la ordenación normativa del sistema foral se cierra con la Ley 12/1981, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Aparte de regular el funcionamiento del nuevo Concierto Económico y la metodología básica de la determinación del cupo, esta norma regula en su Disposición Transitoria séptima el importe del cupo para el ejercicio 1981.

Cuando se analiza el marco general del sistema foral post-constitucional, se aprecia una cierta discordancia entre la normativa constitucional, que establece que el restablecimiento foral se llevará a cabo «en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía» y el EAPV que se refiere al «sistema foral tradicional».

La primera cuestión a dilucidar, por tanto, es la de cuanto hay de tradicional y de nuevo en el restablecimiento foral.

Entre esos dos referentes, el resultado ha sido el diseño de un nuevo marco foral, bastante alejado del sistema foral tradicional. Esto puede apreciarse ya en el análisis del propio artículo 41 del EAPV, que pese a comenzar aludiendo al sistema foral tradicional, se refiere después tanto a la existencia de un Cupo único (y no uno por cada Territorio Histórico, como había sido hasta la fecha) como a un Cupo en concepto de contribución a las cargas del Estado no asumidas, en vez de un Cupo por cada impuesto concertado, cuando tradicionalmente se había fijado un cupo por cada uno de los tributos concertados.

Como conclusión, el restablecimiento del sistema foral se hace sobre nuevas bases, distintas a lo que había venido siendo la aplicación de los distintos conciertos celebrados entre 1878 y 1926, pudiendo destacarse como principales características diferenciadoras del sistema foral post-constitucional.

1º) Como cuestión fundamental, la base del nuevo Sistema Foral es la Constitución de 1978 y más en concreto los principios de autonomía y solidaridad que ésta proclama. Por tanto, el primer cambio notable consiste en que las bases del nuevo sistema están relacionadas con el mantenimiento de los derechos históricos, pero entendidos éstos en el nuevo marco del título VIII de la Constitución.

En palabras del Tribunal Constitucional, «La constitución no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la constitución y superiores a ella, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones «históricas» anteriores. En este sentido y desde luego la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los principios constitucionales. Pues será de esta Disposición adicional primera C.E y no de su legitimidad histórica de donde los derechos históricos obtendrán o conservarán su validez y vigencia»²⁴⁶.

2º) La segunda base de renovación del sistema foral, íntimamente relacionada con la anterior, es el cambio del sujeto activo del concierto impositivo, que pasa a ser la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV), pasando por tanto a existir un único Concierto Económico, celebrado entre la CAPV y el gobierno central y no tres, como sucedía anteriormente. La creación de la CAPV, por aplicación del principio de autonomía, hace surgir un nuevo ente político que se sitúa entre la Hacienda central y las diputaciones forales, anteriores protagonistas del sistema foral.

El nuevo esquema de relación entre niveles de Hacienda aumenta la complejidad en el diseño fiscal del sistema foral, puesto que la aparición de la Hacienda general del País Vasco supone la existencia de un «doble cupo»; la aportación de las diputaciones forales (que siguen siendo las titulares de las competencias impositivas) para financiar la CAPV y la aportación para el pago del cupo a la Hacienda central, que aún siendo único, está repartido en proporciones dadas entre las tres diputaciones forales.

Precisamente la pugna entre la Hacienda General del País Vasco y la Hacienda de las diputaciones forales, en torno a la Ley de Territorios históricos (LTH) y el correspondiente recurso., resuelto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia antes citada es lo que ha llevado a definir con mayor precisión las bases sobre las que se asienta el sistema foral en la presente etapa post-constitucional²⁴⁷, que son los principios constitucionales en materia de Hacienda autonómica y el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV), en el caso de esta Comunidad foral.

Otra consecuencia del nuevo y más complejo esquema de relación entre Administraciones es que pese a que el Concierto se celebra entre la CAPV y el Estado, las diputaciones forales son las titulares de las competencias normativas sobre los tributos concertados. Estos pasan a estar regulados por normas forales, que regulan materias sujetas a reserva de Ley, como son los impuestos, sin tener rango legal, lo cual crea una compleja situación.

²⁴⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988 de 26 de abril, Fundamento Jurídico 3.

²⁴⁷ De nuevo la Sentencia 76/1988 del TC señala que «El artículo 42 a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco no puede ser interpretado en función de los principios preestatutarios, sino a la luz del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, recogido en el artículo 156 de la Constitución, principio que debe informar toda la interpretación del sistema financiero del Estatuto de Autonomía del País Vasco».

3º) Otro de los rasgos diferenciales del sistema foral en esta nueva etapa es su diseño institucional y normativo, mediante leyes de artículo único.

Esta modalidad de negociación y aprobación, bajo la forma de Ley de artículo único, permite que los acuerdos políticos alcanzados entre los gobiernos implicados -central y autonómico- no puedan ser objeto de modificación, teniendo que ser aceptados o rechazados en bloque. Tal como señala el negociador por la parte foral de aquel primer concierto «se consiguió sacar adelante un tema político clave, entonces y para el futuro. Asumiendo que el Concierto era un «pacto» se planteó y se logró que una vez acordado con el Estado se incorporase a un Proyecto de Ley de artículo único, que debía ser tramitado en las cortes Generales sin posibilidad de enmienda» (Uriarte,1995, pág. 201).

Aparte de conseguir un trato fiscal más acorde a los intereses económicos de la Comunidad, la posibilidad de negociar bilateralmente el concierto y aprobarlo como Ley de artículo único, excluye del pacto a otras regiones, lo cual facilita la obtención del acuerdo. Hay que pensar que, en el caso de las quince CC.AA de régimen común, al tratarse de un sistema de financiación de aplicación general a estas CC.AA, aunque una de estas dispusiera de capacidad para acordarlo bilateralmente con la Administración central, si el contenido del acuerdo fuera claramente beneficioso para la Comunidad negociadora y para una mayoría del resto, su coste sería sin duda elevado para la Hacienda central, debido a su carácter general y ello impediría su aprobación. Por el contrario, si en idéntica situación su coste fuera globalmente reducido, ello sería debido a que no beneficiaría a otras CC.AA y también en este caso sería dificultosa su aprobación, debido a la oposición del resto de CC.AA, que no verían ventajas en su aplicación.

Debe advertirse que esta técnica jurídica supone una ruptura con lo que había sido históricamente el concierto, que antes nunca fue Ley paccionada, sino Real Decreto, que se otorgaba «oidas las diputaciones Vascongadas», pero sin referencia expresa ninguna a un pacto entre gobiernos o en otros casos, parte de las disposiciones fiscales de la Ley de Presupuestos, que de ningún modo puede considerarse como Ley paccionada.

Seguramente esta mutación en la instrumentación normativa del concierto es el cambio principal que se ha producido en el sistema foral en la etapa post-constitucional, dado que las características de su carácter pactado no están vigentes en la etapa anterior (Basaguren, 2006, pp. 88-94).

4º) Otra importante característica diferencial del sistema foral post-constitucional es su restablecimiento dentro de un marco general de autonomía concedido al conjunto de nacionalidades y regiones, con respeto a los principios de autonomía, solidaridad y coordinación con la Hacienda estatal.

La coexistencia de un sistema común de financiación, al lado del régimen foral, hace que los gobiernos de las CC.AA de régimen común hayan impugnado en ocasiones los resultados del sistema foral por entender que se violenta el principio de solidaridad, especial-

mente en lo dispuesto en el artículo 138 de la Constitución, que indica que «Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos ni sociales» (el artículo 41.2. f) del EAPV indica también que el régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad, al que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución). Esta pugna entre gobiernos autonómicos por obtener una financiación no menor y el hecho de que las normas forales sean recurribles en vía contencioso administrativa ha hecho que se haya producido una notable litigiosidad sobre ciertas medidas fiscales derivadas de la aplicación del Concierto Económico (especialmente, las actuaciones normativas forales sobre el impuesto de sociedades), sin que se haya pronunciado el Tribunal Constitucional sobre este aspecto.

5º) Finalmente, hay que referirse también a que el marco externo de relaciones de la Hacienda española ha cambiado durante el período de aplicación del Sistema Foral post-constitucional y que ello ha influido también en el desarrollo del Concierto Económico.

Concretamente, la pertenencia de España a la Unión Europea y la construcción de un mercado único interior en Europa ha llevado a cuestionar los márgenes de actuación fiscal de los territorios forales, dado que podrían ser clasificadas como ayudas públicas distorsionadoras de la competencia y anuladas por ser contrarias al libre funcionamiento del mercado interior.

Esta necesidad de coordinación interna y externa para aplicar el sistema foral ha convergido en la reciente Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008, cuyo origen son las reclamaciones de las CC.AA de la Rioja y Castilla León acerca de la reducción del tipo del impuesto de sociedades en el País Vasco, elevadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como cuestión prejudicial.

Por último, merece la pena advertir que, al lado de las anteriores diferencias, existe también una apreciable continuidad en materia de diseño de la Hacienda foral en esta etapa post-constitucional. El problema de fondo a resolver, en el orden fiscal y presupuestario es el mismo y por ello es inevitable que la experiencia previa se tenga en cuenta y exista una natural tendencia a la continuidad de ciertos rasgos del concierto económico, máxime cuando la solución adoptada consistió en extender el concierto vigente con la diputación Foral de Álava al ámbito más amplio de la CAPV.

■ 2.2. Estatuto de Guernika y Concierto de 1981

Siendo, como hemos dicho, el EAPV una de las bases fundamentales del sistema foral, en su etapa post-constitucional, merece la pena ocuparnos de las disposiciones relativas al tema de la Hacienda. En todo caso, conviene reiterar que uno de los nuevos rasgos del foralismo post-constitucional es la aparición del País Vasco como nueva instancia política, lo que origina que desaparece la relación directa que antes existía entre diputaciones Forales y

Hacienda Central. A la vez, plantea la cuestión de la financiación del nuevo nivel de gobierno, la CAPV, a quien debe nutrirse de recursos que sólo pueden provenir de tributos (procedan éstos de los concertados con las Diputaciones Forales o de tributos no concertados, cedidos por la Hacienda central) o de transferencias de otro nivel de gobierno.

La Ley de Territorios históricos es la norma en la que se concretan las relaciones financieras internas de la Hacienda Vasca y junto al Concierto Económico, delinea el modo en que se determinan los ingresos netos de la Hacienda foral (Concierto Económico) y su distribución interna, entre las Administraciones Públicas del País Vasco (LTH)²⁴⁸.

Todo el complejo entramado institucional de la Hacienda foral del País Vasco se construye a partir de los principios generales del EAPV y, en concreto, diseña una relación triangular entre niveles de Hacienda que se articula del modo siguiente:

1º) Las relaciones globales entre la Hacienda central y la del País Vasco se regulan en el Concierto Económico entre el Estado y la CAPV. Esta norma, discutida y aprobada como Ley de artículo único durante la etapa post-constitucional, establece primero el ámbito del concierto impositivo, es decir, los impuestos que quedan en manos de la Hacienda foral (con mayor precisión, en manos de las Diputaciones Forales, que son las titulares de las competencias normativas sobre tributos concertados y también las encargadas de su gestión). Posteriormente, se fijan las normas generales para la fijación del cupo o aportación de la CAPV a las cargas generales del Estado. Este cupo, aunque es único proviene de las aportaciones de una parte de los tributos concertados, en manos de las tres diputaciones forales.

Las sucesivas leyes del cupo, de vigencia quinquenal (frente a los veinte años de vigencia del primer concierto económico de 1981 y la vigencia indefinida del concierto de 2002) concretan para dicho período el cupo a pagar, en función de diversas variables económicas.

2º) Las relaciones internas de la Hacienda Vasca, es decir, entre la Hacienda de la CAPV y la de las diputaciones forales, se regulan en la LTH, que establece las normas para el reparto de recursos obtenidos en primera instancia por la Hacienda de las diputaciones —titulares del concierto impositivo—, la Hacienda general del PV y las Haciendas locales del respectivo territorio foral. De este modo, la LTH es una especie de «concierto económico interno» en el sistema global de la Hacienda foral del PV.

El Concierto de 1981 no permaneció inalterado a lo largo de los veinte años de vigencia prevista, sino que fue objeto de diversas modificaciones, todas ellas aplicadas en el sentido de aumentar su ámbito (más impuestos concertados o mayor capacidad normativa sobre los mismos).

²⁴⁸ Las reglas que determinan las aportaciones generales y específicas de las Diputaciones forales a la Hacienda General del País Vasco pueden verse en (OCTE, 2008; pp. 96-114).

Las modificaciones más importantes del concierto fueron las siguientes:

1ª) En 1985 se modificó el Concierto para incluir en él al IVA, que sustituía a los anteriores impuestos indirectos concertados (Ley 49/1985, de adaptación del concierto al Impuesto sobre el valor añadido). Desde el inicio de su aplicación, el IVA fue un impuesto concertado en lo referente al gravamen del consumo interior, aunque como veremos posteriormente se incluyó la concertación de nuevos conceptos.

2ª) En 1990 se modificó la concertación del IS, concretándose nuevos puntos de conexión para atribuir el impuesto.

Los problemas de aplicación del criterio de cifra relativa de negocios, apreciada según el criterio del lugar de ventas, motivaron que se acordara un nuevo punto de conexión, fundamentalmente según el lugar de producción, que permitía a los sujetos pasivos utilizar el mismo punto de conexión en IVA e IS.

3ª) La creación del mercado interior en la Unión Europea motivó que en 1993 se ampliara la concertación del IVA, incluyéndose el nuevo hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias entre los conceptos concertados. En consecuencia, como veremos más adelante, se redujo el ajuste por IVA procedente de las Aduanas (debido a que parte de las anteriores importaciones pasan a ser adquisiciones intracomunitarias) y aumentó la recaudación directa por IVA de las Haciendas forales.

También se concertó en esta ocasión el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (conocido como Impuesto de Matriculación).

4ª) La última modificación de importancia del Concierto de 1981 se llevó a cabo mediante la Ley 38/1997, de modificación del Concierto Económico.

El rasgo más conocido de esta Ley es la concertación de los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos, Tabaco y Bebidas Alcohólicas, pero sus efectos de expansión del ámbito del concierto se extienden en otras direcciones.

Por un lado, se concierta la tributación de no residentes, lo cual permite salvaguardar al Concierto de ciertos conflictos surgidos ante la Unión Europea, al poder aplicarse las normas forales de sociedades los no residentes.

De otro, se amplía de 300 a 500 millones de pesetas la cifra para tributar en territorio foral por IVA e IS a las empresas con domicilio fiscal en el País Vasco, independientemente de donde realicen sus operaciones.

Finalmente, como ya se ha señalado, se reducen los criterios generales de armonización fiscal, para el uso de la capacidad normativa derivada del Concierto.

En suma, el primer Concierto post-constitucional, el de 1981, se diseñó sobre nuevas bases en cuanto a la metodología de determinación del Cupo y conservó muchos de los rasgos originales en cuanto a la técnica de concertación impositiva. Aplicado en un

marco de dimensión creciente del Sector Público español y de la presión fiscal, permitió no sólo obtener un importante ámbito de tributación propia, en su diseño inicial, sino también agrandararlo, en los momentos de cambios fiscales, mediante sucesivas modificaciones.

Fallaron, sin embargo, los mecanismos e instituciones de coordinación entre las diversas Haciendas previstos en el Concierto (la Junta Arbitral, que presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, estaba prevista para resolver los conflictos que pudieran surgir en la aplicación del concierto, ni siquiera llegó a constituirse) con lo cual la ausencia de coordinación interna llevó a una litigiosidad creciente ante los tribunales nacionales y los de la Unión Europea.

Expresado de una forma clara lo que supuso este restablecimiento del sistema foral y las consecuencias económicas del primer concierto post-constitucional, se ha afirmado que «a todo el mundo le gusta que pagando los mismos impuestos se perciban a cambio muchas más obras y servicios, y que los servicios públicos sean de mayor calidad. Es lo que ha ocurrido en Euskadi» (Basagoiti, 1995, pág. 203).

■ 2.3. El Concierto Impositivo de 2002: Características diferenciales

Transcurridos veinte años desde el Concierto Económico de 1981, debía procederse a su renovación, lo cual se llevó a cabo mediante la Ley 18/2002, de 23 de mayo, que es la norma que regula el concierto vigente.

Respecto a la situación anterior, no se produjeron cambios en el esquema general de concertación impositiva ni en la metodología de determinación del Cupo, si bien en este último cambió la técnica para compensar los ingresos recibidos para financiar los servicios sanitarios y sociales del INSALUD e IMSERSO. Anteriormente se venían percibiendo como transferencia directa de la Tesorería General de la Seguridad Social y a partir de 2002 pasan a articularse como una compensación del Cupo.

Sin embargo, más allá de las anteriores diferencias metodológicas en el cálculo del Cupo, el Concierto de 2002 presenta las siguientes características diferenciales.

- 1º) Destaca, en primer lugar, su carácter indefinido, lo cual lo diferencia de los conciertos anteriores, todos los cuales, excepto el de 1887, tenían un plazo de vigencia definido.
- 2º) Introduce una óptica más amplia del Cupo y lo inserta en una serie de principios de coordinación financiera, entre los que destaca el de estabilidad presupuestaria.
- 3º) Acomete de forma más realista la coordinación entre Haciendas, que hasta entonces no había tenido desarrollo, al no haberse constituido siquiera la Junta prevista en el anterior Concierto.

A efectos de conocer el funcionamiento del sistema foral vigente, examinaremos de modo más detallado y de forma sucesiva el *Concierto Impositivo* (que determina el volumen de recursos iniciales con que cuenta la Hacienda foral) la *metodología de determinación del Cupo* (que incluye internamente una serie de ajustes y deducciones, tras las cuales resulta el importe a pagar a la Hacienda central, como financiación proporcional a las cargas no asumidas) y los *Ajustes Impositivos aplicados en la imposición indirecta (IVA e I.I.EE)* para tratar de corregir las diferencias entre el impuesto pagado por los contribuyentes de territorio foral y común y el recaudado por la respectiva Hacienda.

Finalmente, se expondrán los *mecanismos de coordinación* vigentes y los resultados de la coordinación en el período 1981-2001.

■ 2.3.1. *Impuestos concertados y capacidad normativa*

El núcleo central del sistema foral es el reconocimiento de la capacidad de las instituciones forales para mantener, establecer y regular un régimen tributario propio, recogida en el Concierto Económico.

Esta amplia capacidad tributaria se ejerce respecto a los llamados tributos concertados; es decir, aquellos sobre los cuales las Diputaciones Forales gozan de capacidad de decisión.

La facultad de mantener y regular un sistema tributario propio se enmarca en unos principios generales de armonización fiscal, que en momento actual²⁴⁹ están reducidos a los cuatro siguientes:

- 1º) Adecuación a la Ley General Tributaria, en cuanto a terminología y conceptos.
- 2º) Mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del Estado.

²⁴⁹ Los principios generales de armonización fiscal se han ido reduciendo y haciendo más vagos en las sucesivas versiones que han regido el Concierto Económico.

En el Concierto de 1981, existían doce principios de armonización (artículo 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo) y se referían a criterios tan concretos como «se aplicarán normas tributarias iguales a las del Estado a las operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas», «se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y escisión de sociedades», «las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios», «No se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión», «No se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante Ley votada en Cortes Generales».

