

O NOVO MODELO DE FINANCIAMENTO AUTONÓMICO (1997-2001): UNHA AVALIACIÓN CRÍTICA

PEDRO PUY FRAGA¹* / JUAN CORONA RAMÓN**

* Departamento de Economía Aplicada

Facultade de Dereito

Universidade de Santiago de Compostela

** Departamento de Economía Aplicada

Facultade de Ciencias Económicas e Sociais

Universidade Internacional de Cataluña

Recibido: 26 novembro 1997

Aceptado: 13 xaneiro 1998

Resumo: A recente reforma do modelo de financiamento autonómico criticase dende unha perspectiva institucional: introduciu elementos de competencia na fiscalidade directa, pero os poderes fiscais que se lles deu ás comunidades autónomas están tan limitados que as vantaxes proporcionadas por un contexto de competitividade fiscal non son acadadas. As futuras reformas do sistema deberían reforza-los aspectos de competitividade fiscal do sistema.

Palabras Clave: Modelo de financiamento autonómico / Federalismo fiscal / Competitividade fiscal.

THE NEW MODEL OF FISCAL FEDERALISM IN SPAIN (1997-2001): A CRITICAL ASSESSMENT

Summary: The recent reform of the Spanish fiscal federalism system is criticized from an institutional perspective. It has introduced elements of direct tax competition, but the fiscal powers given to the Autonomous Communities are so limited that the advantages provided by a competitive fiscal environment are not achieved. Future reforms should strengthen the tax competition aspects of the system.

Keywords: Fiscal federalism in Spain / Tax competition.

INTRODUCCIÓN

O Acordo do *Consejo de Política Fiscal y Financiera* de 23 de setembro de 1996² aproba o sistema que rexerá o financiamento das comunidades autónomas para o quinquenio 1997-2001. Os cambios introducidos resultaron se-los máis transcendentales dende que se iniciou o proceso de descentralización financeira en España, propiciando a primeira reforma de importancia da LOFCA e da Lei de cesión de tributos³.

¹ O autor forma parte dun grupo de investigación sobre o financiamento das comunidades autónomas subvencionado pola Dirección Xeral de Universidades e Investigación da Consellería de Educación e Ordenación Universitaria da Xunta de Galicia.

² Acordo 1/1996, BOE de 22 de abril de 1997.

³ Lei Orgánica 3/1996, de 27 de decembro, de modificación parcial da LOFCA; e Lei 14/1996, de 30 de decembro, de cesión parcial de tributos do Estado ás comunidades autónomas (en diante LCT).

A avaliación das reformas introducidas no sistema de financiamento das comunidades autónomas de réxime común pode enfocarse dende unha triple dimensión. En primeiro lugar, dende a perspectiva da comparación entre o "vello" e o "novo" sistema, tratando de analizarmos en qué medida os cambios introducidos superan os erros e disfuncionalidades que aquel manifestaba. En segundo lugar, e con pretensións máis limitadas, pódese examina-la reforma en si mesma, isto é, analizar en qué medida os deseñadores do novo modelo instauraron mecanismos que permitan acadar-las fins que perseguían cubrir cos cambios introducidos. En terceiro lugar, a cuestión pode ser afrontada dende a perspectiva dos saldos financeiros que o novo modelo xera en cada unha das comunidades autónomas e na facenda central, introducíndose un factor avaliativo sobre quen resultan os "perdedores" e quen os "gañadores" co novo modelo.

No presente traballo prescindimos expresamente de responde-la terceira das cuestións indicadas por dous motivos esenciais:

- Primeiro, porque, á marxe de que este esforzo resulte do máximo interese para os xestores da facenda central e das territoriais, entendemos que *ningún* sistema pode xerar ganancias netas de recursos a curto prazo para tódolos participantes no xogo relativo ó reparto duns recursos financeiros limitados: tal e como está deseñado o financiamento das comunidades autónomas, sempre algún dos niveis da nosa facenda multixurisdiccional resultará "perdedora", e máis aínda se o debate (preferentemente político) toma en consideración cuestións relativas a "quen gaña máis" cos cambios introducidos. Estes enfoques obvian que estamos, como en todas aquelas situacións nas que os recursos son limitados e se pretende introducir un compoñente redistributivo, ante un xogo de suma cero, do que resulta imposible que xurda un reparto óptimo (en sentido paretiano).
- Segundo, porque entendemos que a adopción dun enfoque centrado nos efectos xerais que presenta cada unha das alternativas institucionais (o "vello" e o "novo" modelo) resulta moito máis relevante; tanto dende o punto de vista teórico como, sobre todo, dende a perspectiva do benestar dos cidadáns de cada un dos territorios a medio e a longo prazo. A diferenza das análises centradas nos efectos dos mecanismos de financiamento a curto prazo nos niveis de recursos de cada facenda territorial, dende unha perspectiva institucional si é posible introducir avaliacións en termos de ganancias netas para tódolos participantes no proceso de descentralización, e moi especialmente nos cidadáns e nas empresas afectados pola distribución xurisdiccional das competencias sobre os ingresos e os gastos. En definitiva, porque dende a perspectiva institucional comparada si resulta factible determinar mecanismos de descentralización financeira "melhores" ou "peores" para satisfice-las preferencias e os intereses dos cidadáns a medio e longo prazo, que non sempre coinciden cos dos responsables das diversas facendas públicas a curto prazo.

Por todo isto, centrarémonos exclusivamente nas dúas primeiras dimensións do financiamento autonómico, a saber: en qué medida os mecanismos introducidos para o quinquenio 1997-2001 corríxen os defectos da normativa aplicada en etapas anteriores; e en qué medida a reforma consegue materializa-los obxectivos que inspiran a adopción dos novos mecanismos aprobados. Para isto procederemos da seguinte forma. Logo de mencionar brevemente os fins da reforma e a filosofía que a inspira, analizaremos criticamente, de forma sucesiva, as principais carencias do novo modelo, para concluírmos apuntando o que, ó noso entender, debe ser a futura orientación do financiamento das comunidades autónomas.

OBXECTIVOS E CARACTERÍSTICAS ESENCIAIS DA REFORMA

Son ben coñecidos os problemas que xerou o sistema LOFCA dende a súa instauración en 1980⁴, e por isto procede, cando menos, lembralos:

- 1) A presenza dunha descentralización asimétrica das competencias financeiras, de tal xeito que ó incremento paulatino da capacidade de gastaren polas comunidades autónomas non lle sucedeu unha complementaria autonomía na determinación dos seus ingresos ou, o que é o mesmo, o sistema carecía da necesaria "corresponsabilidade fiscal". Xerouse así un alto nivel de dependencia financeira, ó caracterizarse o conxunto do sistema por estar baseado nas transferencias (máis dun 70% dos recursos básicos das CC.AA., e máis do 80% se se inclúen as efectuadas pola *Tesorería General* da Seguridade Social no 1996).
- 2) A existencia de incentivos institucionais que favorecían unha permanente inestabilidade no conxunto do sistema, xa que tanto a negociación quinquenal das porcentaxes de participación nos ingresos do Estado como a multiplicidade de mecanismos de "compensación selectiva" con que conta a facenda central⁵ xeraron unha dinámica na que os responsables das facendas territoriais só poden incrementar-los recursos que manexan mediante o continuo cuestionamento dos mecanismos vixentes, propiciando o carácter permanentemente aberto das fórmulas aprobadas, incluso antes de que conclúa o seu período de vixencia⁶.
- 3) A xeración de "ilusións fiscais" mediante o permanente recurso ó endebedamento, ó constituír este o único ingreso flexible co que as comunidades autónomas podían suplir-las súas necesidades financeiras (nunhas ocasións de forma

⁴ Amplamente sistematizados e con explicación das súas causas no coñecido *Libro Blanco* sobre a reforma do financiamento autonómico, elaborado por un grupo de expertos por encargo do *Consejo de Política Fiscal y Financiera* (Monasterio, Pérez, Sevilla e Solé, 1995).

⁵ Transferencias por insuficiencias recoñecidas nas comisións de liquidación; subvencións xestionadas; convenios de investimento conxunto; contratos-programa; e incluso a coparticipación na tramitación dos diversos programas niveladores financiados pola Unión Europea; etc.

⁶ Por exemplo, mediante o Acordo do CPFF de 7/10/1993, que introduciu o (mal) denominado "procedemento para a aplicación da corresponsabilidade fiscal no sistema de financiamento das comunidades autónomas", que alterou a fórmula de cálculo da PPI para o quinquenio 1992-1996 pouco despois da súa aprobación.