Posteriormente, la Ley 38/1997, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico, además de concertar los impuestos Especiales, redujo los principios generales de armonización fiscal a los cuatro que vuelve a reproducir el Concierto de 2002.

3º) Respeto a la libertad de circulación de personas, mercancías, capitales y servicios y a la unidad del mercado interior.

4º) Misma clasificación de actividades económicas que en territorio común.

Bajo estos principios generales, el núcleo del concierto impositivo pasa por:

1º) Concretar los impuestos que están concertados con la Hacienda foral (y concretar los puntos de conexión que determinan la potestad para gestionar, recaudar e inspeccionar el tributo).

2º) Definir cuales son las competencias normativas de la Hacienda foral, para cada impuesto. En general, todos los impuestos directos son impuestos concertados de normativa foral, lo cual supone amplia libertad para regular todos los elementos esenciales del tributo. Frente a ello, los impuestos indirectos principales (IVA e II.EE de hidrocarburos, tabaco y alcohol) son impuestos concertados de normativa común, en los cuales las Haciendas forales sólo tienen capacidad para decidir algún aspecto de gestión, como los modelos y plazos de declaración. Sólo los impuestos indirectos de menor importancia, como TP y AJD (excepto operaciones societarias), IVMDH y tasas sobre el juego existe capacidad para determinar los tipos de gravamen.

Es importante señalar que existe también una vertiente interna de la armonización impositiva y que su manifestación más importante ha sido la creación del órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE). El OCTE ha impulsado los proyectos de reforma conjunta de los grandes impuestos sometidos a normativa foral (en esencia, IRPF e IS), de modo que las últimas reformas de estos impuestos se han hecho por parte de las Diputaciones Forales, (que, como titulares del Concierto impositivo, son quines promulgan las normas forales) simultáneamente en el tiempo y con escasas variaciones en cuanto a normativa.

La determinación de los puntos de conexión, en el caso de los impuestos directos, está ligada fundamentalmente al criterio de residencia (personas físicas, patrimonio e ISD) y al domicilio fiscal y lugar de realización de las operaciones, criterio éste utilizado en el IS²⁵⁰.

En el impuesto de renta personal, el punto de conexión es la residencia del sujeto pasivo, que determina qué Hacienda tiene capacidad para exaccionar el impuesto, cual es la normativa aplicable y quien ejerce las competencias de inspección.

Se entiende que una persona física es residente en territorio foral si:

1º) Permanece en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo. Salvo prueba en contrario, se considera residente en el País Vasco a la persona que tiene radicada en el su vivienda habitual.

²⁵⁰ Hay que hacer notar que la tributación por IS determina también el lugar de tributación a efectos del IVA.

- 2º) Cuando obtenga en dicho territorio la mayor parte de su base liquidable (se excluyen para el cómputo las ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imputadas en transparencia fiscal, excepto profesional).
- 3º) Cuando ésta sea su última residencia declarada a efectos de IRPF.

La residencia determinada con los anteriores criterios se aplica tanto para el IRPF como para el Impuesto de Patrimonio y el Sucesiones y Donaciones, si bien en este último se aplicará la normativa común y no la foral si la residencia se ha adquirido con menos de cinco años de antigüedad.

En el caso del Impuesto de Sociedades, se aplicará la normativa foral y corresponderán las competencias de inspección a la Hacienda foral a las sociedades que se encuentren en los siguientes supuestos (OCTE, 2008; pp.39-43):

- Cuando tengan su domicilio social en el País Vasco y su volumen de operaciones no exceda los 7 millones de €²⁵¹, independientemente de que realicen en territorio foral o común sus operaciones.
- Que operen exclusivamente en el País Vasco y su volumen total de operaciones exceda de 7 millones de €, independientemente de donde radique su domicilio social.
- Cuando tengan en el País Vasco su domicilio social, su volumen de operaciones exceda de 7 millones de € y no realicen en territorio común el 75% o más del total de operaciones (en este supuesto, aunque se aplique la normativa foral, la recaudación se reparte entre Hacienda foral y común proporcionalmente al volumen de operaciones de cada territorio).

En cuanto al uso de la capacidad normativa, las Haciendas forales han regulado de forma diferenciada el Impuesto de Sociedades (IS) y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD), mientras que en el resto de impuestos el grado de diversidad fiscal respecto a la estructura tributaria de régimen común ha sido menor.

Merece la pena señalar que el amplio margen de actuación normativa en materia tributaria que permite el Concierto ha motivado que la CAPV no haya creado, como tal Comunidad Autónoma, ningún tributo propio, frente a lo que ha sido la norma general en las CC.AA de régimen común.

En el impuesto de renta personal, a diferencia del territorio común, se ha mantenido un sistema de deducciones que se aplica fundamentalmente de la cuota y se han creado deducciones propias por estudio de hijos fuera del municipio de residencia familiar o por donativos a entidades benéficas, además de la menor tributación de los sujetos pasivos que

²⁵¹ Desde 2007; entre 2002 y 2006 el límite eran 6 millones de €.

desarrollen actividades empresariales y profesionales, al serles de aplicación la normativa más favorable del IS foral.

En el IRPF vigente, reformado a partir de 2007, incluye una serie de novedades respecto a territorio común, entre las cuales cabe destacar la exención de las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de planes individuales de ahorro, la integración en la base imponible del ahorro de los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas, la tarifa de gravamen de cinco tramos, con tipo inferior del 23% y superior del 45%, (24 y 43% en territorio común) y la deducción del 18% de las cantidades invertidas en la adquisición de la vivienda habitual (15% en territorio común) (OCTE, 2008; pp. 179-181).

En el ISD, se produjo desde comienzos de la década de los noventa del siglo XX una importante rebaja del impuesto, puesto que en 1992 los tres Territorios Históricos eximieron de tributación las herencias entre parientes en primer grado, extendiendo Álava la exención también a las donaciones del mismo grado de parentesco. Posteriormente, Guipúzcoa y Vizcaya adoptaron también esta última medida en 1997.

La Hacienda Foral se adelantó, por tanto, a las rebajas en este impuesto que posteriormente fueron introduciendo las CC.AA comunes, desde que gozaron de capacidad normativa en este impuesto sobre la transmisión de riqueza.

Sin duda ha sido el IS el tributo donde más intensa ha sido la acción normativa de las Haciendas Forales y sobre el que se han planteado más conflictos respecto al uso de la capacidad normativa.

Las primeras medidas forales en el IS (aplicables también en IRPF a las rentas de actividades económicas) modificaron las normas sobre amortizaciones, con una simplificación de los coeficientes y amortizaciones aceleradas, así como la posibilidad de utilizar el método LIFO (en vez del coste medio de existencias) para la valoración de existencias.

Posteriormente, las diferencias en el IS se extendieron, concretándose en mayores deducciones por inversiones empresariales, bonificaciones fiscales para empresas de nueva creación, y reducciones del tipo impositivo general (del 35 al 32,5%) , además de ventajas fiscales a empresas concretas (Daewoo y Ramondín), consideradas por la Comisión Europea como ayudas fiscales distorsionadas de la competencia (Zubiri, 2000; pp 191-198).

Estas medidas, dirigidas en el sentido general de una menor tributación por IS, dieron lugar a conflictos con la Hacienda estatal y con las CC.AA de régimen común limítrofes (La Rioja y Castilla León, principalmente) y culminaron con la decisión prejudicial del Tribunal Superior de Justicia de la CAPV, en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, referentes a la impugnación del tipo impositivo del IS del 35 al 32,5%.

En su reciente Sentencia de 11 de septiembre de 2008, el Tribunal de Justicia de Luxemburgo (Sala Tercera), siguiendo el precedente del Caso Azores, estima que deben

cumplirse tres criterios para que las medidas fiscales forales puedan ser compatibles con la normativa europea que prohíbe ayudas de Estado distorsionadoras de la competencia.

El primero, la llamada autonomía institucional, entiende el Tribunal de Luxemburgo que se cumple (apartado 87 de la Sentencia), al disponer los TT.HH del País Vasco de un estatuto político y administrativo diferenciado, con respaldo constitucional.

Respecto a la autonomía en materia de procedimiento, entiende el Tribunal de Luxemburgo que debe ser el órgano jurisdiccional remitente quien debe determinar si, de acuerdo con el Derecho nacional y Comunitario, se cumple dicho criterio (apartado 110 de la Sentencia).

Finalmente, el criterio de autonomía económica y financiera es el más complejo y sobre el que seguramente gira el núcleo del debate pendiente, puesto que de nuevo el Tribunal de Luxemburgo declara que corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si los TT.HH y la CAPV gozan de tal autonomía económica y financiera (apartados 140 y 144 de la Sentencia).

El núcleo de la decisión final pendiente parece estar situado en el criterio de autonomía económica y financiera y no puede dilucidarse solamente comprobando si a posteriori la Hacienda foral recibe una compensación financiera que compense su pérdida recaudatoria, porque podría también ocurrir que la compensación financiera no fuese declarada y específica, sino que podría ser oculta y deducirse únicamente de un examen detallado del mecanismo de negociación política que conduce a la fijación del Cupo.

Por tanto, la clave del asunto reside en analizar las relaciones financieras Hacienda central-Hacienda Foral, pero teniendo en cuenta que «si bien una compensación financiera puede ser declarada y específica, también puede ser oculta y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal de que se trate, el Estado miembro al que ésta pertenezca y las demás regiones de este último»²⁵².

En la vertiente de la imposición indirecta el panorama es muy distinto, dado que las normas de armonización fiscal aplicadas a los impuestos indirectos principales (IVA e Impuestos Especiales) hacen que tanto en estos impuestos como en el Impuesto sobre Primas de Seguro la Hacienda Foral sólo disponga de capacidad de gestión, pudiendo determinar los modelos y plazos de declaración, pero sin capacidad normativa.

Frente a esto, se dispone de cierta capacidad normativa, relativa a la fijación de tipos de gravamen, en impuestos indirectos de menor importancia. Dicha capacidad es amplia en los impuestos de TP y AJD (excepto en operaciones societarias y letras de cambio) y más reducida en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (incremento máximo del 15% de los tipos establecidos en cada momento).

²⁵² Apartado 133 de la Sentencia de 11 de septiembre 2008 del Tribunal de Justicia de Luxemburgo.

En el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos podrá determinarse el tramo autonómico del impuesto, en igualdad de condiciones con las CC.AA de régimen común.

Finalmente, las Tasas sobre el Juego son tributos concertados de normativa foral.

La conclusión que se obtiene del análisis del Concierto impositivo es que la Hacienda foral está situada en una posición más próxima a la de un país miembro de la U.E que a una Hacienda regional. Dejando aparte los ingresos coactivos que provienen de cotizaciones sociales, que financian el sistema de pensiones (no descentralizado en ningún país federal), los únicos ingresos tributarios no concertados son los impuestos de Aduanas y las retenciones de trabajo a funcionarios y empleados estatales y las retenciones de capital de la deuda pública estatal (Zubiri, 2000; 41-43). Como veremos más adelante, en el apartado 2.3.3.1, las retenciones citadas son compensadas del Cupo, con lo cual sólo restan los impuestos de Aduanas, que en realidad, por aplicación de la Tarifa Exterior Común, son ingresos de Unión Europea y no de las Haciendas de los Estados Miembros. Respecto al régimen impositivo²⁵³, la Hacienda Foral sólo se diferencia de la Hacienda de los países U.E en que no gestiona la recaudación de los impuestos de Aduanas y no utiliza la capacidad normativa para fijar los tipos de los impuestos indirectos armonizados.

■ 2.3.2. Metodología de cálculo del Cupo

Dado que el concierto impositivo coloca en manos de la Hacienda foral la mayoría de ingresos tributarios, el pago del Cupo es el mecanismo que equilibra las relaciones financieras entre Hacienda foral y central.

Se trata, en teoría de satisfacer el coste de los servicios de titularidad estatal prestados en territorio foral, mediante una estimación indirecta de dicho importe.

El cálculo del Cupo no se realiza anualmente, sino que desde el restablecimiento del sistema foral post-constitucional se ha venido estableciendo períodos quinquenales de vigencia del Cupo, donde se ha concretado la metodología del Cupo del primer año (año base) y luego se ha aplicado un índice de evolución para calcular el Cupo del resto de ejercicios del quinquenio.

Una novedad del concierto de 2002 es el establecimiento de principios generales en materia de relaciones financieras entre los dos niveles de Hacienda. Aparte de establecer el principio de contribución de la Hacienda foral al sostenimiento de las cargas generales del Estado, que es la base del Cupo, se enuncian también los principios de autonomía y solida-

²⁵³ Como hemos dicho, estamos dejando al margen las consideraciones relativas al sistema de pensiones de la Seguridad Social.

ridad, la colaboración en materia de estabilidad presupuestaria y se proclama que corresponderá a las instituciones del País Vasco la competencia de tutela financiera sobre las Haciendas Locales²⁵⁴ (que en territorio común corresponde a la Hacienda central).

■ 2.3.2.1. *Determinación del Cupo Bruto*

En la metodología de cálculo del Cupo se opera en dos etapas; se estima en primer lugar el denominado Cupo Bruto (CB), que resulta de aplicar a lo que serían las competencias no asumidas por el País Vasco (CNA) un índice de imputación (i) que representaría la proporción del total a financiar por la Hacienda Foral.

El valor de las competencias estatales (CNA) se estima de forma indirecta, restando de los gastos consignados en los Presupuestos Generales del Estado (GPGE) la asignación presupuestaria íntegra correspondiente a las cargas asumidas efectivamente por la Comunidad Autónoma (CA).

Aparte del anterior principio general, la normativa del Concierto indica que tendrán el carácter de cargas no asumidas las cantidades asignadas en los PGE al Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) (se supone implícitamente que como manifestación del principio de solidaridad), las transferencias estatales a favor de entes públicos que desarrollen competencias no asumidas por la CAPV (que claramente tendrían el carácter de carga no asumida) y los intereses y cuotas de amortización de la deuda pública estatal (lo cual se debe a la deducción del déficit, en el momento en que se produce, tal como se verá en el siguiente apartado).

Para la determinación del índice de imputación (i), la normativa del Concierto establece el principio genérico de que se determinará «Básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos», lo cual deja abierta la posibilidad de matizar dicho criterio.

De acuerdo con lo anterior, la expresión de cálculo del Cupo Bruto sería

$$CB = (GPGE - CA) (i) \quad [1]$$

$$CB = CNA (i) \quad [2]$$

Si el pago en concepto de Cupo fuese igual a CB, entonces el País Vasco estaría contribuyendo a financiar una parte proporcional del valor de las competencias estatales, aunque no tiene asumidos todas las categorías de ingresos públicos. Es por ello que del CB se practican una serie de Compensaciones, para restar de la cantidad a pagar el importe de los recursos que la Hacienda estatal recauda directamente en territorio foral.

²⁵⁴ Nótese que esto es una consecuencia de la amplitud del Concierto Económico, dado que los ingresos impositivos que nutren las transferencias a Haciendas Locales están en manos de la Hacienda foral.

■ 2.3.2.2. *Determinación del Cupo Líquido*

El valor del Cupo Líquido (CL) se obtiene deduciendo de CB una serie de partidas, correspondientes a²⁵⁵:

- a) Tributos no concertados (TNC).
- b) Ingresos no tributarios (INT).
- c) El déficit (D) o superávit (S) que presenten los Presupuestos generales del Estado²⁵⁶.
- d) Ingresos que financian los servicios de sanidad y asistencia social (FS) y que antes eran satisfechos mediante transferencia directa de la Tesorería General de la Seguridad Social²⁵⁷.
- e) Compensaciones a la diputación foral de Álava (DA) por competencias no asumidas por la CAPV y que en las provincias de régimen común corresponden al Estado.

De las anteriores partidas para practicar compensaciones, tiene una importancia residual tanto las compensaciones específicas de la Diputación de Álava como la compensación por tributos no concertados, debido a que la extensión del Concierto a los impuestos especiales en 1997 ha dejado este ámbito muy reducido.

Por tanto, los ingresos de naturaleza no tributaria (ingresos patrimoniales o por activos financieros), la compensación por déficit (en caso de existir superávit, opera en sentido contrario) y las compensaciones por financiación sanitaria y de los servicios sociales, constituyen las principales deducciones de CB para determinar CL.

De acuerdo con cual sea el signo presupuestario del Estado, tenemos las siguientes expresiones representativas del Cupo Líquido

$$CL = (CNA) (i) - (i) (TNC + INT + D) - (FS + DA) \quad [3] \text{ (caso de déficit en los PGE)}$$

$$CL = (CNA) (i) - (i) (TNC + INT - S) - (FS + DA) \quad [4] \text{ (caso de superávit en los PGE)}$$

²⁵⁵ Estrictamente hablando, las partidas d) y e) se deducen del Cupo Líquido, para calcular el denominado Líquido a Pagar (OCTE, 2008: pág. 169), pero prescindiremos de esta diferencia.

²⁵⁶ Caso de déficit, se deduce del Cupo y en caso de superávit, se añade al Cupo la cantidad correspondiente.

²⁵⁷ Anteriormente al Concierto de 2002, estas transferencias correspondientes a la parte de la asistencia sanitaria financiada mediante cotizaciones sociales eran valoradas anualmente. Para más detalles sobre el procedimiento (Monasterio y Suárez Pandiello, 1998; pp. 275-278).

■ 2.3.2.3. *Evolución del Cupo inicial*

Una vez calculado el Cupo del año-base del quinquenio, por aplicación de la metodología descrita, ésta no vuelve a aplicarse en cada uno de los años para los que está vigente la correspondiente Ley del Cupo.

En vez de ello, se hace evolucionar el Cupo inicial, aplicándole un índice de evolución, que viene dado por el cociente entre la recaudación por tributos estatales equivalentes a los concertados (excluidos los cedidos a las CC.AA comunes) del año que se trate, respecto a dicho valor en el año base (existe un índice provisional y otro definitivo, según que el cálculo se haga sobre los ingresos presupuestados o los liquidados).

El índice de evolución se aplica al Cupo Bruto y las diversas Compensaciones tenidas en cuenta para determinar CL, con la única excepción de la Compensación específica a favor de la Diputación de Álava, cuya actualización anual se lleva a cabo por acuerdo de una Comisión paritaria de esta Diputación y el Ministerio de Hacienda.

Al depender la evolución del Cupo de una magnitud que cae fuera del control de la Hacienda foral, se argumenta que existe un «riesgo unilateral», debido a que en los posibles casos de un *shock* asimétrico que afecte negativamente a la economía vasca, el ejercicio de competencias normativas a la baja sobre los tributos concertados o una gestión tributaria deficiente, si la Hacienda Foral viera disminuida su recaudación, ello no significaría una reducción del Cupo Líquido a pagar.

■ 2.3.3. *Ajustes a la imposición concertada*

Además del Cupo, se produce un importante flujo financiero entre la Hacienda central y la foral como consecuencia de los ajustes practicados para corregir problemas recaudatorios en los impuestos concertados.

El problema de fondo que se trata de solucionar es la falta de correspondencia que se produce en ciertos casos entre el impuesto recaudado por una Hacienda (que depende fundamentalmente de los puntos de conexión y de los sujetos pasivos sobre los que existe capacidad de exacción) y el que le sería atribuible (el impuesto pagado por los contribuyentes residentes en el respectivo territorio, común o foral).