- "xustificada", dadas as carencias do método do "custo efectivo" á hora de avalia-lo custo das transferencias; noutras, simplemente por tratarse dun recurso financeiro de baixo ou nulo custo político-electoral; e case sempre pola conxunción de ámbolos dous factores).
- 4) A existencia dun importante mecanismo de financiamento "fóra do sistema", o previsto para a sanidade, que non só non se integra no cálculo do total de recursos transferidos polo Estado a cada comunidade autónoma, senón que foi particularizado e determinado de forma distinta para cada unha das comunidades que asumiron as competencias en materia sanitaria.
 - 5) A falta de clarificación da finalidade dos fondos destinados á nivelación interterritorial, e isto tanto pola confusión introducida nos compoñentes redistributivos aplicados para o cálculo das porcentaxes de participación nos ingresos do Estado do conxunto das comunidades autónomas, como polas variadas disfuncións xeradas pola modificación do Fondo de Compensación Interterritorial en 1990.

Os cambios introducidos na normativa reguladora do financiamento das comunidades autónomas do réxime común perseguen, inicialmente, "soluciona-los problemas existentes cumprindo ó mesmo tempo as esixencias de autonomía, responsabilidade fiscal e solidariedade"⁷. Os obxectivos perseguidos son, polo tanto, ambiciosos, por canto do texto do conxunto do Acordo só se exclúe a resolución do problema do financiamento sanitario, que continúa, por conseguinte, constituíndo unha peculiaridade dentro do conxunto do sistema.

En termos financeiros, o obxectivo central do Acordo 1/1996 do CPPF é conxuga-la garantía de que o Estado non perderá recursos ó entrar en vigor o novo modelo de financiamento coa suficiencia na atribución de recursos ás comunidades. Esta última é posible gracias a unha triple vía: a mellora na xestión tributaria autonómica, a loita contra a fraude fiscal e o exercicio polas comunidades autónomas de facultades normativas en relación cos tributos cedidos, especialmente o IRPF.

En relación a este último, elemento clave do novo deseño de ingresos autonómicos, o punto básico é a posibilidade que se lles brinda ás comunidades autónomas de establece-la súa propia tarifa do imposto; posibilidade que se exercerá de forma paulatina. Así, segundo o Acordo, "no momento inicial, o Estado abaterá a tarifa ó 85 por 100 dos tipos actuais, atribuíndo a recadación segundo un criterio territorial ata o 15 por 100. Unha vez que se completen os traspasos en materia educativa, reducirase noutro tanto a imposición estatal, co que, ó final do quinquenio, as comunidades autónomas disporán dun espacio equivalente ó 30 por 100 do IRPF actual"⁸.

⁷ Punto 3º do acordo primeiro do Acordo 1/1996 do CPPF polo que se aproba o Sistema de Financiamento Autonómico para o quinquenio 1997-2001.

⁸ Punto 3.1 do acordo primeiro, do Acordo 1/1996 do CPPF.

Por conseguinte, e a partir de 1997, dentro dos ingresos tributarios xerados nas propias comunidades autónomas distintos dos tributos establecidos orixinariamente por elas, haberá que incluír, xunto ós tributos cedidos e ás taxas afectas ós servizos traspasados, a recadación que resulte da aplicación da tarifa autonómica ou complementaria do IRPF. E, en canto ós recursos derivados da participación nos ingresos do Estado percibidos pola vía da transferencia, deben incluírse, xunto ó importe da PPI, os ingresos que resulten da participación territorializada no IRPF.

Como pode verse, o novo modelo mantén a participación territorializada do 15% no IRPF⁹ como ingreso autonómico de importancia, aínda que sexa dun modo transitorio e en tanto que a completa asunción das competencias en materia educativa non eleve o nivel de gastos ata o punto de ter que cubrirse coa asunción do 30 por 100 da recadación do IRPF. Non obstante, o modelo constitúe un bloque pechado, de modo que quen non o acepta na súa versión máis básica (asunción de facultades normativas sobre o IRPF) non pode gozar doutros dos seus elementos (a participación territorializada sobre a recadación do IRPF)¹⁰.