Los ajustes impositivos surgen principalmente en 1986, con la concertación del IVA y se amplían en 1997, debido a la concertación de los Impuestos Especiales.

Como veremos a continuación, la lógica del ajuste aplicado parte de admitir que los impuestos indirectos se trasladan íntegramente al precio y son soportados por los consumidores de los productos gravados. Como dichos impuestos se recaudan, en un caso, de los empresarios y profesionales que generan el valor añadido (IVA) y en otro en la primera fase de fabricación o importación (II.EE), surge el correspondiente problema de ajuste.

En el caso de la imposición directa, el problema es de índole distinta y se debe a que la Hacienda que ha efectuado las retenciones a cuenta, practicadas sobre rentas del trabajo o capital mobiliario, no tiene porqué coincidir con la Hacienda de residencia del contribuyente que es objeto de retención. Dado que al pagar el IRPF se deducen de la cuota a pagar las retenciones sufridas, para determinar la cuota diferencial a ingresar, la Hacienda que compensa retenciones practicadas por otra, debería ser beneficiaria del correspondiente ajuste.

Merece la pena señalar que aunque se ha concretado el mecanismo de ajuste impositivo para los casos que se analizan en los apartados siguientes, el Concierto de 2002 deja abierta la puerta a otros posibles supuestos, al señalar la en su artículo 55.2 que «en la Ley del Cupo podrán establecerse, en su caso, otros mecanismos de ajuste que puedan perfeccionar la estimación de los ingresos públicos imputables al País Vasco y al resto del Estado».

■ 2.3.3.1. *Ajuste por impuestos directos concertados*

Este ajuste se aplica debido a que las retenciones del capital mobiliario correspondientes a la deuda pública estatal y de las CC.AA de régimen común se practican por la Hacienda Central. Como algunos tenedores de la deuda son residentes en territorio foral, se trata de compensar a la Hacienda foral por las correspondientes retenciones, que han minorado su recaudación líquida por IRPF.

Lo mismo sucede en el caso de las retenciones del trabajo correspondientes a los funcionarios y empleados laborales de la Administración central que son residentes en territorio foral.

■ 2.3.3.2. *Ajuste por IVA*

Como hemos indicado, en el caso del IVA se produce un desajuste en la recaudación en la medida en que el consumo final se efectúe en territorio distinto al de producción o distribución del bien. Este diferencia plantea la necesidad de un ajuste a la recaudación por IVA procedente de gravamen del mercado interior español.

Para practicar este ajuste se parte de los parámetros que miden el consumo relativo (a) de los residentes en el País Vasco, respecto al consumo realizado en territorio común sujeto al impuesto (es decir, excluidos Canarias, Ceuta y Melilla).

(a) = Consumo residentes País Vasco/ Consumo Residentes Territorio Común sujeto a IVA²⁵⁸. El anterior valor debe ponerse en relación con el parámetro (b), que mide la capacidad recaudatoria relativa.

²⁵⁸ Este parámetro toma el valor 6,875% a efectos del ajuste.

$$(b) = v-f-e + i / V-F-E+I^{259}$$

Siendo

v= VAB al coste de los factores del País Vasco

f= Formación bruta de capital fijo en el País Vasco

e= Exportaciones del País Vasco

i = Adquisiciones intracomunitarias del País Vasco

V, F, E, I = mismo conceptos, referidos al conjunto del Estado (excepto Canarias, Ceuta y Melilla)

Por otro lado, dado que las competencias de fronteras y aduanas son estatales, existe también la necesidad de practicar un ajuste a la recaudación por IVA procedente de las importaciones.

Teniendo en cuenta lo anterior, los ingresos totales de la Hacienda foral por IVA (RFiva) proceden de la suma de lo recaudado directamente por la Hacienda foral en el mercado interior²⁶⁰ RMIVAhf , más el resultado del ajuste por IVA (AJIVA).

$$RFiva = RMIVAhf + AJIVA \quad [5]$$

Y a su vez, el valor de AJIVA

$$AJIVA = (a) IVAD + (a - b) H \quad [6]$$

Donde IVAD es el importe de la recaudación por IVA procedente de importaciones (gestionado exclusivamente por la AEAT) y H es la base de ajuste por operaciones interiores, que no coincide con la suma del IVA recaudado en el mercado interior por la Hacienda central (RMIVAhc) y RMIVhf, salvo en el caso en el que ambas Haciendas tengan igual eficacia recaudatoria en este impuesto.

Existen por lo tanto, tres casos posibles

$$1^{\circ}) H = RMIVAhf + RMIVAhc \text{ (si } RMIVAhf / RMIVAhc = b / 1-b)$$

$$2^{\circ}) H = RMIVAhf/b \text{ (si } RMIVAhf / RMIVAhc < b / 1-b)$$

$$3^{\circ}) H = RMIVAhc/1-b \text{ (si } RMIVAhf / RMIVAhc > b / 1-b)$$

■ 2.3.3.3. Ajuste por impuestos especiales

Los fundamentos del ajuste por impuestos especiales son los mismos que en el caso del IVA, puesto que de nuevo se produce una desconexión en ciertos casos entre la importación o fabricación de estos productos y el lugar de consumo.

²⁵⁹ El valor de este parámetro es el 5,765%.

²⁶⁰ Recuérdese que la recaudación por mercado interior incluye el gravamen de las operaciones intracomunitarias.

En paralelo con el caso anterior y denominando (c) al parámetro de consumo relativo, en el caso de los II.EE sobre alcohol cerveza e hidrocarburos y (d) al parámetro de recaudación relativa, la correspondiente recaudación total de la Hacienda foral para estos impuestos especiales (RFie) sería la suma de lo recaudado directamente por la Hacienda foral en el mercado interior en el respectivo impuesto especial (RMIEhf) y el ajuste por impuestos especiales (AJIE)

$$RFie = RMIEhf + AJIE \quad [7]$$

Y a su vez, el valor de AJIE

$$AJIVA = (c) IEAD + (c - d) Hie \quad [8]$$

Siendo IEAD la recaudación en Aduanas del respectivo impuesto especial y Hie la base del Ajuste por operaciones interiores, determinada con las mismas reglas utilizadas en el Ajuste por IVA.

Los índices aplicados para el ajuste son los que figuran en el siguiente cuadro 3.

En el caso del Ajuste por II.EE, a diferencia de lo que sucede en el caso del IVA, existe una previsión de corrección de los datos utilizados para el Ajuste, si los datos reales del ejercicio difieren de los teóricos en más del 10%, en los II.EE sobre Alcohol y Cerveza, o del 7%, en el caso del I.E sobre Hidrocarburos.

Como excepción al procedimiento anterior, y mientras no se modifique el actual régimen de fabricación y comercio de las labores de tabaco, la recaudación final para la Hacienda foral por este impuesto especial (RFTab) vendrá determinada por la expresión [9] siguiente

$$RFTab = RTABhf + (d) RTABhc - (1-d) RTABhf \quad [9]$$

Donde RTABhf y RTAB hc son, respectivamente, la recaudación anual por el I.E de labores de tabaco de la hacienda foral y central y el parámetro de ajuste el resultante de la expresión.

Cuadro 3

INDICES DE CONSUMO Y CAPACIDAD RECAUDATORIA AJUSTE II.EE (%)

	C	D	C - D
<i>Impuesto Especial alcohol</i>	7,13	1,932	5,198
<i>Impuesto Especial Cerveza</i>	7,13	1,731	5,399
<i>Impuesto Especial Hidrocarburos</i>	6,56	8,26	- 1,7

Fuente: Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca 2006.

d = Labores de tabaco suministradas a expendedorías del País Vasco/Labores de tabaco suministradas a expendedorías del territorio de aplicación del impuesto

Al calcularse anualmente este ajuste, no es necesario ningún mecanismo de corrección temporal.

Finalmente, mencionar que en el caso de los II.EE, al Ajuste hay que añadir las Compensaciones Financieras por II.EE, que se establecieron en el momento de la concertación de estos impuestos en 1997 y se han venido prorrogando²⁶¹ hasta la actualidad.

La Compensación Financiera por II.EE se establece como diferencia entre la aplicación del índice de imputación del Cupo a la recaudación prevista para el ejercicio 1997 por los II.EE, y el importe que resulte de aplicar a dicha recaudación los porcentajes de consumo de estos impuestos previstos en el momento de la concertación²⁶².

■ 2.3.4. *Mecanismos de coordinación*

Durante el período de vigencia del Concierto Económico de 1981 los mecanismos de coordinación previstos no funcionaron de forma efectiva y ello significó que todas las discrepancias respecto al uso de la capacidad normativa sobre tributos concertados fueran llevadas a los Tribunales de Justicia, sin que hubiera un filtro previo de las discrepancias en las instituciones de coordinación.

La litigiosidad fue más allá de los Tribunales de justicia españoles y llegó hasta el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, poniendo en cuestión el propio Concierto Económico.

Tratando de actuar sobre el origen de las discrepancias, la comisión Mixta del Cupo de 14 de julio de 1999 acordó la remisión de los proyectos de norma foral de las Diputaciones forales a la dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Hacienda y , en sentido contrario, de los proyectos de Ley estatales en materia fiscal, por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda , al departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco.

Más tarde, la misma Comisión Mixta del Cupo, en su reunión de 18 de enero de 2000 acordó la creación de una Comisión de Evaluación normativa, que se ocuparía del intercambio y análisis de los proyectos normativos sobre temas tributarios relacionados con el Concierto.

²⁶¹ La prórroga está contenida en sendas disposiciones adicionales de la Ley 13/2002, del cupo quinquenal 2002-2006 y de la Ley 29/2007, del cupo quinquenal 2007-2011.

²⁶² Dichos porcentajes son los señalados en el artículo 15.Uno de la Ley 37/1997.

El concierto de 2002 diseña un nuevo esquema de coordinación entre Haciendas, asentado sobre varias instituciones coordinadoras.

En primer lugar, está la Comisión Mixta del Concierto Económico, que es sucesora de la anterior Comisión Mixta del Cupo, con competencias redefinidas en un sentido más amplio. Está integrada por doce miembros; uno por cada Diputación foral, tres por el Gobierno Vasco y seis representantes de la Administración central. Sus acuerdos deben adoptarse por unanimidad.

En un plano inferior, la nueva Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa sucede a la Comisión coordinadora prevista en el Concierto de 1981 y a la Comisión de Evaluación normativa, que como se ha citado fue creada en 2000. Consta de ocho miembros; cuatro representantes de la Administración central, uno del Gobierno Vasco y uno por cada Diputación foral.

Finalmente, la Junta Arbitral, integrada por tres expertos de reconocido prestigio, con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística.

Las funciones principales de cada una de estas instituciones de coordinación vienen recogidas en el Esquema 2.

Esquema 2

FUNCIONES DE LOS ORGANISMOS DE COORDINACIÓN

COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Modificaciones del Concierto
- Metodología Cupo quinquenal
- Compromisos de estabilidad presupuestaria
- Nombramiento de los miembros de la Junta Arbitral

COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

- Evaluar si la normativa tributaria se adecua al Concierto
- Resolver consultas sobre puntos de conexión
- Facilitar intercambio de datos y cooperación informática
- Formular planes de inspección conjunta

JUNTA ARBITRAL

- Resolver conflictos sobre puntos de conexión
- Determinar % en supuestos de tributación conjunta
- Resolver conflictos sobre domicilio fiscal
- Resolver conflictos entre Administraciones respecto a la aplicación e interpretación del Concierto Económico

■ 3. UN ANÁLISIS DEL SISTEMA FORAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL

■ 3.1. Descentralización y Sistema Foral

La descentralización del Sector Público y su organización en varios niveles de gobierno es una opción que han adoptado un gran número de países y que se ha extendido durante las últimas décadas en Europa, a los casos de «joven federalismo» de España y Bélgica, además de varios países de la Europa del Este.

Las ventajas de esta opción son bien conocidas y han sido explicitadas por la llamada «primera generación» de teorías del Federalismo fiscal (Oates, 2005: 350-354; Oates, 2008:314-319); el suministro descentralizado de los bienes públicos locales permite mejoras en el bienestar; puede introducirse competencia e innovación en la gestión pública con menores riesgos y aumenta el nivel de transparencia y la rendición de cuentas.

Desde una perspectiva diferente a la económica, la solución federal refuerza el equilibrio político en un sistema democrático, puesto que a la tradicional división de poderes añade que, dentro del ejecutivo, los gobiernos subcentrales hacen de contrapeso del gobierno central y se asegura también un mayor respeto a las minorías de base territorial.

No obstante las ventajas señaladas, existen también una serie de riesgos al llevar a cabo un proceso descentralizador y en este sentido, la teoría del Federalismo (Prud'homme 1995; Dafflon 2006) ofrece también un catálogo de situaciones en las cuales la descentralización puede llevar aparejadas pérdidas de eficiencia.

Concretamente, habría que pensar si merece la pena la fórmula federal, o en todo caso, esta debería de estar justificada por otras razones distintas a las económicas, cuando el tamaño de las jurisdicciones subcentrales es reducido y ello conduce a mayores costes de provisión del servicio, en el caso de que los bienes descentralizados generen importantes efectos externos y también en los supuestos de competencias solapadas que supongan un desincentivo a una gestión eficaz.

Desde una perspectiva más amplia, la «segunda generación» de teorías de Federalismo Fiscal (Quiang y Weingast, 1997; Oates, 2005) ha puesto el énfasis en un nuevo tipo de riesgos, debido a que todo proceso federal supone un difícil equilibrio entre las fuerzas centrípetas, que llevarían de vuelta a la centralización y las fuerzas centrífugas que conducen hacia una posible secesión.

Se ha argumentado que las funciones principales del gobierno central son las de asegurar la unidad del mercado interior, la estabilidad monetaria y la defensa nacional y que cuando falla en la provisión de estas funciones, el riesgo de secesión aumenta (Weingast, 2006; Bird y Ebel, 2007).

El Federalismo Asimétrico ha sido valorado de formas diversas. Así, en el artículo seminal de Charles Tarlton, la asimetría es vista como un problema, en el sentido de que su permanencia supone caminar hacia el riesgo de secesión (Tarlton, 1965: 871-874). Frente a ello, otros trabajos consideran que puede ser un modo de acomodar las diferencias y mantener unida una federación (Burgess y Gress, 1999; 54-56).

En nuestro caso, aunque es claro que el modelo español constituye un caso claro de «Federalismo Asimétrico» (Watts, 1999; Congleton, 2006), en el que algunas haciendas autonómicas, las de los territorios forales, cuentan con facultades fiscales más amplias que el resto (lo cual les permite un mayor margen de autonomía y mayores posibilidades de entablar procesos de competencia fiscal) no utilizaremos este enfoque, que requiere una aproximación más interdisciplinar.

En vez de ello, utilizaremos la metodología de la teoría clásica del Federalismo fiscal, con un enfoque que Wallace Oates ha denominado como «federalismo económico».

Usando las herramientas de esta teoría, este apartado del trabajo trata de analizar si el Sistema Foral, en la forma en que es aplicado a la Comunidad Autónoma del País Vasco es coherente con los postulados de la teoría del Federalismo Fiscal.

Por tanto, el objetivo del apartado será utilizar el análisis previo del sistema foral para revisar de qué modo las tareas de financiación de los bienes públicos nacionales/locales, las tareas redistributivas y, en su caso, de la política estabilizadora quedan resueltas en el Sistema Foral. Finalmente, habría que comprobar si el sistema foral contribuye a una mayor transparencia y rendición de cuentas, que como se ha señalado es otra de las ventajas pretendidas con la descentralización.

En concreto, se tratará de contrastar en que modo la asignación impositiva a las CC.AA forales (el conjunto de reglas fiscales del Concierto Económico) y el esquema vigente de relaciones financieras entre los niveles de Hacienda central y foral (Cupo y ajustes financieros por IVA e Impuestos Especiales) resuelve correctamente las tareas que la llamada «primera generación» de teorías del Federalismo Fiscal (Musgrave, 1959; Oates, 1972; Tiebout 1956; Olson 1966) atribuye a los gobiernos subcentrales.

Por el ámbito más reducido de aplicación del sistema foral y debido también a su complejidad, la literatura económica que analiza dicho sistema como modelo descentralizador es relativamente reducida. Frente a la Hacienda de régimen común, cuyo modelo de financiación ha sido ampliamente estudiado (Salinas, 2002; Lago, 2007), la Hacienda foral presenta unas características diferenciadas y menos conocidas.

En este contexto, el principal tema de investigación ha sido la comparación entre el sistema de financiación foral y común, analizando sobre todo la mayor capacidad financiera que permite el sistema foral, cuando se aplica en regiones de nivel de renta elevado (Mas, 1990; Esteban y Gómez, 1991; Pla y Villarreal 1991 y en especial los trabajos de Zubiri y Vallejo, 1995, Zubiri 2006 y Zubiri 2007).

Frente a los trabajos citados, se abre una nueva línea de investigación, analizando desde un punto de vista tanto cualitativo como cuantitativo, las diferencias del sistema foral respecto a los postulados de la teoría del Federalismo fiscal.

■ 3.2. Resumen de flujos financieros entre la Hacienda foral y la central

Antes de pasar a analizar el sistema foral utilizando las herramientas clásicas de la teoría del Federalismo fiscal, vamos a efectuar un breve repaso de los flujos monetarios entre los dos niveles de Hacienda implicados, foral y central.

Como hemos visto en el capítulo anterior, el conjunto de flujos financieros entre los dos niveles de Hacienda implicados, foral y central, supone tener en cuenta una serie de transferencias verticales, formadas por el Cupo, los ajustes a la imposición en el IVA e II.EE y la Compensación Financiera por II.EE, que ha pervivido hasta la actualidad.

Frente a la visión más común, que asocia estas relaciones financieras exclusivamente al pago del Cupo, la realidad es más compleja y arroja un resultado final que, como promedio anual, se concreta en un pago inferior a treinta millones de €, de la Hacienda foral a la central, durante el período 2002-2006.

Cuadro 4

FLUJOS FINANCIEROS ENTRE LA HACIENDA FORAL Y LA CENTRAL (El signo positivo indica transferencias de la Hacienda foral a la central y el negativo, en sentido opuesto) MILLONES DE €(a)

	2002	2003	2004	2005	2006
Cupo Líquido a pagar	1.061,2	1.120,1	1.185,5	1.353,5	1.340,6
Ajuste IVA	-1.057,3	-1.163,4	-1.241,3	-1.212,7	-1.208,9
Ajuste II.EE	81,3	88,8	63,0	52,3	56,0
Compensación Financiera II.EE	-53,8	-59,3	-63,5	-68,6	-76,8
Total	31,4	13,7	-56,3	41,9	110,9

(a) El Cupo Líquido y la Compensación Financiera por II.EE son los definitivos, entre 2002 y 2005 y provisionales, para 2006.

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos del Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca (Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi).

■ 3.3 Un análisis del Sistema Foral desde la perspectiva de la teoría clásica del Federalismo Fiscal

El objetivo de este apartado es el analizar el grado de adecuación del sistema foral, como fórmula descentralizadora, a los postulados clásicos de la teoría del Federalismo Fis-

cal. Es decir, de que modo la hacienda foral participa en la financiación de los bienes públicos nacionales, la redistribución y la estabilización.