As comunidades que acepten o novo modelo verán modificada a súa participación na PPI pois, a fin de evitar, por un lado, un sobrefinanciamento desas comunidades e, polo outro, un empobrecemento inxustificable do Estado, minoraráselles o importe que lles correspondía ata ese momento na PPI nunha cantidade equivalente ó rendemento imputable á súa tarifa autonómica complementaria do IRPF. Tamén cabe a situación inversa: que a comunidade autónoma, por aumentar de forma notable a súa tarifa no IRPF, consiga incrementar tanto a súa recadación por ese imposto que, superada a cifra de financiamento incondicionado que ten asignada, teña que transferirlle parte dos incrementos obtidos ó Estado, previsión novidosa que non debe confundirse cunha penalización por un maior esforzo fiscal da comunidade, caso no que non funcionará a transferencia aludida.

Finalmente, a porcentaxe de participación nos ingresos do Estado medrará en función dos ingresos tributarios do Estado axustados estruturalmente (ITAE¹¹), e non en función da evolución do PIB, co fin de evitar que as comunidades autónomas con maior dependencia financeira das transferencias visen medra-los seus recursos en menor medida ca aquelas outras nas que o seu financiamento se vinculase en maior medida á evolución da recadación tributaria (IRPF)¹².

⁹ Acordo do CPFF de outubro de 1993.

¹⁰ Como se desprende da condición de subsidiariedade establecida en 3.8.3, 2º do Acordo primeiro.

¹¹ O Acordo (punto 3.8.2.3ª) define os ITAE como "la suma de los ingresos del Estado por los impuestos directos e indirectos (excluidos los susceptibles de cesión), las cuotas de la Seguridad Social y las cotizaciones al desempleo".

¹² No futuro é previsible que o crecemento do ITAE sexa maior có do IRPF, dada a tendencia crecente a reduci-la progresividade deste imposto e a incrementa-la carga da imposición indirecta, o que beneficia, a curto prazo, a aquelas comunidades autónomas que, como Galicia, vinculan os seus ingresos en maior medida á evolución do ITAE.

Intúese, non obstante, que o sistema por si só non garante un financiamento uniforme entre as comunidades ou nunha mesma comunidade ó longo do tempo: a materialización da corresponsabilidade fiscal no novo sistema pode xerar distorsións financeiras derivadas dunha irregular evolución da recadación do IRPF, e as comunidades deben contar cun grao razoable de seguridade no seu potencial financeiro. O acordo sétimo prevé, nesta dirección, a creación dun Fondo de Garantía, que se integra entre os mecanismos de solidariedade do sistema, a pesar de estar relacionado directamente co principio de suficiencia financeira.

Obsérvese, por último, que o Acordo se refire en todo momento ó "rendemento imputable" á tarifa autonómica, indicando o carácter voluntario do exercicio das competencias normativas. Dito doutro xeito, aceptando o modelo e as competencias normativas sobre o 15% da tarifa do IRPF, unha comunidade autónoma non está obrigada a exercitalas xa que, no caso de non facelo, o Estado segue garantíndolle que percibirá a recadación correspondente ó tramo do 15% de tarifa autonómica —insistimos— establézaa efectivamente ou non¹³, cunha evolución ó longo do quinquenio, como mínimo, igual ó crecemento do ITAE, que establece así o "solo" garantido nos niveis de recadación normativa. Convén subliña-la voluntariedade que preside a utilización efectiva dos mecanismos que se poñen a disposición das comunidades. E, no mesmo sentido, cómpre reiterar que a adhesión ó novo modelo de financiamento acordado polo CPFF para o quinquenio 1997-2001 é, en todo caso, voluntaria¹⁴.

En resumo, o novo modelo introduce grandes novidades con respecto ó anterior:

- 1) Establécese un novo concepto de tributo cedido, que inclúe unha capacidade normativa limitada para regular diversos elementos dos tributos que se ceden ás CCAA.
- 2) Cédese parcialmente (ó inicio o 15%, como límite máximo o 30%) a tarifa do imposto sobre a renda das persoas físicas.
- 3) Altérase o "punto de conexión" dos contribuíntes nos tributos cedidos de carácter persoal, que pasa a se-la "residencia habitual", en lugar do domicilio fiscal do suxeito pasivo.
- 4) Establécese un Fondo de Garantía destinado a corrixi-los desequilibrios que se puidesen xerar ó longo do quinquenio como consecuencia dos mecanismos introducidos. Ese Fondo trata de garantir simultaneamente: a) a evolución dos re-

¹³ Punto 3.7, regra 5ª do Acordo Primeiro e art. 13. Un. 1º a, *in fine*, da LCT.

¹⁴ Así se desprende con toda nitidez, malia a súa mala técnica lexislativa, do art. 26 da LCT e do acordo segundo do Acordo 1/1996, que especifica que se lles aplicará ás CCAA que non se incorporen ó novo modelo o método aprobado o 20 de xaneiro de 1992 polo CPFF, o que confirma a exclusión do mecanismo da participación territorializada do IRPF ó aprobarse posteriormente; o 7 de outubro de 1993 (vid. tamén o punto 3.7 do acordo primeiro).

cursos proporcionados polos novos mecanismos de corresponsabilidade fiscal; b) a suficiencia dinámica do sistema (relacionando a evolución dos recursos proporcionados polo modelo a unha comunidade cos obtidos por todas elas); e c) proceder a unha aproximación financeira entre as comunidades, unha vez constatada a incidencia dos trasposos en materia de educación e a evolución da poboación.

- 5) Créanse dous novos órganos de coordinación entre as administracións tributarias autonómicas e estatal, a *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria* e os *Consejos Territoriais de Dirección*, para o estudo, a análise e a coordinación da facenda estatal e das autonómicas.

AVALIACIÓN DO NOVO SISTEMA DE FINANCIAMENTO AUTONÓMICO

O novo modelo de financiamento autonómico aprobado para o quinquenio 1997-2001 produciu un xiro notable na composición e na natureza do financiamento incondicionado das comunidades autónomas. Por primeira vez dótase ás comunidades autónomas de instrumentos de exercicio da responsabilidade fiscal: a cesión dun 15% da tarifa estatal do IRPF, a cesión de competencias normativas nos tributos cedidos e a participación na xestión do imposto sobre a renda.

Este simple feito fai que *a reforma poida ser cualificada como un cambio positivo*, anque só sexa pola filosofía subxacente que a inspira. Porque, en efecto, a reforma non constitúe máis ca unha alteración parcial do marco xeral iniciado coa LOFCA, que non resolve ningunha das disfuncións nin dos problemas inmediatos do financiamento autonómico e, o que é máis importante, non pecha o modelo dentro dun marco eficiente, estable e minimamente duradeiro de descentralización financeira.

Sen que sexa necesario espera-los primeiros resultados derivados do funcionamento do novo sistema, é posible indicar algúns aspectos do modelo que xustifican esta avaliación crítica. Particularmente consideramos que o novo modelo:

- 1) *Xera un insuficiente desenvolvemento da responsabilidade fiscal por parte das comunidades autónomas.* A diversa estrutura financeira das comunidades autónomas fai que, para moitas delas, o grao de responsabilidade fiscal sexa pouco relevante.
- 2) *Non resolve satisfactoriamente os problemas derivados da inestabilidade conxénita do modelo anterior.* E isto tanto dende a perspectiva da estabilidade e do grao de predicción dos ingresos das comunidades autónomas, como dende unha perspectiva institucional aplicada ós procesos de adopción de decisións colectivas.

- 3) *Non resolve satisfactoriamente o problema das transferencias fundamentadas no principio de solidariedade.* Pola contra, introdúcese un novo mecanismo (provisional) no que a solidariedade e a suficiencia financeira se confunden nun único instrumento (o Fondo de Garantía), ó tempo que non se concretan os instrumentos constitucionalmente previstos para materializa-la solidariedade interterritorial (moi particularmente, as asignacións de nivelación dos servizos públicos fundamentais).
- 4) *Mantén o financiamento sanitario fóra do sistema.* Mantéñense os criterios de bilateralidade aplicados ata a data e non se prevé unha homoxeneización dos criterios do financiamento sanitario.

A continuación referirémonos a cada un dos aspectos críticos sinalados.

A RESPONSABILIDADE FISCAL

Como se indicou, o modelo aprobado para o quinquenio 1997-2001 introduciu no sistema LOFCA, por primeira vez, instrumentos significativos de exercicio da responsabilidade fiscal por parte dos gobernos das comunidades autónomas, introducción que se debe avaliar de forma positiva por canto vén romper, sequera en parte, a dinámica anterior, pois os gobernos subcentrais posúen unha fonte adicional para obteren recursos distinta da negociación política e/ou o recurso ó endebedamento.