El análisis seguirá la secuencia del cálculo del Cupo a pagar y ajustes impositivos, utilizando en cada caso las herramientas pertinentes de la teoría del Federalismo.

■ 3.3.1. *Variables asociadas al cálculo del Cupo Bruto*

El Cupo Bruto es seguramente la magnitud clave del sistema foral, puesto que indica cual debe ser la aportación de la Hacienda foral a la Hacienda central, para que esta última pueda desempeñar de modo adecuado sus competencias.

De acuerdo con la teoría del Federalismo Fiscal, las competencias a cargo del gobierno central serían la provisión de bienes públicos nacionales (defensa, justicia, representación exterior, grandes infraestructuras nacionales), las tareas de redistribución de renta y riqueza y la estabilización económica.

Si todas o la mayoría de las competencias impositivas correspondieran a las Haciendas regionales —como sucede en el caso foral—, habría que determinar el modo en que éstas contribuyen a proporcionar recursos a la Hacienda central, que sólo dispondría de recursos no tributarios.

En síntesis, se trataría de determinar el importe de la transferencia global a efectuar a la Hacienda central (coste total de la intervención económica del Sector público central) y posteriormente, la transferencia vertical correspondiente a cada Hacienda regional, por aplicación de las variables que se consideren más representativas de su capacidad fiscal.

Aplicado lo anterior al contexto del sistema foral, el importe monetario anual del conjunto de competencias a cargo del gobierno central serían las Cargas no Asumidas (CNA).

El valor final de las CNA depende de cual sea el ámbito de intervención económica del gobierno central; cuanto mayor sea éste, más elevado será el valor de CNA.

Tal como hemos visto, de acuerdo con la metodología de cálculo vigente, el importe del Cupo bruto se obtiene aplicando sobre las llamadas cargas no asumidas el índice de imputación. Por tanto, el índice de imputación es una medida de cual debe ser la contribución de los residentes en la comunidad foral al sostenimiento de los gastos públicos generales. Teóricamente, la naturaleza del sistema fiscal y el nivel de renta del territorio foral serán las variables clave para determinar el índice de imputación.

Un análisis más detallado de ambas variables se realiza en los dos apartados siguientes.

■ 3.3.1.1. *Las cargas no asumidas*

Las cargas no asumidas no se definen directamente, sino que son el resultado de restar de los gastos totales de los Presupuestos Generales del Estado (PGE) la asignación presupuestaria íntegra que corresponda a las competencias asumidas por las Comunidades forales. Por lo tanto, se trata, en teoría, de determinar el valor de las competencias estatales bajo el supuesto de que todas las CC.AA tuvieran el mismo nivel competencial que las forales.

Dos consecuencias de lo anterior son que, en primer lugar, se resta como carga asumida la elevación a total nacional de las competencias de policía autonómica que sólo tiene plenamente desarrolladas el País Vasco (lo cual se hace dividiendo el coste de la policía autonómica entre el índice de imputación). En segundo lugar, también se resta, en concepto de carga asumida, el importe de la sección 32 de los PGE, donde figuran las transferencias a Haciendas Territoriales, tanto autonómicas como locales.

En el caso de las Haciendas locales, al ejercer la Hacienda foral la tutela financiera de las Haciendas locales y nutrir con cargo a los impuestos concertados la financiación por transferencias de los municipios de su ámbito territorial, puede justificarse su admisión como carga asumida. Sin embargo, es más problemático asumir que pueda deducirse como carga asumida la financiación de las CC.AA comunes vía Fondo de Suficiencia (FS).

Si la redistribución territorial es una tarea a cargo de la Hacienda central²⁶³, de acuerdo con la teoría del Federalismo fiscal habría que redefinir las *cargas no asumidas*, para que incluyeran plenamente las tareas redistributivas a cargo del gobierno central, lo que supondría incluir además del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI), el Fondo de Suficiencia (FS), por su carácter de instrumentos de solidaridad para posibilitar un mismo nivel de disfrute de los servicios transferidos, tal como ha sido propuesto por Jose V. Sevilla (Sevilla, 2002: 149-162).

Alternativamente, aplicando el principio de equidad horizontal a la financiación descentralizada, del mismo modo que las CC.AA de régimen común de mayor nivel de renta «ceden» parte de su capacidad fiscal para financiar servicios públicos en otros territorios a través de un FS negativo —incluso teniendo un mecanismo de cesión tributaria mucho más restringido que el del Concierto impositivo—, podríamos alcanzar la misma conclusión de que además de entender la solidaridad como contribución a los instrumentos para reducir desigualdades de renta y riqueza (FCI), debe alcanzar también a los instrumentos destinados a asegurar un acceso homogéneo a los servicios traspasados²⁶⁴.

²⁶³ Merece la pena hacer notar que la extensión del sistema foral a todas las CC.AA supondría la imposibilidad para la Hacienda central de utilizar la política fiscal como instrumento de redistribución personal, puesto que las competencias normativas en materia tributaria quedarían en manos de las Haciendas autonómicas.

²⁶⁴ Hay que señalar que este argumento parte del supuesto de alterar la lógica del sistema foral, diseñado para financiar una parte de los bienes públicos nacionales, introduciendo elementos del sistema común, diseñado para cubrir la necesidad de financiación de los bienes públicos locales.

Con la metodología actual, está incluido como carga no asumida solamente el FCI, que es una parte mínima del esfuerzo redistributivo del Estado.

La corrección propuesta, además de ser coherente con los postulados de la teoría del Federalismo Fiscal, supondría una igualdad de trato respecto a las CC.AA de régimen común en similar situación de renta, que tienen un FS negativo (casos de Madrid o Baleares) y participan en la financiación de las transferencias al resto de CC.AA, aunque los tributos cedidos a su disposición están muy lejos de la amplitud del concierto impositivo.

Sin embargo, más allá del modo en que se incluyen de modo directo y explícito entre las cargas no asumidas las correspondientes a algunas tareas redistributivas a cargo de la Hacienda central, el asunto clave, en lo que se refiere a la determinación de las cargas asumidas, es el identificar y computar el valor de las competencias asumidas.

Si se analiza este tema, se comprueba como desde los inicios del sistema foral post-constitucional fue objeto de discrepancia, para pasar a convertirse en una verdadera «caja negra» del sistema foral, debido a su opacidad.

Desde el cupo de 1981, fijado excepcionalmente para ese año por la disposición transitoria séptima de la Ley 13/1981 del primer Concierto post-constitucional, se iniciaba un período en el que debería haberse procedido a un acuerdo quinquenal sobre los cupos a pagar, comenzando por tanto por el cupo del ejercicio 1982.

Las discrepancias entre las Administraciones central y autonómica, centradas tanto en el valor del índice de imputación como en el método de valoración de las competencias asumidas, impidieron llegar a ningún acuerdo durante un largo período (Lambarri y Larrea, 1994, pp.128- 138).

Finalmente, en diciembre de 1988 se publican dos leyes²⁶⁵ que permiten, por un lado, regularizar el pago de los cupos del quinquenio 1982 a 1986, declarando definitivos los cupos provisionales del período y por otro, aprobar una metodología para los cupos del quinquenio siguiente, tomando 1988 como año base.

De acuerdo con la metodología aprobada, las cargas asumidas corresponderán a aquellas competencias cuyo ejercicio haya asumido la Comunidad Autónoma, y su importe se determinará restando de los gastos totales consignados en los Presupuestos Generales del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas.

Este método de computar el coste de las competencias asumidas supone una ventaja clara respecto a las CC.AA de régimen común, puesto que el método del coste efectivo

²⁶⁵ Leyes 43/1988 y 44/1988, de 28 de diciembre.

utilizado para computar las competencias traspasadas a éstas (Lopez y Monasterio, 2007, pp.427-431) excluye varias partidas del coste, como las transferencias corrientes y de capital, así como parte de las inversiones reales. Surge así el hecho paradójico de que la misma competencia tiene asignado un coste más reducido si se traspasa a una comunidad común que a una foral.

La persistencia en sus posiciones de la Hacienda foral y su habilidad negociadora lleva a que finalmente «la valoración de la carga asumida se realiza con arreglo a los postulados sostenidos por el País Vasco; esto es, se computan todos los capítulos de gasto» (Lambarri y Larrea, 1994, pág. 132).

De lo anterior se desprende una ruptura con los postulados de la teoría del Federalismo Fiscal, de acuerdo con la cual el traspaso de servicios debe recoger la estimación ajustada de su coste (lo cual, en la práctica, admite un margen de error) pero siempre aplicando el mismo método de valoración a los traspasos de todas las regiones.

En segundo lugar, el valor de las cargas asumidas, respecto a los gastos totales de los PGE, es función de dos variables. En primer lugar, cual sea el nivel de traspasos a la comunidad foral que estamos considerando. En segundo lugar, cual es el nivel de traspasos al resto de CC.AA de régimen común.

Si el nivel de traspasos a las CC.AA comunes es bajo, en los PGE figurará un gasto importante correspondiente a competencias autonómicas, que aún no han sido transferidas y todavía figuran en los PGE. Paralelamente, si en ese mismo momento el nivel de traspasos a la Comunidad foral es comparativamente alto, al deducir la asignación presupuestaria íntegra a nivel estatal correspondiente a dichas competencias asumidas, el gasto a deducir será un porcentaje elevado respecto al gasto total consignado en los PGE.

Precisamente la anterior situación fue la imperante durante los años ochenta y buena parte de los noventa del siglo XX, puesto que al ser la comunidad del País Vasco una de las que accedió a la autonomía por la «vía rápida» del artículo 151 de la Constitución, recibió las competencias de educación y sanidad (donde se concentra más del 70% del coste total de las competencias autonómicas) antes que la mayoría de CC.AA de régimen común.

Observando las cifras del Cuadro 5, puede comprobarse como entre 1988 y 1992 aumenta el peso de las cargas asumidas respecto al total, por la mayor velocidad del proceso de transferencias al País Vasco respecto a las CC.AA de régimen común.

Posteriormente, se observa una caída de este porcentaje en las cifras del cupo base de 1997, motivada seguramente por que al transferir la educación universitaria a diez CC.AA comunes en el período 1994-95, «salen» del gasto consignado en los PGE estas competencias.

Cuadro 5

CARGAS ASUMIDAS EN RELACIÓN A GASTO TOTAL (1988-2001) (Millones de pesetas y %)

	CUPO BASE 1988	CUPO BASE 1992	CUPO BASE 1997
1. Gasto total PGE	8.939.236,6	15.461.893,7	23.892.771,6
2. Carga Asumida por Ministerios y y Sección 32	3.083.285	73.612.287,9	10.468.165,8
3. Carga asumida por Policía Autónoma	266.466	590.113,8	917.937,5
4. Carga Asumida total	3.349.751	7.951.401,7	11.386.103,3
2/1	34,49%	47,61%	43,81%
3/1	2,98%	3,81%	3,84%
4/1	37,47%	51,42%	47,65%

Fuente: Elaboración propia, a partir de la información de las leyes quinquenales del cupo.

De acuerdo con esta lógica, a medida que avanza el proceso de competencias debería reducirse el peso de las cargas asumidas respecto al gasto total de los PGE, hasta llegar a un valor muy reducido una vez se haya completado en lo esencial el proceso de transferencias²⁶⁶.

Sin embargo, en la práctica lo que observamos es lo contrario, tal como se desprende de las cifras del Cuadro 6.

Cuadro 6

CARGAS ASUMIDAS EN RELACIÓN A GASTO TOTAL (2002-2007) (Miles de € y %)

	CUPO BASE 2002	CUPO BASE 2007
1. Gasto total PGE	144.104.165,08	188.417.352,98
2. Carga Asumida por Ministerios y y Sección 32	71.239.260,09	92.475.606,79
3. Carga asumida por Policía Autónoma	6.172.355,79	10.189,126
4. Carga Asumida total	77.411.615,88	102.664.732,79
2/1	49,44%	49,08%
3/1	4,28%	5,41%
4/1	53,72%	54,49%

Fuente: Elaboración propia, a partir de la información de las leyes quinquenales del cupo.

²⁶⁶ Hay que advertir que al deducirse la competencia diferencial de la Policía Autonómica, que está plenamente desarrollada en la comunidad del País Vasco y no en otras CC.AA (lo cual se hace elevando a total nacional el coste de esta competencia, a través del índice de imputación), siempre figurará una cierta cantidad a deducir por competencias asumidas.

Pese a que en 1999 se traspasó completamente la educación a las CC.AA de régimen común y desde enero de 2002 quedó también completamente traspasada la sanidad, lo cual originó un vuelco notable en la distribución del gasto entre Administraciones, el peso de las competencias asumidas no se ha reducido de modo correspondiente en los cupos base de 2002 y 2007, sino que ha sucedido lo contrario.

La razón de este anómalo comportamiento no la conocemos, por la opacidad del mecanismo de acuerdos y la falta de publicación de liquidaciones detalladas, donde se diera a conocer con precisión qué gastos y de qué departamentos procede la cifra total deducida. Sería bueno que, al igual que sucede desde 2002 con las liquidaciones anuales que se publican sobre financiación de las CC.AA de régimen común, la política de transparencia informativa se extendiera también a las CC.AA de régimen foral.

■ 3.3.1.2. *El índice de imputación*

Una vez obtenido el coste monetario de la intervención económica de la Hacienda central, mediante el cálculo de las cargas asumidas y su posterior deducción del gasto total estatal, de ese valor debe calcularse que parte corresponde financiar a la Hacienda foral del País Vasco, lo cual se determina por aplicación del llamado índice de imputación.

El índice de imputación, que es una de las variables clave en el funcionamiento del sistema foral, es otro de los aspectos donde se aprecia la falta de transparencia en su aplicación.

Si vamos a los orígenes del sistema foral post-constitucional, el Concierto impositivo de 1981, en su artículo 53.1 establece que los índices de imputación «se determinarán básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos», para aclarar después que «dichos índices (de imputación) *en su expresión conceptual*, se señalarán en la Ley del Cupo y se aplicarán durante la vigencia de esta, sin perjuicio de *su distinta valoración anual*»²⁶⁷.

Por lo tanto, las leyes del Cupo deberían concretar el método de cálculo del índice de imputación (fundamentalmente, para conocer como debe matizarse la renta relativa, que es «básicamente» la variable de cálculo) y también para establecer el modo de actualizarlo, para obtener su valoración anual.

Desgraciadamente, el Concierto Económico no se ha cumplido en este punto y transcurridos más veinte años, ni las leyes del Cupo han concretado el procedimiento de cálculo ni se ha procedido a una actualización de su valoración, no ya anual, sino ni siquiera en todo el período que media entre 1981 y 2007.

²⁶⁷ Artículo 53.2 de la Ley 12/1981 de 13 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Conscientes quizá de este incumplimiento, la Ley 12/2002 de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico vigente regula este asunto de modo más escueto, disponiendo que «dichos índices (de imputación) se señalarán en la Ley del Cupo y se aplicarán durante la vigencia de esta»²⁶⁸.

Para el período 2002-2007, la correspondiente Ley del cupo dispone que «el índice de imputación, determinado básicamente en función de la renta relativa de los Territorios históricos en relación con el Estado es el 6,24 por 100 para el quinquenio en curso»²⁶⁹.

Exactamente lo mismo dispone la normativa reguladora del Cupo 2007-2011²⁷⁰.

Nos encontramos, por tanto, con que un índice fijado de modo no transparente ha perdurado en el tiempo nada menos que tres décadas, sin que hubiera ninguna revisión de su valor, pese a los importantes cambios económicos sucedidos durante este tiempo.

Si cambiamos la perspectiva de análisis, aplicando los postulados de la teoría del Federalismo Fiscal, el valor del índice de imputación debe depender de cual sea la concepción subyacente acerca del sistema fiscal aplicado en el país cuyo Sector público hemos descentralizado.

Si se propugna un sistema fiscal basado en impuestos de capitación, entonces el índice de imputación debería ser función de la población relativa

$(i = N_i/N)$, siendo N_i y N respectivamente, la población del territorio foral y la total

Esta solución parece difícil de sostener, porque conduce a aplicar un sistema fiscal regresivo en relación a la renta.

Si por el contrario partimos del principio de que el sistema fiscal debe estar basado globalmente en la capacidad de pago y ser progresivo (que en España está enunciado constitucionalmente), entonces el índice (i), basado en el PIB relativo de la comunidad Foral ($i = \text{VAB foral} / \text{VAB total}$), podría ser corregido en función de la relación existente entre la renta per cápita del territorio foral (RPCTf) y la renta per cápita media de todo el territorio nacional (RPCn). De este modo la nueva definición del Cupo bruto podría ser

$$C B = (i) (\text{RPCTf} / \text{RPCn}) (\text{CNA}) \quad [11]$$

Una tercera opción sería propugnar un sistema fiscal proporcional, en cuyo caso el anterior factor de corrección basado en las diferencias de renta per cápita entre el territorio

²⁶⁸ Artículo 57.2 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

²⁶⁹ Artículo 7 de la Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología para el señalamiento del Cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006.

²⁷⁰ Artículo 7 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología para el señalamiento del Cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011.

común y foral no operaría y entonces tendríamos legitimada una situación en la que el cupo bruto se obtendría por aplicación del índice de renta relativa sobre las cargas no asumidas.

Esta tercera opción es la que más se aproxima a la metodología de cálculo del Cupo bruto, puesto que de acuerdo con la normativa del Concierto, el índice de imputación se determinará *básicamente en función de la renta*.

Teniendo en cuenta los resultados de los trabajos empíricos sobre incidencia impositiva, podría argumentarse que la proposición normativa de que el sistema fiscal esté basado en la capacidad de pago y tenga carácter progresivo, en el terreno positivo se queda en una incidencia aproximadamente proporcional del sistema fiscal, por el efecto neutralizador de la progresividad que ejercen tanto la imposición indirecta como los beneficios fiscales concedidos en los impuestos directos.

Si es así, entonces lo adecuado sería emplear un índice de imputación en función de la renta relativa.

En relación a este punto el problema se plantea por la oscuridad de la normativa del Concierto, respecto a como debe interpretarse *básicamente* en función de la renta.

De acuerdo con el trabajo que trata este asunto con mayor profundidad (Zubiri y Vallejo, 1995; pp. 73-75) el índice de imputación fijado inicialmente estaba a medio camino entre la población relativa y renta relativa del País Vasco, en el momento en que se reinstauró el sistema foral.

Llama la atención que en los casi treinta años transcurridos desde la fijación del valor inicial, el índice de imputación no haya variado; más aún, ha vuelto a ser prorrogada su aplicación para la determinación de Cupo quinquenal 2007-2011.

■ 3.3.2. *Variables asociadas al cálculo del Cupo Líquido*

Si ponemos en relación las correcciones que se practican sobre el cupo Bruto para calcular el cupo líquido (que es la magnitud clave para determinar la transferencia de la Hacienda foral a la central) con la teoría del Federalismo fiscal, veremos que existen diversos puntos de conexión con la articulación de las competencias de estabilización económica y ajustes fiscales, según el patrón elegido de descentralización tributaria (el Concierto impositivo, en nuestro caso).

■ 3.3.2.1. *Compensación por déficit*

La compensación por déficit se ha practicado como deducción del Cupo desde los inicios de la Hacienda Foral, tras la etapa democrática, y su forma de instrumentación no ha

variado a lo largo del tiempo. Se ha deducido la compensación por déficit del Cupo bruto, para obtener el Cupo líquido, que es la magnitud relevante, puesto que indica el importe de la transferencia vertical ascendente de la Hacienda foral a la central (recuérdense las expresiones [3] y [4] del apartado 2.3.2.2).

Hay que subrayar desde el principio que de las distintas compensaciones que se aplican sobre el Cupo Bruto, el déficit tiene una naturaleza diferente y además es el elemento de mayor importancia cuantitativa.

Las compensaciones por ingresos no tributarios e impuestos no concertados tienen como finalidad deducir cantidades que la Hacienda central obtiene por recaudación directa en el territorio foral y que, al estar fuera del ámbito del concierto, suponen una parte del coste de los servicios de titularidad estatal financiada por esta vía directa²⁷¹.

En el caso de la compensación por déficit —D—, una racionalización económica de esta partida, desde la óptica de la teoría del Federalismo fiscal, lleva a argumentar que la compensación por déficit es el instrumento utilizado para que la Hacienda foral coopere en las tareas de estabilización económica, en concreto llevando a cabo una política presupuestaria del mismo signo que la Hacienda central, en relación con su aportación para financiar los bienes públicos nacionales.

Al deducir, aplicando el índice de imputación al déficit D, nos encontramos con que si la Hacienda central practica una política expansiva y registra un déficit de cuantía determinada, a la vez está reduciendo el Cupo y dejando más recursos en manos de la Hacienda foral y por tanto, induciéndola a hacer también política de estabilización expansiva, por el importe (i.D).

Si la Hacienda central decide hacer una política restrictiva de la demanda y registra un superávit de cuantía S, induce también a la Hacienda foral a practicar política restrictiva, porque le drena recursos vía un mayor Cupo²⁷², tal como se desprende de la expresión [4].

Además del modo en que el déficit o superávit registrado en la financiación de los bienes públicos nacionales incide, vía Cupo, en los recursos disponibles para la Hacienda foral, existe un segundo canal de transmisión de la política de estabilización nacional hacia la Hacienda foral. Se trata en este caso de la parte del objetivo de estabilidad fijado para las

²⁷¹ Puede encontrarse un cierto paralelismo con estas compensaciones, para determinar el «coste neto» de los servicios de titularidad estatal y la deducción de las tasas asociadas a servicios transferidos, en la metodología del coste efectivo aplicada en las Haciendas de régimen común, para determinar el coste efectivo de los servicios de titularidad autonómica.

²⁷² Que la compensación puede tener signo positivo o negativo resulta evidente, según lo que determina la normativa del Concierto, que en el vigente dispone en el artículo 56.uno, letra c) de la Ley 12/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico que se deducirá del Cupo «La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado, en la forma que determine la Ley del Cupo. Si existiera superávit, se operará en sentido inverso».

Haciendas autonómicas que corresponde a la Hacienda foral, objetivo que debe acordarse en la Comisión Mixta del Cupo, de acuerdo con la Ley orgánica Complementaria de la Ley General de estabilidad presupuestaria y el principio de colaboración en los objetivos de estabilidad presupuestaria que se enuncia en la Ley del Concierto de 2002.

Teóricamente, se trataría ahora de determinar cual es el déficit (superávit) que resulta admisible en la financiación de los gastos que son competencia de la Hacienda foral.

En este punto, hay que mencionar que, durante la primera etapa de aplicación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP), la Hacienda foral fijaba sus objetivos de déficit autonómico mediante negociación bilateral con la Hacienda central, mientras que a las CC.AA de régimen común se les aplicaba un sistema de coordinación multilateral, instrumentado a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF).

Posteriormente, la reforma de la LGEP de 2006 instauró también el bilateralismo para las CC.AA de régimen común, desapareciendo la anterior diferencia.

Sobre el modo en que se instrumenta la participación de la Hacienda foral en las tareas globales de estabilización económica, hay que hacer tres observaciones críticas.

1º) La crítica principal aquí es que en vez de hacer lo que establece la normativa del Concierto, es decir, tomar el déficit (superávit) que figura en los Presupuestos Generales del Estado y deducir (añadir) una parte del Cupo, se parte de cifras absolutamente dispares y que no tienen relación alguna con las presentadas en los PGE. Por tanto, se está incumpliendo lo que establece la normativa del Concierto en este punto²⁷³.

En buena lógica, el déficit entendido como Capacidad/Necesidad de Financiación, que es el concepto utilizado con carácter general en la literatura económica, por la Unión Europea y también en los PGE, sería el concepto clave a manejar.

En vez de ello, el déficit utilizado para practicar la compensación de Cupo es un concepto oscuro, que sólo puede obtenerse indirectamente, realizando los cálculos oportunos para deducir implícitamente como se ha llegado al importe consignado en las leyes del Cupo, que como puede apreciarse en el Cuadro nº 7, difiere ampliamente del que se presenta en los PGE de 2007 y en las cuentas de las Administraciones públicas para 2002.

A partir de los datos de los PGE de los respectivos ejercicio, puede deducirse que el «concepto de déficit» utilizado para el cálculo del Cupo se define implícitamente como la

²⁷³ Como hemos visto, el Concierto vigente alude textualmente a que podrá compensarse el «déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado, en la forma que determine la Ley del Cupo. Si existiera superávit se operará en sentido inverso». Permite, por tanto determinar en que modo se calcula la parte imputable al País Vasco del déficit o superávit (lógicamente, parece que por aplicación del índice de imputación del Cupo), pero no alterar la base de partida, que debe ser el déficit o superávit que figure en los Presupuestos Generales del Estado.

Cuadro 7

DISCREPANCIA EN LOS CONCEPTOS DE DÉFICIT (Millones de €)

EJERCICIO	DÉFICIT CONSIGNADO EN LOS PGE CAPACIDAD (+)/NECESIDAD (-) DE FINANCIACIÓN	IMPORTE DEL DÉFICIT(-) O SUPERÁVIT (+) APLICADO EN LAS LEYES DEL CUPO
2002	-3.312,00	-32.916,36
2007	2.176,47	-40.872,26

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos del Informe Económico-Financiero de los Presupuestos Generales del Estado o Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca.

diferencia entre el total de gastos, corrientes de capital y financieros (capítulos 1 a 9) de los PGE, menos los ingresos de los capítulos 1a 8 de los PGE.

Al utilizar como medida del déficit para el cálculo del cupo líquido la deuda total emitida en cada ejercicio, en vez de alguno de los conceptos de déficit con significación económica (Necesidad o Capacidad de Financiación, que es el generalmente utilizado en las comparaciones internacionales y el empleado en la Unión Europea para la aplicación del Protocolo de Déficit Excesivo o, alternativamente, Déficit Primario, o Déficit Ajustado Cíclicamente) resulta imposible encontrar una justificación coherente al procedimiento de cálculo.

Como quiera que los presupuestos siempre están contablemente equilibrados, este procedimiento de cálculo, además de carecer de justificación económica conduce al absurdo, puesto que jamás podría existir un superávit.

Resulta así que lo teóricamente previsto en el Concierto Económico, respecto a que el Cupo bruto se minora cuando en los PGE existe déficit y se incrementa en el caso de superávit, sólo opera en una dirección, puesto que el segundo de los casos citados no puede darse nunca, ya que de acuerdo con el método de cálculo utilizado, no puede existir superávit.

Por tanto, los dos defectos principales achacables al modo en que se efectúa la compensación por déficit son el de su falta de transparencia y el incumplimiento de lo dispuesto en la Ley del Concierto, debido a que se hace imposible la existencia de superávit, con lo que un procedimiento que debía operar en las dos direcciones (reducir el cupo bruto en caso de déficit y aumentarlo en el de superávit) sólo opera en una de ellas.

2º) El pacto quinquenal de las leyes de Cupo sólo toma en cuenta el signo de la política de estabilización para determinar el cupo del año-base, mientras que en los restantes años, independientemente de que cambie el ciclo (y con ello, el signo de la política de estabilización) el Cupo se determina aplicando el índice de actualización y sin tener en cuenta el déficit/superávit de cada año. Puede producirse así importantes efectos financieros, que no están justificados por la conexión del sistema foral con las tareas de estabilización económicas.

Cuadro 8

EVOLUCIÓN DE LAS DISTINTAS MEDIDAS DE DÉFICIT. CUPO QUINQUENAL 2002-2006 (Millones de €)

	2002	2003	2004	2005	2006
Déficit cupo (cálculo anual)	-32.916,36	-51.168,41	-46.207,21	-33.788,78	-34.077,28
Déficit cupo (índice de evolución) (b)	-32.916,36	-34.700,09	-37.088,05	-40.429,72	-44.379,64
Déficit PGE (-NF/+CF)	-3.312	-2.180	-9.342	3.452 (P)	7.070 (A)

(P) Provisional / (A) Avance / (b) Índice de actualización del Cupo provisional.

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca 2005, Ministerio de Hacienda Informe Económico financiero de los PGE e Intervención General del Estado Avance de la Actuación Presupuestaria del Estado durante 2006.

En la situación actual, estamos suponiendo implícitamente que se da un componente cíclico en el déficit, que las fases expansivas y recesivas están acompasadas a la evolución temporal quinquenal con la que se pacta el Cupo y que los puntos de cambio de tendencia cíclica en la evolución económica suceden los mismos años de la renegociación del Cupo, todo lo cual constituye una serie de supuestos heroicos de muy difícil realización práctica.

Por lo tanto, el mecanismo de participación de las Haciendas forales en las tareas de estabilización económica del gobierno central parece bastante tosco y mejorable, simplemente recalculando anualmente el cupo, según el déficit /superávit del ejercicio.

3º) No existe la necesaria conexión entre el procedimiento negociador que conduce a fijar el tramo de déficit autonómico asignado al País Vasco y el mecanismo aplicado para asignar el objetivo de estabilidad presupuestaria a cada una de las CC.AA de régimen común. Hay que mencionar, sin embargo, que en este caso la falta de transparencia del procedimiento va más allá de la Hacienda foral y supone un defecto generalizado en las actuaciones de coordinación del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

■ 3.3.3. Evolución del Cupo durante el quinquenio

A partir del Cupo del año base de cada quinquenio, el del resto de años se obtiene haciendo evolucionar el cupo del año base de acuerdo con un índice de evolución que depende de la variación registrada en la recaudación estatal por tributos concertados (excluidos los susceptibles de cesión a las CC.AA) respecto a la recaudación por los mismos conceptos en el año base.

Como el índice depende de la evolución de los ingresos impositivos de la Hacienda central y no de la Hacienda foral, a partir de este hecho se ha formulado la teoría del «riesgo unilateral», que en opinión de sus autores, sería la característica principal del sistema

foral y la que lo justificaría en buena medida (Lámbarri y Larrea, 1991, pag 39; Lámbarri y Larrea, 1994, pp. 54-56 y 114-115).

La teoría del «riesgo unilateral» sostiene que dado que la contribución vía Cupo para financiar las cargas no asumidas depende de variables exógenas, la Hacienda foral asume íntegramente el riesgo de gestión de una Hacienda Pública plenamente competente en su territorio. De ahí vendría la justificación del posible margen financiero que pudiera obtener.

Desde la perspectiva de la teoría del Federalismo Fiscal, que una determinada Hacienda deba soportar las consecuencias recaudatorias de sus decisiones fiscales es algo plenamente coherente con el principio de equivalencia fiscal (Olson, 1966), que exige que la presión fiscal soportada en un territorio sea equivalente al nivel de servicios públicos ofrecido y que cada nivel de Hacienda soporte las consecuencias recaudatorias de las medidas fiscales adoptadas de modo autónomo. Esto debe cumplirse tanto para los bienes públicos locales, ofrecidos por la Hacienda regional y pagados a través de los impuestos concertados retenidos²⁷⁴ como para los bienes públicos nacionales, procedentes de la Hacienda central y financiados vía cupo.

Desde esta perspectiva, por tanto, no puede hablarse propiamente de riesgo, sino simplemente de aceptar las consecuencias financieras de un sistema de Hacienda descentralizado.

Desde una perspectiva distinta, para que exista un verdadero riesgo debe existir una aleatoriedad de resultados que afecte a la recaudación de modo importante.

Sin negar la importancia de la gestión tributaria y la repercusión de los cambios normativos sobre la recaudación de la Hacienda foral, no puede olvidarse que sobre la variable clave en términos recaudatorios (la capacidad fiscal relativa del País Vasco en relación a la capacidad fiscal media en España) no existe incertidumbre, salvo que nos refiramos al muy largo plazo.

Existiría realmente riesgo unilateral si, de forma aleatoria, hubiese que gestionar el sistema foral aplicándolo a un territorio cuyo nivel de renta fuese obtenido al azar entre todas las regiones de España. Obviamente, esto no es así y el sistema foral se aplica a un territorio cuya renta per cápita ha estado situada en torno al 115-130% de la renta media nacional. De ahí que la capacidad recaudatoria de la Hacienda foral la coloca en una posición ventajosa, incluso admitiendo posibles deficiencias de gestión o una normativa fiscal más generosa, puesto que en cualquier escenario realista dichos factores tendrían que ser de enorme peso para contrapesar el diferencial de renta per cápita a su favor.

²⁷⁴ De modo similar, en la Hacienda de las CC.AA de régimen común, que disponen de una cesión de tributos mucho más restringida que la que proporciona el concierto impositivo, su Fondo de Suficiencia, (positivo o negativo) se determina a partir de las tarifas de referencia en el momento de la cesión, de modo que toda modificación de la normativa tributaria decidida por la Comunidad supone una mayor (menor) recaudación, para la Hacienda regional.

En todo caso, el índice de evolución debería ser equivalente en su aplicación al que rige para el resto de Haciendas autonómicas.

Si nos referimos al período posterior a 2002, en que han entrado en vigor tanto el sistema de régimen común actualmente vigente como el Concierto Económico actual, si que existen argumentos para reconsiderar el índice de evolución aplicado, si bien por motivos distintos a los del llamado «riesgo unilateral».

En la evolución del Cupo habría que *evitar cualquier el riesgo diferencial, respecto al que puedan soportar otras Haciendas autonómicas*, porque en un planteamiento global de las tareas redistributivas y la solidaridad regional, si la participación de la comunidad foral, vía determinación del Cupo, en las actividades redistributivas del Estado es una muestra de su implicación en la solidaridad con otras regiones, también debería recibir, a su vez, el apoyo de la solidaridad del resto de territorios.

En concreto, podríamos proponer que se aplicara, para la evolución del Cupo, las mismas reglas que se han pactado desde 2002 para la evolución del Fondo de Suficiencia de las CC.AA de régimen común²⁷⁵.

Desde 2002 se admite que haya CC.AA que tengan un Fondo de Suficiencia (FS) negativo. En ese caso, si $FS < 0$, la situación presenta cierto paralelismo con el caso foral.

Para el caso de las CC.AA comunes que presenten un FS negativo, para hacer evolucionar su importe en sentido dinámico, se compara el índice de evolución de los impuestos equivalentes a los cedidos a las CC.AA comunes, en valor nacional (ITEn) y regional (ITEr).

Si se da que $ITEn < ITeR$, el FS negativo varía de acuerdo con ITEn.

Por el contrario, si se invierte el signo de la anterior desigualdad y $ITEr < ITEn$, entonces el FS varía según ITeR. Ello significa que las CC.AA con un FS negativo gozan de una cierta ventaja financiera, puesto que pueden retener sus ventajas recaudatorias, cuando la evolución regionalizada de los tributos cedidos es superior al incremento nacional, mientras que en caso contrario su FS sólo se incrementa en el mismo porcentaje que la recaudación realmente obtenida por tributos cedidos. Es decir gozan de un mecanismo de seguro ante un mal comportamiento de la recaudación regional. Un principio de igualdad de trato supondría hacer evolucionar el Cupo de año base de acuerdo con las reglas anteriores, evitando así el llamado «riesgo unilateral».

²⁷⁵ Es importante señalar aquí que la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 entraría en colisión con esta propuesta, puesto que significaría que no se daría el requisito de autonomía económica y financiera, necesario para que el ejercicio de la autonomía normativa foral en el impuesto de sociedades no sea considerado entre las ayudas públicas distorsionadoras de la competencia. Véanse los apartados 131 a 137 de la mencionada Sentencia.

■ 3.3.4. Ajustes impositivos

En el apartado anterior hemos señalado que las compensaciones y ajustes practicados en el CB para obtener el CL tienen por finalidad deducir del importe del Cupo cantidades recaudadas por la Hacienda central, pero que son imputables a la Hacienda foral, por corresponder a tributos concertados y haber sido soportadas por contribuyentes residentes en territorio foral.

Sin embargo, el mecanismo compensatorio y de ajuste aplicado en el Cupo Bruto no ha sido siempre idéntico, puesto que desde 1989 se ha desgajado de él el ajuste por IVA, al que se añadió en 1997 (fecha de concertación de los Impuestos Especiales) un mecanismo similar para ajustar territorialmente la recaudación de los diversos II.EE.

Hay que mencionar que durante el trienio 1986- 1988 el Ajuste por IVA se practicaba directamente del Cupo, para pasar después a convertirse en una transferencia directa de la Hacienda central a la foral.

■ 3.3.4.1. Ajuste por IVA

Teóricamente, la finalidad del ajuste por IVA es que cada Hacienda se quede con el impuesto pagado por los consumidores residentes en su territorio.

Siendo un espacio abierto económicamente el territorio europeo y recaudándose el impuesto de los sujetos pasivos del tributo (profesionales y empresarios), distintos de los contribuyentes últimos, los consumidores²⁷⁶, el objetivo es que la Hacienda foral se quede con el IVA pagado por los consumidores residentes en territorio foral.

Como hemos visto, para ello, el IVA efectivamente recaudado es objeto de un doble ajuste. Por un lado, se le añade la parte imputable a los consumidores forales del IVA recaudado en Aduanas, que recauda exclusivamente la AEAT. Además, se le añade (o deduce) la diferencia entre el consumo relativo correspondiente al País Vasco y su capacidad recaudatoria relativa, medida a través del parámetro (b).

Concretamente, el parámetro (b) del ajuste, que trata de recoger la recaudación obtenible por la Hacienda foral, en realidad, tal como está definido, lo que recoge es su base imponible relativa.

Sólo suponiendo igual tipo efectivo por IVA en territorio foral y común (que podrían diferir por la distinta estructura del consumo) e igual eficacia gestora (la AEAT y la Hacen-

²⁷⁶ El mecanismo de ajuste supone que la repercusión legal del IVA al consumidor final coincide con su incidencia económica, lo cual sólo es cierto si la función de demanda fuese inelástica o la de oferta perfectamente elástica.

da foral tienen el mismo éxito en la reducción del fraude), podemos asimilar (b) al impuesto que puede recaudar la Hacienda foral y, al compararlo con (a), el impuesto pagado por los residentes en territorio foral, practicar el ajuste por IVA.