Esta avaliación positiva fundaméntase, ademais, nas vantaxes que ofrecen os instrumentos elixidos. As facultades normativas que as comunidades autónomas poden exercitar trala reforma inciden sobre os impostos que gravan de forma directa ou indirecta a renda das persoas físicas, as fontes que a orixinan e a transmisión destas últimas (IRPF, imposto sobre o patrimonio e imposto sobre sucesións e doazóns). Trátase, polo tanto, de impostos transparentes e visibles para os contribuíntes, que así avaliarán, a través do proceso electoral, a capacidade de xestión dos recursos dos responsables dos respectivos gobernos autonómicos. O exercicio diferenciado das competencias normativas asumidas favorece a aparición de procesos de competencia fiscal entre os distintos distritos, circunstancia que constitúe o elemento central da eficiencia dunha facenda de corte federal.

O novo modelo, en fin, opta por un avance na liña da "competencia fiscal interxurisdiccional", que substitúe parcialmente á facenda de transferencias característica do modelo aplicado nos quinquenios anteriores.

Non obstante, no novo sistema introducíronse algúns condicionantes que infravaloran a virtualidade da competencia fiscal interxurisdiccional. Estes condicionantes poden analizarse en dous grupos: a) os que afectan á capacidade das comunidades autónomas para exercitaren competencias en materia fiscal; e b) os que afectan á desigual capacidade dunhas comunidades respecto doutras para entraren no proceso de competencia fiscal.

Límites no exercicio da responsabilidade fiscal polas comunidades autónomas

Respecto dos primeiros condicionantes resulta sorprendente, e contradictorio coa filosofía que preside a cesión de competencias normativas sobre o 15% da tarifa do IRPF, o número de cautelas e limitacións que se lles impoñen ás comunidades autónomas para o exercicio destas competencias. O novo modelo, tras abri-lle a porta á aparición de procesos de competencia fiscal interxurisdiccional, esténdese na enumeración de restricións á existencia destes procesos.

Deste xeito, redúcense parcialmente os beneficios potenciais derivados da competencia fiscal (redución dos incentivos para a mobilidade interxurisdiccional, coas conseguíntes perdas en eficiencia do conxunto do sistema), mentres que se impoñen uns maiores custos derivados da heteroxeneidade da normativa fiscal.

O exercicio das competencias normativas vese fundamentalmente limitado ó prohibirse que a cota resultante de aplicarlle a tarifa aprobada pola comunidade autónoma á base liquidable regular do IRPF non poderá ser superior nin inferior, en máis dun 20 por 100, á cota que resultaría de aplicarse a tarifa estatal. Deste xeito, cando unha comunidade varíe á alza ou á baixa a tarifa autonómica na marxe do permitido, a variación global da cota respecto da estatal será como máximo do 3%. Igualmente, no suposto de que unha comunidade optase por eleva-la tarifa ó máximo e outra por reducila ó mínimo a máxima diferenza na cota que beneficiaría a un mesmo contribuínte sería dun 6%.

Dado que os custos relacionados co cambio de domicilio das persoas físicas adoitan ser bastante elevados, como demostra a experiencia doutros países, a variación na cota que se produciría entre xurisdiccións é demasiado reducida como para provocar efectos migratorios ou "votacións cos pés" significativas cuantitativamente, efecto que é desexable que se produza se se trata de incrementa-la eficiencia dun sistema de federalismo fiscal. Só aqueles individuos que soportasen unha elevadísima presión fiscal poderían considera-la posibilidade de elixir unha xurisdicción cun balance fiscal (servicios recibidos/presión fiscal soportada) máis favorable. Pero o modelo tamén introduce severas restricións para que non se dean fenómenos migratorios cualitativamente relevantes, como se desprende da normativa aprobada respecto dos puntos de conexión no IRPF.

En efecto, a Lei de cesión de tributos ás comunidades autónomas¹⁵ define ós residentes (contribuíntes) dunha comunidade autónoma baseándose no concepto de "residencia habitual das persoas físicas". A LCT¹⁶ establece tres criterios básicos para determina-la residencia habitual: primeiro, a permanencia no territorio da comunidade, que no IRPF se refire ó período impositivo; segundo, a localización

¹⁵ Lei 14/1996, de 30 de decembro.