De los ajustes posibles sobre (b), sólo se practica el relacionado con la eficacia gestora, pero éste se hace de una forma incorrecta. De acuerdo con la teoría del Federalismo fiscal, en un contexto de descentralización impositiva con gestión encomendada a dos Administraciones Tributarias distintas, deberíamos introducir mecanismos para incentivar la buena gestión recaudatoria.

En consecuencia, si se quiere tener en cuenta y fomentar la eficacia gestora, lo que debe hacerse es castigar a la Hacienda menos eficaz y hacerle sufrir las consecuencias de su mala gestión.

Como el ajuste por IVA del mercado interior puede ir de la Hacienda central a la foral —cuando el valor de $(a - b) > 0$ — o aplicarse en sentido inverso —caso de $(a - b) < 0$ —, para no favorecer a la Hacienda que recibe las transferencias, cuando ésta sea la menos eficaz, habría que utilizar como base del ajuste para el IVA de operaciones interiores, la elevación a total nacional de la base de la Hacienda receptora del ajuste²⁷⁷.

Sin embargo, al analizar la situación actual, probablemente haya que matizar el juicio anterior, debido a que el no haber revisado, en veinte años, el valor de los parámetros (a) y (b) hace que el signo de las transferencias esté predeterminado y siempre sea la Hacienda central la pagadora.

A cambio de pagar siempre, se le concede el beneficio de elevar a total nacional la recaudación de la Hacienda menos eficaz, para que pague una cantidad menor.

Dada la enorme magnitud de la base de ajuste por IVA, el hecho de no actualizar el valor de los parámetros (a) y (b) hace que pequeñas variaciones originen efectos financieros de enorme magnitud, por la ya citada amplitud de la base de ajuste y por aplicarse anualmente.

Adicionalmente, al no calcularse los valores actualizados de los parámetros (a) y (b), también estamos sujetos a errores de medida de la eficacia gestora, por comparar resultados recaudatorios elevados a total nacional a partir de una medida desfasada de la recaudación potencial²⁷⁸.

El cálculo no transparente y actualizado del parámetro de consumo relativo supone dos problemas.

²⁷⁷ Así, si la Hacienda receptora es la más eficaz en la gestión del IVA, recibe mayores transferencias y tiene un incentivo a la buena gestión. Si fuera menos eficaz, recibiría menores transferencias.

²⁷⁸ Recuérdesse que la comparación de eficacia gestora se hace elevando al total nacional la recaudación por IVA de la Hacienda foral y central, aplicando los parámetros (b) y $(1-b)$.

1º) El no cumplimiento o, como mínimo, la contradicción respecto a los dispuesto en las leyes del Cupo, que teniendo como referencia un período quinquenal, por un lado señalan que el ajuste por IVA se realizará de acuerdo con el valor del consumo relativo, que forzadamente debe ser el referido a ese período y por otra establecen, sin dar ninguna justificación, que dicho valor, para el quinquenio de referencia, será el 6,875%.

La justificación que se da indirectamente en otros documentos, respecto a que «este valor no ha variado a lo largo de los años, dada la estabilidad de este indicador y la incertidumbre financiera que supondría introducir revisiones anuales, fruto de arduas negociaciones» (OCTE, 2007, pag, 106) no parece en absoluto convincente, porque, en primer lugar, el reparto interno del ajuste por IVA entre las Diputaciones Forales de los distintos Territorios Históricos se hace según coeficientes horizontales que varían cada año, según indica la misma publicación (OCTE, 2007, pag. 193) y, en segundo lugar, la incertidumbre financiera no impide la actualización, anual o quinquenal de los coeficientes de ajuste de la recaudación por impuestos especiales o del importe del volumen de operaciones en el IS.

2º) La falta de homogeneidad respecto al mecanismo aplicado a las Haciendas de régimen común para su participación en el IVA (INE, 2006), como tributo parcialmente cedido.

Observando los valores del consumo relativo de las CC.AA de régimen común puede apreciarse como en el período 2002-2005 se han producido cambios en el consumo relativo, cambios que indudablemente han tenido que afectar también al País Vasco, pero que en este caso no se han traducido en nuevos valores para el parámetro (a) de ajuste por IVA.

■ 3.3.4.2. *Ajuste por impuestos especiales*

En este caso, el funcionamiento actual del Sistema Foral parece, en general, adecuado, dado que los parámetros de ajuste se rectifican siempre que el valor real del ejercicio difiera del valor inicial en más del 7% (hidrocarburos) o del 10% (bebidas alcohólicas).

En el caso del impuesto especial sobre el tabaco, al calcularse el ajuste anualmente, tampoco sería necesario practicar correcciones.

Podría cuestionarse el sentido de mantener separadamente las Compensaciones Financieras por II.EE, que caso de tener algún sentido, deberían ser incorporadas al mecanismo general de ajuste por II.EE.

■ 3.3.4.3. *Ajuste por impuestos directos concertados*

El ajuste por impuestos directos concertados se aplica respecto a las retenciones de funcionarios estatales y empleados en régimen de contrato laboral o administrativo del

Estado que sean residentes en el País Vasco, así como por las retenciones sobre el capital mobiliario correspondientes a emisiones de deuda pública y empréstitos del Estado y CC.AA de régimen común cuyos tenedores tributen en territorio foral.

La lógica de este ajuste es que, siendo contribuyentes por IRPF en territorio foral ciertos contribuyentes que perciben rentas de las enumeradas anteriormente, contra la cuota líquida que les corresponde pagar acreditan las retenciones soportadas, para determinar la cuota diferencial a ingresar. Dado que las rentas anteriormente mencionadas son objeto de retención por parte de la Hacienda central, el ajuste trata de compensar esta circunstancia.

Puesto que la lógica del ajuste anterior es que en la imposición personal se tributa en el lugar de residencia, pero las rentas pueden proceder de cualquier territorio (común o foral), su aplicación exigiría un ajuste bidireccional, puesto que también habrá residentes en territorio común que obtengan rentas del trabajo, profesionales o del capital mobiliario que tengan como origen servicios prestados o deuda y empréstitos públicos de territorio foral.

Sin embargo, el ajuste por impuestos directos se practica modo unidireccional, compensando a la hacienda foral por las retenciones de trabajo y capital mobiliario recibidas por la hacienda central, pero sin compensar a la Hacienda central por las retenciones practicadas en idénticos supuestos por la Hacienda foral y compensadas en la cuota líquida declarada en territorio común.

■ 3.3.5. *Otras cuestiones*

■ 3.3.5.1. *Concertación del Impuesto de Sociedades y actualización de la cifra de negocios*

En el caso de la asignación del IS, que está concertado con la Hacienda foral al 100% y con competencias normativas, un examen desde la teoría del Federalismo fiscal llevaría a cuestionar su concertación, dado que se trata de un impuesto sobre una base imponible móvil, que puede plantear problemas de deslocalización (Musgrave, 1983), además de las dudas sobre su incidencia y las dificultades para atribuir la recaudación a una u otra Hacienda, derivadas en buena medida de las incertidumbres acerca de su incidencia final.

Un primer asunto que llama la atención en relación con el impuesto de Sociedades (IS) es que en él no se aplica ningún mecanismo de ajuste a la recaudación, del tipo del que hemos visto para el IVA.

Como es bien sabido, existe un debate acerca de cual es la incidencia del IS, que sólo recae sobre los propietarios del factor capital en caso de no traslación del impuesto, pudiendo recaer también sobre los consumidores si se traslada hacia delante vía precios o sobre los asalariados, en el supuesto de traslación hacia atrás, reduciendo los salarios reales. En los estudios empíricos sobre incidencia impositiva estas tres hipótesis suelen combinarse

para medir la incidencia del impuesto. Sin embargo, desde el primer concierto impositivo post-constitucional el IS ha estado concertado, pero sin aplicarse en el ningún ajuste a la recaudación.

En esta situación, se convierte en un asunto clave la determinación de los criterios por los que las empresas declaran por IS a la Hacienda foral o la central, puesto que esta recaudación no es objeto de ajuste y se traduce en los recursos finales obtenidos por este tributo.

De acuerdo con los criterios del Concierto de 1981, las empresas que operan exclusivamente en territorio vasco o común tributan a la correspondiente Hacienda foral o central.

Siendo este supuesto muy infrecuente, en la mayoría de los casos lo relevante es determinar la cifra de negocios. La determinación de la cifra de negocios seguía un complejo mecanismo, en el que se ponderaban, con porcentajes variables, según el tipo de actividad²⁷⁹, la fabricación (Valor contable del inmovilizado), el lugar de gestión y dirección y las ventas.

Las dificultades de aplicación de la cifra relativa de negocios llevo a modificar este criterio en 1993, sustituyéndola por el volumen de operaciones.

Desde el concierto de 2002, tributan por IS a la Hacienda foral las entidades con domicilio social en el País Vasco, si su volumen de operaciones no excede de 7 millones de €, las que operen exclusivamente en territorio foral, independientemente de su domicilio social y volumen de operaciones y las que tengan domicilio social en territorio foral y excedan los 7 millones de € de volumen de operaciones, siempre que no realicen en territorio común un porcentaje igual o superior al 75% de sus operaciones.

Merece la pena comentar que, a diferencia del índice de imputación o del consumo relativo para el ajuste por IVA, que han quedado «congelados» durante treinta y veinticinco años, respectivamente, la cifra que marca el umbral para tributar a la Hacienda foral se ha actualizado en repetidas ocasiones.

Estando fijada primeramente en 300 millones de pesetas, se elevó en 1997 a 500 millones de pesetas, a 6 millones de € en 2002 y a 7 millones de € en 2007.

Además, en la disposición Adicional Sexta del concierto de 2002 se establece que la cifra del volumen de operaciones *será actualizada al menos cada cinco años*, lo cual efectivamente ha sucedido.

Se comprueba así de nuevo la falta de coherencia de los mecanismos de actualización de las variables utilizadas para determinar el cupo y otros ajustes financieros e impositivos del sistema foral. Algunos permanecen invariables durante veinte o treinta años, pese al cambio del valor de la magnitud económica de referencia (índice de imputación y renta

²⁷⁹ El artículo 19 de la Ley 12/1981 concreta estos aspectos.

relativa y ajuste por IVA y consumo relativo), otros se ajustan anualmente, como los índices de los impuestos especiales, cuando las diferencias exceden el 7% o 10% y finalmente, otros se actualizan al menos cada cinco años, como el caso del IS que acabamos de examinar.

Un segundo asunto, relacionado con el punto anterior, es que los criterios para atribuir la tributación por IVA coinciden, en cuanto a límite de operaciones, con los utilizados para el IS, de lo cual resulta que las empresas que tributan por IVA a la Hacienda foral han visto crecer en varias ocasiones el volumen de operaciones que marca el umbral de tributación, mientras que, paralelamente, no cambiaba el valor del parámetro de base imponible relativa, para calcular la recaudación teórica por IVA de la Hacienda foral.

■ 3.3.5.2. *Transparencia y rendición de cuentas*

Una de las principales ventajas de la solución federal es el aumento esperado en la transparencia de las actuaciones del sector público y una rendición de cuentas más rigurosa, al estar situados los gobernantes más próximos a sus contribuyentes/usuarios de servicios. Sin embargo, el mero hecho de la descentralización no va seguido automáticamente de un aumento en los niveles de transparencia.

La preocupación cada vez mayor de los gobiernos y los Organismos internacionales por la transparencia ha llevado a la publicación de códigos de transparencia, en los que se detallan los requisitos que deben cumplirse para que ésta sea efectiva (FMI, 2001).

Si aplicamos dichos requisitos al funcionamiento del Sistema Foral, se aprecian dificultades importantes para que los ciudadanos puedan acceder con transparencia a la información relevante y exigir rendición de cuentas al respectivo gobierno.

El sistema, como hemos visto, es excesivamente complejo en su diseño y podría ser simplificado y sistematizado. En este sentido, las expresiones teóricas que determinan los Cupos Bruto y Líquido podrían refundirse sin pérdida de claridad. Hay, sin embargo, un grave problema de transparencia, que impide conocer como se determinan las cargas asumidas que se restan. También existe un problema semejante respecto a la compensación por déficit, como hemos visto.

La falta de sistematización puede apreciarse en diversos aspectos relacionados con los ajustes impositivos. Por un lado, algunos ajustes se restan directamente para determinar el Cupo Líquido (el ajuste por impuestos directos), mientras que otros se hacen al margen del Cupo (IVA e impuestos especiales). De otro, algunos ajustes son aplicados con valores anuales (tabaco) o ajustados si la variación de los parámetros iniciales excede cierto umbral (7% en hidrocarburos y 10% en bebidas alcohólicas), mientras que por el contrario el ajuste más relevante, el del IVA, mantiene sus parámetros desfasados durante décadas (de 1986 a 2011, el índice de consumo relativo y de 1993 a 2011 el de base imponible relativa).

Los problemas de transparencia, que han afectado históricamente al Sistema Foral (Zabala, 1927: 168) son apreciados también en el momento actual por el Tribunal de Luxemburgo, que en su reciente Sentencia de 11 de septiembre de 2008 alude a lo complejo del mecanismo y al carácter político de las negociaciones, decidiendo remitir de nuevo el asunto a los Tribunales nacionales, para que aprecien si existe realmente autonomía económica y financiera (apartados 125 y 127 de la Sentencia).

Falta transparencia en los datos relevantes y explicación sobre los mismos, especialmente por parte de la Hacienda central²⁸⁰.

■ 4. ESTIMACIÓN DE UN CUPO AJUSTADO A LA TEORÍA DEL FEDERALISMO

■ 4.1. Elementos a corregir

De acuerdo a lo expuesto en los apartados anteriores, el sistema de determinación de los Cupos quinquenales a pagar por la Hacienda foral vasca y el resto de flujos financieros (especialmente, el ajuste por IVA) adolece de varios problemas de coherencia con la teoría clásica del Federalismo.

De forma resumida, el siguiente Esquema 3 indica cuáles son los elementos del sistema foral que tienen problemas de diseño y cuál sería su resultado respecto a la posición

Esquema 3

ELEMENTOS DEL SISTEMA FORAL A CORREGIR

ELEMENTO DEL SISTEMA	REPERCUSIÓN EN LA HACIENDA FORAL
Valoración cargas asumidas	+
Índice de imputación	+/-
Compensación por déficit	+
Consumo relativo ajuste IVA	+/-
Base operaciones interiores ajuste IVA	+/-
Ajuste por impuestos directos	+
Índice evolución cupo	-/=
Actualización cifra de negocios en IS	+

²⁸⁰ La información sobre financiación territorial referente a Haciendas forales que aparece en el Informe Económico Financiero de los Presupuestos Generales del Estado es muy pobre y contrasta con la mayor claridad y amplitud de datos que contiene el Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca.

financiera de la Hacienda foral (un signo más indica que ésta recibe más recursos y un signo menos lo contrario).

De acuerdo con lo anterior, la valoración más generosa de las cargas asumidas (respecto al método del coste efectivo), la compensación por déficit (que aunque en teoría admite el signo contrario de darse un superávit, tiene un método de cálculo que hace que siempre se reste como compensación) y la ampliación de la cifra de negocios para tributar a la Hacienda foral por IS son elementos que actúan siempre a favor de la Hacienda foral, así como el ajuste por impuestos directos, que se aplica de modo unidireccional.

Por el contrario, el índice de imputación para calcular el cupo, y los índices de consumo relativo y base imponible relativa utilizados para calcular el Cupo pueden tener un impacto favorable (+) o desfavorable (-) para la Hacienda foral, según que las magnitudes vigentes en cada momento estén por encima (índice de consumo relativo) o por debajo (índice de imputación y base imponible relativa de IVA) de las acordadas para cada período quinquenal del Cupo.

Respecto a la base de recaudación por operaciones interiores aplicada para el ajuste del IVA, la actual situación de elección de la base más reducida perjudica la hacienda foral, si su índice de consumo excede a la base imponible relativa y su eficacia gestora es mayor.

■ 4.2. Período de estimación

El período de estimación que utilizaremos será el de 2002-2006, debido a un doble motivo:

- 1º) Es el que resulta de mayor interés, por estar relacionado con el vigente Concierto Económico, cuya vigencia arranca de 2002
- 2º) La disponibilidad de datos también aconseja la elección de este período, especialmente en lo referente a los datos de formación bruta de capital fijo, que la Contabilidad Regional del INE sólo ofrece desde el año 2000.

Dado que nuestra pretensión es ofrecer una estimación lo más fiable posible, hemos adoptado una estrategia conservadora, evitando en lo posible el uso de datos no oficiales o las estimaciones propias o indirectas de magnitudes y utilizando solamente cifras publicadas por fuentes oficiales, lo cual aconseja también limitarnos al período más reciente.

Como consecuencia de lo anterior, algunas de las variables que teóricamente deberían ser objeto de corrección no han sido incluidas en la estimación, debido a las dificultades de realizar un cálculo fiable para ellas, con los datos disponibles.

Este es el caso de la sobrevaloración de las cargas asumidas, respecto a las cuales se plantea una doble incógnita.

En primer lugar, conocer cuáles con las partidas de gasto estatal que se deducen como carga asumida, para comprobar si está justificada su deducción en este período²⁸¹ y, en segundo lugar, calcular el valor a deducir si se hubiera utilizado el método del coste efectivo, en vez de haber restado la asignación presupuestaria íntegra.

En segundo lugar, el ajuste por impuestos directos retenidos a residentes en territorio común por la Hacienda foral y no reintegrados a la Hacienda central, que es quien ve reducida su recaudación al acreditarlos contra las cuotas íntegras de los correspondientes impuestos. Al no haber encontrado un criterio adecuado para deducir una parte de las retenciones de rentas del trabajo y el capital mobiliario, se ha optado por no efectuar este ajuste.

Finalmente, en el cálculo de los Cupos realmente satisfechos hemos visto como se ampliaba el importe para tributar a la Hacienda foral, en el caso de sociedades con domicilio en territorio foral y volumen de operaciones que no excediesen un cierto umbral. La cifra de referencia inicial podría ser actualizada según el IPC o el deflactor del PIB y comparada con la realmente utilizada, pero aquí, de nuevo, es difícil encontrar un criterio razonable, a lo que se añade el problema de la probable traslación del impuesto y su incidencia final.

Por todo lo anterior, el importe de los cupos teóricos estimados puede considerarse un importe mínimo, que debería ampliarse si conociésemos con precisión los anteriores conceptos.

■ 4.3. Variables ajustadas

■ 4.3.1. *Índice de imputación*

Tal como hemos visto anteriormente, el índice de imputación debería ser determinado básicamente en función de la renta relativa del País Vasco.

Teniendo en cuenta además el principio constitucional de progresividad del sistema fiscal, podría pensarse en corregir la renta relativa al alza, cuando la renta per cápita del territorio foral sea superior a la renta media y reducirla en el caso contrario.

Sin embargo, teniendo en cuenta el efecto neutralizador sobre la progresividad de las deducciones fiscales al ahorro y la imposición indirecta, un índice de imputación proporcional a la renta parece lo más plausible.

En la práctica, han existido notables diferencias entre el índice de imputación utilizado para el cálculo del Cupo.

²⁸¹ Recuérdese que desde 2002 está completamente cedida la sanidad a las CC.AA de régimen común y que ello debería haber supuesto una reducción del valor de las cargas asumidas.

Cuadro 9

PIB RELATIVO E ÍNDICE DE IMPUTACIÓN DEL PAÍS VASCO (%)

AÑO	1981	1988	1992	1997	2002
PIB relativo	7,53	6,45	6,25	6,28	6,20
Índice imputación	—	6,24	6,24	6,24	6,24

Fuente: INE. Contabilidad Regional de España.

Hay que distinguir entre el primer Cupo, fijado específicamente para 1981 sin hacer referencia a ningún índice de imputación y el Cupo del año-base de los diferentes períodos quinquenales, cuyo índice de imputación se ha mantenido invariable en el 6,24%.

Las diferencias entre el índice de imputación (que según el Concierto debe determinarse básicamente en función de la renta relativa) y el PIB relativo del País Vasco han seguido una senda decreciente, tal como puede apreciarse en las cifras del Cuadro nº 9.

Observamos que hasta los años noventa del siglo XX el índice de imputación ha estado apreciablemente por debajo de su PIB relativo.

Sin embargo, el fuerte impacto que tuvieron las distintas reestructuraciones industriales de los años ochenta sobre la economía vasca y el crecimiento más intenso de otras economías regionales desde mediados de los noventa hicieron descender el valor de su PIB relativo.

En 2002, los dos valores eran prácticamente coincidentes, siendo inferior el PIB relativo²⁸² al índice de imputación y ese valor del 6,20 es el que utilizaremos en la estimación del Cupo teórico ajustado a la teoría del Federalismo.

■ 4.3.2. Compensación por déficit

En la compensación por déficit procederemos a aplicar exactamente lo que establece la normativa del Concierto Económico y Cupo; deducir el déficit que figure en los Presupuestos Generales del Estado y proceder en caso contrario, en caso de superávit.

Una segunda opción es el modo de practicar el ajuste por déficit; en el Cupo base y hacerlo evolucionar luego de acuerdo con el índice de evolución, o practicar el ajuste de acuerdo con las cifras anuales de déficit/superávit.

Aunque en este caso parece poco adecuado evolucionar la cifra del déficit/superávit inicial, por los motivos que hemos analizado en el apartado 3.2.1 y que tienen que ver

²⁸² Es inferior este valor con los datos de la Contabilidad Regional de España Base 2000 (6,20) y ligeramente superior con la contabilidad Regional de España Base 1995 (6,31).

Cuadro 10

IMPORTE DE LA COMPENSACIÓN POR DÉFICIT (Millones de euros)

	2002	2003	2004	2005	2006
Déficit(-)/Superávit(+) PGE	-3.312	-2.180	-9.342	3.452	7.070
Déficit año base, actualizado según índice de evolución del Cupo	-3.312	-3.491	-3.731	-4.067	-4.465

Fuente: Intervención General de Estado. *Actuación Económica y financiera de las Administraciones Pública y Avance de la Actuación Presupuestaria del Estado durante 2006* Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi *Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca* y elaboración propia.

con las variaciones cíclicas de la política presupuestaria, utilizaremos ambas alternativas, dado que las reglas de cálculo del Cupo hacen evolucionar la cifra inicial a lo largo del quinquenio.

El Cuadro nº 10 recoge las cifras de la compensación por déficit en ambos supuestos.

■ 4.3.3. Ajuste por IVA

El ajuste a la recaudación por IVA, aunque ha recibido mucha menos atención que el cálculo del Cupo, tiene en la práctica casi tanta importancia cuantitativa como éste.

Como hemos analizado, el ajuste por IVA tiene dos componente; el ajuste por el IVA recaudado en Aduanas (gestionado exclusivamente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT) y el ajuste por operaciones interiores, donde se trata de compensar las posibles diferencias entre el IVA pagado por los contribuyentes residentes en cada territorio, foral o común y el IVA recaudado por las respectivas Administraciones Tributarias (Haciendas forales y AEAT).

En la determinación de estos ajustes se ha seguido la técnica de mantener inalterados los índices que miden el consumo relativo y capacidad recaudatoria relativa (analizados en el apartado 3.3.1) y de computar en valor anual el importe de las recaudaciones por importaciones o mercado interior.

Al igual que hemos visto en el PIB relativo del territorio foral, también la evolución de la economía regional producirá alteraciones en los índices utilizados para el ajuste del IVA. Dichas diferencias, aplicadas sobre una base de gran amplitud, como es la de la recaudación por IVA, pueden producir importantes efectos financieros, que deberían ser corregidos.

En un esquema de asignación impositiva con descentralización de la Administración Tributaria, como es el del caso foral, deberían introducirse incentivos a la gestión eficiente y comparar la eficacia recaudatoria. Ello no es posible en el caso de la recaudación por IVA

procedente de importaciones, donde sólo recauda una Hacienda, lo cual hace imposibles las comparaciones, pero sí puede aplicarse en el caso del IVA procedente de operaciones interiores.

■ 4.3.3.1. *Índice de consumo relativo*

Este índice hace referencia al consumo relativo de los residentes en el País Vasco respecto al resto de España, excluidas Canarias Ceuta y Melilla²⁸³.

El dato correspondiente a 2002, obtenido de la Contabilidad Regional de España, Base 2000, a partir del consumo final de los hogares [P3], nos arroja un valor relativo del 5,9262%, inferior al valor utilizado del 6,875%, valor fijado en 1986 y no modificado desde entonces. Si bien parece razonable mantener el dato para todo el quinquenio, dada la estabilidad del consumo y actualizarlo al comienzo de cada período quinquenal del Cupo, no parece admisible su mantenimiento durante décadas.

Utilizaremos, por tanto, el valor del 5,9262% para el ajuste por IVA del quinquenio.

Merece la pena señalar que este procedimiento supone una simplificación respecto al empleado para estimar el índice de consumo relativo de las CC.AA de régimen común (que tienen cedido durante este período el 35% del IVA correspondiente a su territorio, si bien sin capacidad de gestión), donde se pondera el gasto en los distintos tipos de bienes por el tipo de IVA aplicable y se procede también al reparto regional del IVA correspondiente a consumos intermedios, transferencias y FBCF de las Administraciones Públicas, así como del IVA correspondiente a ramas exentas y viviendas de nueva construcción (INE, 2006).

4.3.3.2. *Base imponible relativa y ajuste por IVA operaciones interiores*

La medición de la capacidad recaudatoria relativa correspondiente al gravamen por IVA del consumo interior parte de deducir de la base teórica por IVA (VAB del territorio, foral en un caso y España, menos Canarias, Ceuta y Melilla, en otro) el valor de la FBCF (dado que el IVA europeo es un IVA tipo consumo, que no grava los bienes de inversión) las exportaciones (que están exentas de IVA y no forman parte de la base imponible, al aplicarse el principio de destino fuera de la Unión Europea) y añadirle el importe de las operaciones intracomunitarias (las ventas a otros países de la Unión Europea, en las que sigue aplicándose el principio de origen).

²⁸³ Nótese que el ámbito de referencia es aquí más reducido, al estar excluidas Canarias, Ceuta y Melilla del ámbito de aplicación del IVA, mientras que en el índice de imputación la referencia era el total nacional.

El valor del anterior parámetro, calculado para 2002 con datos procedentes de fuentes estadísticas oficiales²⁸⁴, es del 6,8096%.

Por tanto, para elevar a total nacional la recaudación por IVA procedente del gravamen de operaciones interiores los parámetros (b) y (1-b) toma los valores 0,068096 y 0,931904, respectivamente.

Merece la pena señalar que con el valor actual del parámetro de base imponible relativa las diferencias de eficacia recaudatoria son muy reducidas y muestran pequeñas variaciones, que hacen que unos ejercicios sea la Hacienda central y en otros la foral la de mayor eficacia recaudatoria. Frente a ello, la solución realmente aplicada en el ajuste arroja como resultado una mejora aparente de la eficacia gestora por IVA de la Hacienda foral (al seguir utilizando parámetros desfasados en el tiempo, que junto a la ampliación de la cifra relativa en el IS, que se aplica también para determinar la tributación por IVA, aumenta su recaudación efectiva).

Respecto a las cifras del cuadro anterior, hay que señalar que desde abril de 2005 se reduce el ajuste por IVA procedente de importaciones (incrementándose paralelamente la recaudación de IVA por parte de la Hacienda foral) debido a que las operaciones asimiladas a la importación pasan a ser consideradas operaciones intracomunitarias (OCTE, 2008: pág. 170).

Cuadro 11

AJUSTE POR IVA APLICADO Y CORREGIDO (Millones de €)

	AJUSTE IVA APLICADO		AJUSTE IVA SEGÚN PARÁMETROS ACTUALES		
	IVA ADUANAS	IVA MERCADO INTERIOR	IVA ADUANAS	IVA MERCADO INTERIOR* (HAC MENOS EFICAZ)	IVA MERCADO INTERIOR* (HAC MÁS EFICAZ)
2002	730	327	630	- 245 (HF)	- 248 (HC)
2003	794	369	685	- 271 (HF)	- 275 (HC)
2004	834	407	719	- 302 (HC)	- 312 (HF)
2005	728	484	628	- 381 (HC)	- 386 (HF)
2006	596	612	514	- 436 (HC)	- 449 (HF)

(*) HF- Hacienda foral / HC- Hacienda Central

Fuente: Elaboración propia

²⁸⁴ Los datos del PIB y de la FBCF proceden del INE (Contabilidad Regional de España, Base 2000 y Formación Bruta de Capita fijo, Serie 2000-2004, base 2000) ; los datos de exportaciones proceden del Ministerio de Comercio (Base DataComex) y, finalmente, los relativos a adquisiciones intracomunitarias en territorio común proceden de la AEAT (Contenidos Comunes. Estadísticas. Resultados económicos y tributarios en el IVA) y los de adquisiciones intracomunitarias en territorio foral proceden del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca 2002 (OCTE, 2004).

■ 4.4. Índice de actualización del Cupo y riesgo unilateral

Encontrar un índice de actualización adecuado para hacer evolucionar en sentido dinámico el cupo del año base puede hacerse desde distintas perspectivas.

Teóricamente, el índice de evolución podría estar ligado al incremento experimentado por las CNA, de modo que se sufragara una determinada proporción del coste de intervención económica del Sector público central. Dado que se deduce el déficit anual del valor imputado por las competencias estatales, de este modo se estaría financiando por los residentes en territorio foral una proporción del coste corriente (el satisfecho con cargo a impuestos del período actual y no trasladado al futuro vía endeudamiento) equivalente a su renta relativa.

Alternativamente, la magnitud para construir el índice de imputación podría ser no el coste de las competencias estatales no asumidas, sino la recaudación tributaria de la Hacienda de referencia. Si como referencia se tomase la Hacienda foral, el problema sería que una rebaja impositiva de ésta a sus contribuyentes sería cargada en parte sobre los contribuyentes del territorio común, puesto que la reducción del Cupo obligaría a estos últimos a asumir una mayor porción del coste de las CNA y lo contrario sucedería en el caso de un aumento de los impuestos forales.

Si, como sucede realmente para el cálculo de los cupos siguientes al del año-base, se adopta como índice de actualización la recaudación estatal por impuestos equivalentes a los concertados con la Hacienda foral, podría argumentarse que se está introduciendo en la evolución del Cupo el criterio general del concierto impositivo de mantener una presión fiscal global equivalente a la del territorio común (admitiendo, implícitamente, que el crecimiento de la renta en territorio foral y común sigue una senda aproximadamente igual).

Aunque este criterio es razonable, puede complementarse con la cobertura de posibles *shocks* asimétricos que puedan afectar a la evolución del PIB del País Vasco, transmitiéndose en forma de menor recaudación²⁸⁵. Como ya se ha comentado en el apartado 3.2.2, en el caso de las Haciendas de régimen común con un Fondo de Suficiencia negativo, la aportación de la Hacienda autonómica se hace por la menor de las dos magnitudes, ITE regional o ITE nacional.

Aplicando éste último criterio, que sería el más favorable para la Hacienda foral y compensaría un posible «riesgo unilateral», los datos del período 2002-2006 nos indican que la recaudación tributaria que evoluciona a menor ritmo es la estatal y esta será precisamente la aplicada para hacer evolucionar los elementos del Cupo que se actualizan a partir del año-base

²⁸⁵ La cobertura de los *shocks* asimétricos exige, como es obvio, diferenciar las caídas recaudatorias derivadas de cambios normativos a la baja o deficiencias de gestión de aquellas derivadas de un menor crecimiento real, que serían las únicas a compensar por este concepto.

Cuadro 12

EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS CONCERTADOS Y LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA ESTATAL (2002 = 100)

	2002	2003	2004	2005	2006
Tributos concertados	100	106,12	114,21	129,87	144,70
Tributos estatales	100	105,41	112,67	122,82	134,82

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos del Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca.

Señalar de nuevo que la mayor diferencia entre ambos índices de evolución a partir de 2005 se debe en buena medida al paso de las operaciones asimiladas a la importación a operaciones intracomunitarias en el IVA.

■ 4.5. Comparación entre flujos financieros aplicados y Cupo y Ajustes por IVA, ajustados a la teoría del Federalismo

Como corolario de los apartados anteriores, vamos a comparar cuales serían las relaciones financieras entre Hacienda foral y central, si el diseño del sistema foral se ajustara a los postulados de la teoría del Federalismo fiscal.

Para ello, tendríamos que proceder, en primer lugar a ajustar los parámetros de determinación del Cupo, lo cual supone:

- Aplicar un índice de imputación de acuerdo a la renta relativa (6,20%).
- Practicar la compensación por déficit de acuerdo a la Capacidad /Necesidad de Financiación que figura cada ejercicio en los PGE.

En segundo lugar, habría que aplicar un ajuste por IVA de acuerdo al valor de los índices de consumo relativo y base imponible relativa vigentes al comienzo del quinquenio, aplicando dichos valores sobre la recaudación de la Hacienda que recibe la transferencia, en el caso del ajuste a la recaudación por IVA procedente del mercado interior.

Finalmente, debería corregirse el «riesgo unilateral», en el caso de que los ingresos impositivos de la Hacienda foral crecieran a menor ritmo que los de la Hacienda Central. Este ajuste no es necesario aplicarlo para los Cupos del quinquenio 2002-2006, dado que la recaudación de los tributos forales creció a mayor ritmo que los equivalentes de territorio común.

Hechos todos los ajustes y como puede observarse en el Cuadro nº 13, frente a la situación actual de flujos financieros prácticamente nulos (resultante de un Ajuste por IVA favorable a la Hacienda foral por un importe muy próximo al del cupo líquido) de

Cuadro 13

COMPARACIÓN ENTRE FLUJOS FINANCIEROS AJUSTADOS A LA TEORÍA DEL FEDERALISMO Y FLUJOS FINANCIEROS REALMENTE PAGADOS POR LA HACIENDA FORAL (Millones de €)

	2002	2003	2004	2005	2006
Cupo Líquido a pagar	2.856	3.099	2.877	3.981	4.675
Ajuste por IVA	-382	-410	-417	-247	-78
Ajuste por II.EE	81,3	88,8	63,0	52,3	56,0
Compensación Financiera II.EE	-53,8	-59,3	-63,5	-68,6	-76,8
Total Cupo y Ajustes	2.501,5	2.718,5	2.459,5	3.717,7	4.576,2
Diferencia con magnitudes aplicadas	+2.470,1	+2.704,8	+2.515,8	+3.675,8	+4.465,3

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos de la Ley del Cupo y de los datos de AEAT y OCTE para el ajuste por IVA.

ajustarse el sistema foral a la teoría del Federalismo Fiscal, durante el período 2002-2005 habría tenido que realizar un pago anual de unos 2500 millones de € entre 2002 y 2004, aumentando dicha cantidad en unos mil millones más en 2005 y casi otro tanto en 2006.

El aumento en la cantidad a pagar viene explicado, aproximadamente en un 60% por la menor compensación por déficit y el 40% restante por las diferencias en el Ajuste por IVA de mercado interior.

El cambio importante que se registra en 2005 y 2006 viene dado por el cambio de signo de la política presupuestaria de la Hacienda Central, que ese año pasa a registrar un superávit, lo cual significa que la compensación por déficit no se resta del Cupo sino que se añade la correspondiente cantidad por superávit.

Alternativamente, los flujos financieros ajustados a la teoría del Federalismo podrían reformularse de la forma más favorable para la Hacienda foral, respetando siempre los postulados básicos de la teoría del Federalismo fiscal.

En concreto, podría hacerse evolucionar la compensación por déficit, a partir del valor del año-base (lo cual incide especialmente en el resultado de los ejercicios 2005 y 2006, dado que al hacer evolucionar el valor del déficit inicial, el cambio a superávit no se transmite al Cupo Líquido).

Además de lo anterior, el ajuste por IVA mercado interior puede aplicarse tomando anualmente la Hacienda menos eficaz, si bien esta es una variable que tiene poca repercusión, puesto que al comparar los valores de eficacia recaudatoria con el parámetro actualizado de base imponible relativa, se observan diferencias de escasa magnitud.

Cuadro 14

COMPARACIÓN ENTRE FLUJOS FINANCIEROS AJUSTADOS A LA TEORÍA DEL FEDERALISMO Y FLUJOS FINANCIEROS REALMENTE PAGADOS POR LA HACIENDA FORAL (A)
(Millones de €)

	2002	2003	2004	2005	2006
Cupo Líquido a pagar	2.856	3.019	3.226	3.516	3.860
Ajuste por IVA	-385	-414	-417	-247	-78
Ajuste por II.EE	81,3	88,8	63,0	52,3	56,0
Compensación Financiera II.EE	-53,8	-59,3	-63,5	-68,6	-76,8
Total Cupo y Ajustes	2.498,5	2.634,5	2.808,5	3.527,7	3.761,2
Diferencia con magnitudes aplicadas	+2.467,1	+2.620,8	+2.864,8	+3.210,8	+3.650,3

(a) Compensación por déficit haciendo evolucionar el déficit del año base y ajuste por IVA mercado interior sobre la base de la Hacienda menos eficaz.

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos de la Ley del Cupo y de los datos de AEAT y OCTE para el ajuste por IVA.

■ 5. CONCLUSIONES

■ Conclusión: ¿Un Concierto desafinado?

El sistema foral aplicado en las Diputaciones vascongadas surgió históricamente como una solución provisional, hasta que la Administración del Estado dispusiera de medios materiales y datos suficientes para recaudar los impuestos en dichos territorios.

Sin embargo, en el transcurso del tiempo se convirtió en una fórmula permanente, que merced a la habilidad negociadora de las Diputaciones y los escasos incentivos de la Hacienda central para aplicar plenamente los principios de la Hacienda Liberal, no sólo consiguió pervivir, sino que fue ampliando el ámbito del Concierto Económico.

El método de pactar cupos brutos relativamente elevados, sobre los que se aplicaban descuentos generosos, permitía a las dos partes negociadoras presentar a la opinión pública unos resultados justificables.

En períodos de auge económico, como lo fueron para España los años de la I Guerra Mundial, los cupos fijos permitían una importante ventaja, dado que el aumento de las bases imponibles no se transmitía hacia los cupos a pagar.

Tras la abolición parcial del sistema foral como consecuencia de la Guerra Civil de 1936-39, en 1978 se produce su reimplantación, de la mano de la Constitución de 1978, que en su disposición adicional primera reconoce y ampara los derechos históricos de los territorios forales.

Con todo, este restablecimiento se hace sobre nuevas bases y en concreto a partir del principio de autonomía constitucionalmente reconocido, que da lugar a la aparición de un nuevo sujeto del Concierto, la Comunidad Autónoma del País Vasco, porque en palabras del Tribunal Constitucional, «La Constitución no es un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ella, sino una norma de poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones «históricas» anteriores».

En cuanto a los aspectos más técnicos, las principales novedades en el sistema foral post-constitucional son el mecanismo de negociación, basado en leyes de artículo único y la concepción del Cupo como un pago global, en concepto de financiación de las cargas generales no asumidas, en vez del establecimiento de un cupo por cada impuesto concertado y territorio, que era la situación anterior.

El primer Concierto post-Constitucional, vigente entre 1981 y 2001 mostró un notable vigor expansivo, adaptándose en 1986 a la entrada en vigor del IVA y, sobre todo, ampliándose en 1997, para incluir los impuestos especiales y la tributación de no residentes, además de definir un marco más amplio para el ejercicio de la capacidad normativa sobre los tributos concertados.

El Concierto Económico vigente, que arranca de 2002, tiene vigencia indefinida y ha supuesto, como principales novedades, la mejora de los mecanismos de coordinación y el enmarcar el Cupo en unas normas generales en materia de relaciones financieras. Permanecen básicamente iguales la metodología de cálculo del Cupo y los períodos quinquenales de vigencia del mismo.

Desde la óptica de la teoría del Federalismo Fiscal, el Sistema Foral, como modelo de descentralización, supone un caso claro de «Federalismo Asimétrico», y más concretamente un caso de asimetría *de jure*, (Watts, 1999: 25-26) en el sentido de que las medidas fiscales que pueden adoptar las Haciendas forales no pueden ser replicadas por el resto de Haciendas subcentrales en España.

Como fórmula descentralizadora general, presenta el problema de que la máxima autonomía impositiva que concede a las Haciendas forales conduce a privar casi absolutamente de instrumentos fiscales a la Hacienda central, que pasa a depender de las transferencias (Cupos) que recibiría de las Haciendas regionales, si esta fórmula se generalizara.

Un análisis crítico del sistema foral, utilizando las herramientas clásicas de la teoría del Federalismo Fiscal nos lleva a cuestionar algunos aspectos de su estructura, tanto en lo referente al Concierto impositivo como a la metodología del Cupo.

Por lo que respecta al Concierto impositivo, es cuestionable la concertación del impuesto de sociedades, al estar aplicado sobre una base imponible móvil, existir dudas sobre su incidencia final y por la dificultad de atribuir la recaudación regionalmente. La posible competencia fiscal para atraer a empresas de fuera está en la base de los litigios con

las CC.AA. de régimen común limítrofes con el País Vasco y también en su cuestionamiento ante la Unión Europea.

En cuanto al diseño de la metodología del Cupo, debería tenerse en cuenta la adecuada aportación a los bienes públicos nacionales, así como la contribución a la función de redistribución. Sobre el primero de estos asuntos, es difícil pronunciarse de modo rotundo, debido a la falta de transparencia del sistema, pero parece dudoso que con la metodología actual del Cupo la contribución a las cargas generales (competencias estatales) esté correctamente resuelta.

La participación en el esfuerzo redistribuidor, más allá de la inclusión expresa del FCI como carga no asumida, deja fuera la participación en las tareas de redistribución regional, que si soportan el resto de Haciendas de régimen común.

En cuanto a la colaboración en las tareas de estabilización económica, el mecanismo actual de compensación del déficit para el cálculo del Cupo Líquido es altamente cuestionable y debería ser objeto de reforma.

Respecto a los ajustes por impuestos concertados, si bien su diseño teórico general es correcto, adolece de la falta de actualización de los parámetros del ajuste más relevante, el aplicado al IVA. El ajuste de los II.EE, que incorpora mecanismos de corrección de las desviaciones, parece adecuado.

Con la perspectiva de la «segunda generación» de teorías del Federalismo Fiscal, el enfoque más directamente aplicable al Sistema Foral sería el del Federalismo Asimétrico. Concretamente, la Hacienda foral es un caso claro de asimetría «de jure», en el doble sentido de disponer de un sistema de negociación específico, que otorga importantes ventajas comparativas (leyes paccionadas de artículo único) y de gozar de una amplísima autonomía en el terreno tributario, que la coloca más cerca de una Hacienda nacional soberana que de una Hacienda regional (Agranoff, 1999:99; Sevilla, 2001: 160-161).

Es importante recalcar también la diferencia de que, frente al carácter temporal de los elementos de asimetría que han existido en las Haciendas de régimen común (el acceso más rápido a la autonomía de las CC.AA. del artículo 151 y el mayor nivel competencial de éstas durante un tiempo), la asimetría de las Haciendas forales tiene un carácter permanente, al estar incluida en una excepción con raíz constitucional (García-Milá y Mc Guire, 2007: 219-220).

Analizado en términos cuantitativos, el sistema foral actualmente aplicado en el País Vasco tiene una serie de defectos, cuyo resultado final es que las relaciones financieras entre la Hacienda foral y la central minusvaloran en más de 2500 millones de € anuales la aportación de aquella, en concepto de Cupo y ajuste por IVA, para el período de aplicación del último Cupo quinquenal (2002-2006).

BIBLIOGRAFÍA

- AGRANOFF, R. (1999), «Intergovernmental Relations and the Management of Asymmetry in Federal Spain», en AGRANOFF (ed.), pp. 94- 117.
- (ed.) (1999), *Accommodating Diversity, Asymmetry in Federal States*. Ed Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden.
- AHMAD, E. y BROSIÓ, E. (eds.) (2006), *Handbook on Fiscal Federalism*. Ed Edgard Elgar, Cheltenham.
- ALONSO OLEA, E. (1995), *El Concierto Económico (1878-1937), Orígenes y Formación de un Derecho Histórico*. Ed. Instituto Vasco de Administración Pública, Oñate.
- BASAGUREN, A. (2006), «EL Concierto Económico del País vasco: del mito a la realidad», en VV.AA., *El concierto Económico vasco a debate*, Ed. Ciudadanía y Libertad, Vitoria, pp. 81-103.
- BIRD, R. y EBEL, R. (eds.) (2007), *Fiscal Fragmentation in Decentralized Countries. Subsidiarity, Solidarity and Aymetry*. Ed. Edgard Elgar, Cheltenham.
- BIRD, R. y EBEL, R. (2007), «Subsidiarity, Solidarity and Aymmetry: Aspects of the Problem», en BIRD y EBEL (eds.) (2007), pp. 3-26.
- BURGESS, M. y GRESS, F. (1999), «Symmetry and Asymmetry Revisited», en AGRANOFF (ed.) pp. 43-56.
- CALSAMIGLIA, X. et al. (1991), *La Financiación de las Comunidades Autónomas: Evaluación del sistema actual y criterios para su reforma*. Ed. Generalitat de Catalunya, Barcelona.
- CALVO SOTELO, J. (1931), *Mis servicios al Estado*. Ed Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid (2ª ed., 1974).
- CARRETERO, F. (1925), «Sobre un “crack” y un concierto» artículo publicado en *El Socialista*, 26 de mayo de 1925. (Reproducido en GONZALEZ, MERINERO y URIÉN, 2003, pp. 654-655).
- COMÍN, F. (1988), *Hacienda y Economía en la España Contemporánea (1800-1936)*. Ed. Instituto de Estudios fiscales, Madrid (2 tomos).
- (1996), *Historia de la Hacienda Pública*, (tomo II) España 1808-1995. Ed. Crítica, Barcelona.
- CONGLETON, R. (2006), «Asymmetric federalism and the political economy of decentralization», en AHMAD y BROSIÓ (2006), pp. 131-154.
- DAFFLON, B. (2006), «The assignment of functions to decentralized government: from theory to practice», en AHMAD y BROSIÓ (eds.), pp. 271-306.
- ESTEBAN, J. y GÓMEZ, R. (1991), «La inviabilidad de la generalización del sistema foral», en CALSAMIGLIA et al. (1991), páginas 75-92.
- FERNÁNDEZ DE PINEDO, E. (1987), «Haciendas forales y Revolución Burguesa: Las Haciendas Vascas en la primera mitad del siglo XIX», *Hacienda Pública Española*, nº 108/109, pp. 197-220.

- FONTANA LÁZARO, J. (1977), *La revolución liberal. Política y Hacienda*. Ed Instituto de Estudios fiscales, Madrid.
- FMI (2001), *Manual on Fiscal Transparency*. Ed. FMI Fiscal Affairs Department, Washington.
- GARCIA-MILÁ, T. y MC GUIRE, T. (2007), «Fiscal Decentralization in Spain: An Asymmetric Transition to Democracy», en BIRD y EBEL (eds.), pp. 208-226.
- CONZÁLEZ, S., MERINERO, A. y URIEN, T. (2003), *La opinión pública española sobre el Concierto Económico Vasco*. Ed. Ad Concordiam, Bilbao.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE) (2006), *Indicadores de Consumo para la distribución territorial del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*, Madrid.
- LAGO, S. (ed.) (2007), *La Financiación del Estado de las Autonomías: Perspectivas de Futuro*. Ed Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- LAMBARRI, C. y LARREA, J. (1991), *El Concierto Económico*. Ed Instituto Vasco de Administración Pública, Oñate.
- (1994), *El Cupo*. Ed. Instituto Vasco de Administración Pública, Oñate.
- LOPEZ y MONASTERIO (2007), «Regional governments: Vertical Imbalances and Revenue Assignments». En MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y SANZ (eds.), pp. 422-453.
- MARTÍNEZ-VAZQUEZ, J. y SANZ, J. (2007), *Fiscal Reform in Spain. Accomplishments and Challenges*. Ed Edward Elgar, Northampton.
- MAS, M. (1990), «Análisis del gasto de las Comunidades del 151 y del régimen especial», *Palau 14*, nº 12, páginas 113-136.
- MC LURE, Ch. (ed.) (1983), *Tax Assignment in Federal Countries*. Ed. ANU Press, Canberra.
- MONASTERIO, C. (2003), «El gasto autonómico. Crónica de una expansión anunciada», en SALINAS y ÁLVAREZ (eds.), páginas 77-111.
- y SUAREZ, J. (1998), *Manual de Hacienda Autonómica y Local*. Ed Ariel, Barcelona (2ª edición).
- MUSGRAVE, R. (1959), *The theory of Public Finance*, Ed. Mc Graw-Hill, New York.
- (1983), «Who should tax, where and what?», en MC LURE (ed.), pp. 2-22.
- OATES, W. (1973), *Fiscal Federalism*, Ed. Harcourt Brace Jovanovich, New York.
- (2005), «Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism». *International Tax and Public Finance*, volumen 12, páginas 349-373.
- (2008), «On the Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions». *National Tax Journal*, vol. LXI, nº 2, páginas 313-334.
- OLSON, M. (1966), «The Principle of Fiscal Equivalence: The division of Responsibilities among Different Levels of Government». *American Economic Review*, vol. 59, pp. 479-487.
- ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI OCTE (2004 a 2008), *Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca*. Años de 2002 a 2006 Ed OCTE.
- PLA, J. y VILLAREAL, F. (1991), *Financiación de las Comunidades Autónomas: Desarrollo de modelos alternativos*. Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas. Monografía B-2.
- QUIANG, Y. y WEINGAST, B. (1997), «Federalism as a Commitment to Preserve Market Incentives». *Journal of Economic Perspectives*, nº 11 pp. 83-92.
- SALINAS, J. (ed.) (2002), *El Nuevo modelo de Financiación Autonómica 2002*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- SALINAS, J. y ALVAREZ, S. (2003), *El Gasto público en la Democracia*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PRUD'HOMME, R. (1995), «The Dangers of Decentralization» *The World Bank Research Observer*, vol. 10, nº 2, páginas 201-220.
- SANTILLÁN, R. (1888), *Memoria Histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos en España y de su administración*. Ed. Imprenta de A. Pérez Dubrull, Madrid.
- SEVILLA SEGURA, J. (2002), *Las claves de la financiación autonómica*. Ed. Grijalbo, Barcelona.
- TARLTON, C. (1965), «Symmetry and asymmetry as elements of Federalism. A Theoretical Speculation», *The Journal of Politics*, vol. 27, pp. 861-874.
- TIEBOUT, Ch. (1956), «A Pure Theory of Local Expenditures», *Journal of Political Economy*, nº 64, pp. 416-424.
- URIARTE, P. (1995), «El concierto Económico de 1980. Gestión, balance y perspectivas», en VV.AA, pp. 189-219.
- VV.AA (1995), *Lecciones sobre Hacienda y Finanzas Públicas*, Ed. Organo de Coordinación Tributaria de Euskadi, Vitoria.
- WATTS, R. (1999), «The Theoretical and Practical Implications of Asymmetrical Federalism», en AGRANOFF (ed.), páginas 24-43.
- WEINGAST, B. (2006), *Second Generation Fiscal Federalism: Implications for Decentralized Democratic Governance and Economic Development*. Hoover Institution, mimeo.
- ZABALA Y ALLENDE, F. (1927), *El Concierto Económico. ¿Qué ha sido. Qué es. Qué debe ser?* Ed. Editorial Vizcaina, Bilbao.
- ZUBIRI, I. (2000), *El Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*. Ed. Circulo de Empresarios Vascos, Bilbao.
- (2006), «Sobre la convergencia entre los sistema foral y común», en *Papeles y Memorias de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, nº XIV, pp. 47-59.
- (2007), «Los Sistema Forales. Características, Resultados y Posible Generalización», en LAGO (ed.), pp. 355-388.
- y VALLEJO, M. (1995), *Un análisis metodológico y empírico del sistema de Cupo*. Ed. Fundación BBV, Bilbao.

Últimos números publicados

- N.º 20. CAMBIOS EN LA ESTRUCTURA DE LA POBLACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA. ENVEJECIMIENTO Y EXTRANJERÍA, por Encarnación Cereijo y Francisco J. Velázquez.
- N.º 21. NUEVOS ENFOQUES EN EL ESTUDIO ECONÓMICO DEL TURISMO, por Javier Ferri, Vicente M. Monfort Mir y Ezequiel Uriel.
- N.º 22. INDICADORES DE CONVERGENCIA REAL PARA LOS PAÍSES AVANZADOS, por Encarnación Cereijo, Jaime Turrión y Francisco J. Velázquez.
- N.º 23. INDICADORES DE CONVERGENCIA REAL PARA LAS REGIONES ESPAÑOLAS (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*) por Encarnación Cereijo, Jaime Turrión y Francisco J. Velázquez.
- N.º 24. SISTEMAS REGIONALES DE INNOVACIÓN: NUEVAS FORMAS DE ANÁLISIS Y MEDICIÓN (*Serie ANÁLISIS*) por Mikel Buesa, Joost Heijs, Björn Asheim, Thomas Baumert, Mikel Navarro y Mónica Martínez.
- N.º 25. IMPACTO ECONÓMICO DEL CONTROL DE CAMBIO CLIMÁTICO EN ESPAÑA (*Serie TESIS*), por Mikel González Ruiz de Eguino.
- N.º 26. RESPUESTA FISCAL DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO A LOS FLUJOS DE AYUDA INTERNACIONAL: APLICACIÓN AL CASO DE CENTROAMÉRICA (*Serie TESIS*), por Mariola Gozalo Delgado.
- N.º 27. LA INCIDENCIA ECONÓMICA DE LAS COTIZACIONES SOCIALES Y EL MERCADO DE TRABAJO EN ESPAÑA (*Serie TESIS*), por Ángel Melguizo Estesos.
- N.º 28. INMIGRANTES, NUEVOS CIUDADANOS, ¿HACIA UNA ESPAÑA PLURAL E INTERCULTURAL? (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*), por Colectivo Ioé.
- N.º 29. EL STOCK DE GASTO PÚBLICO EN LOS PAÍSES DE LA OCDE (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*), por Encarnación Cereijo y Francisco Javier Velázquez.
- N.º 30. LA INDUSTRIA DE ALTA TECNOLOGÍA EN ESPAÑA: FACTORES DE LOCALIZACIÓN Y DINÁMICA ESPACIAL (*Serie TESIS*), por Miguel Giner Pérez.
- N.º 31. CONVERGENCIA EN RENTA PER CÁPITA ENTRE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS ESPAÑOLAS (1955-2004): UNA APLICACIÓN BASADA EN MÉTODOS DE PANEL DINÁMICO (*Serie TESIS*), por Fernando Martín Mayoral.
- N.º 32. EL DESDOBLAMIENTO DE ACCIONES EN EL MERCADO ESPAÑOL: FACTORES DETERMINANTES Y EFECTOS (*Serie TESIS*), por María Eugenia Ruiz Molina.
- N.º 33. EL TRABAJO DOMÉSTICO CUENTA: LAS CUENTAS DE LOS HOGARES EN ESPAÑA 1996 Y 2003 (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*), por María Luisa Moltó y Ezequiel Uriel.
- N.º 34. GESTIÓN DEL MEDIO NATURAL EN LA PENÍNSULA IBÉRICA: ECONOMÍA Y POLÍTICAS PÚBLICAS (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*), por Pablo Campos Palacín y José-María Casado Raigón.
- N.º 35. PATRIMONIO INMOBILIARIO Y BALANCE NACIONAL DE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA (1995-2007) (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*), por José Manuel Naredo, Óscar Carpintero y Carmen Marcos.

- N.º 36. EN TORNO A LA FAMILIA ESPAÑOLA: ANÁLISIS Y REFLEXIONES DESDE PERSPECTIVAS SOCIOLÓGICAS Y ECONÓMICAS (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*),
por Elisa Chuliá y José Félix Sanz (coordinadores).
- N.º 37. PROBLEMÁTICA DE LA DEPENDENCIA EN ESPAÑA: ASPECTOS DEMOGRÁFICOS Y DEL MERCADO DE TRABAJO (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*),
por Lorenzo Serrano y Ángel Soler.
- N.º 38. EDUCACIÓN Y FAMILIA. LOS PADRES ANTE LA EDUCACIÓN GENERAL DE SUS HIJOS EN ESPAÑA (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*),
por Víctor Pérez-Díaz, Juan Carlos Rodríguez y Juan Jesús Fernández.
- N.º 39. COMPETITIVIDAD Y DESLOCALIZACIÓN EN LA INDUSTRIA ESPAÑOLA (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*),
por Diego Rodríguez, Jaime Turrión y Francisco J. Velázquez.
- N.º 40. DOS ENSAYOS SOBRE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA (*Serie ECONOMÍA Y SOCIEDAD*),
por Carlos Monasterio Escudero e Ignacio Zubiri Oria

ESTUDIOS DE LA FUNDACIÓN

SERIE ECONOMÍA Y SOCIEDAD

Pedidos e información:

FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS

Caballero de Gracia, 28
28013 Madrid

Teléfono: 91 596 54 81

Fax: 91 596 57 96

suscrip@funcas.es

www.funcas.es

P.V.P.: 13 € (IVA incluido)

ISBN 84-89116-50-4



9 788489 116504