¹⁶ No seu art. 10, que desenvolve o previsto no acordo IV.2, do Acordo 1/1996 do CPFF.

do principal centro de intereses do contribuínte, que no IRPF se relaciona co territorio onde se obteña a meirande parte da base imponible; e terceiro, e subsidiariamente, a última residencia declarada para os efectos do IRPF.

Pois ben, unha vez delimitado o concepto de residencia habitual, a Lei inclúe a sorprendente regra do art. 10, nº 3, apartado 2: "*Non producirán efecto os cambios de residencia que teñan por obxecto principal lograr unha menor tributación efectiva nos tributos total ou parcialmente cedidos*". E esta disposición vén acompañada dunha serie de presuncións adicionais de inexistencia de cambio de domicilio habitual, que só poden ser superadas residindo continuamente durante máis de tres anos na comunidade receptora:

- a) Se no ano en que se produce o cambio de residencia, ou no seguinte, a base no IRPF é superior nun 50% á do ano anterior ó cambio.
- b) Se no suposto anterior a tributación efectiva polo IRPF é inferior á que se tería producido de non realizarse o cambio de residencia.
- c) Se, no ano seguinte a aquel no que se produce o suposto previsto na letra a), ou no seguinte ó seguinte, o contribuínte volve te-la súa residencia habitual na comunidade autónoma na que residiu con anterioridade ó cambio.

A regra anterior e o conxunto de presuncións que a acompañan limitan severamente a mobilidade interxurisdiccional das persoas físicas e resultan certamente sorprendentes, máis aínda se temos en conta as escasas restriccións á mobilidade que existen no ámbito municipal (onde os custos da migración son inferiores) e no ámbito europeo. As restriccións á mobilidade persoal entre comunidades autónomas constitúen un freo excesivo que impide a aparición dos efectos positivos derivados da mobilidade interxurisdiccional nas facendas autenticamente federais.

Outra importante limitación para o exercicio da responsabilidade fiscal por parte das comunidades autónomas, tanto no tramo cedido do IRPF coma no imposto sobre o patrimonio e no imposto sobre as sucesións e as doazóns, é a existencia de que se manteña a progresividade nestes tributos.

En definitiva, a pesar de que a filosofía subxacente á reforma é a de potencia-la responsabilidade fiscal das comunidades autónomas, os estreitos límites nas que estas poden exercita-las súas competencias limitan ó máximo os efectos que xeraría un proceso de competencia fiscal entre as comunidades autónomas. Entre estes efectos, fundamentalmente, o de crear incentivos para variar á baixa a presión fiscal. Dificilmente unha comunidade autónoma vai poder atraer recursos humanos ó seu territorio cando a normativa a penas lle deixa marxe de manobra, e cando os cidadáns que decidan trasladarse por considera-lo seu saldo fiscal máis beneficioso son considerados evasores fiscais e se ven obrigados a tributar na comunidade autónoma de orixe.

Pero non só se reducen os beneficios que xeraría a competencia fiscal interxurisdiccional, pois ó mesmo tempo incórrase nos custos derivados da existencia de normativas tributarias diferenciadas, agravados polas innecesarias complexidades que se introduciron para diferencia-lo que é "unha mobilidade artificial da residencia habitual" do que non o é, por parafrasear o texto do Acordo.

Diferencias no exercicio da responsabilidade fiscal polas comunidades autónomas

O novo sistema de financiamento implica unha desigual capacidade dunhas comunidades respecto doutras para obter recursos adicionais mediante a utilización dos instrumentos de responsabilidade fiscal e para competir no seu caso, pola captación de recursos con outras comunidades.

En efecto, o novo sistema dista moito de aproximarse a unha situación na que o financiamento de tódalas comunidades se basee nunha proporción significativa en recursos de tipo tributario xerados no territorio da mesma comunidade autónoma. É ben certo que algunhas comunidades se aproximan a este ideal, pero son escasas, cunha capacidade fiscal moi superior ás demais e pouco significativas polo volume de competencias que teñen asumidas.

Porque, no novo sistema, o grao de autonomía financeira dos ingresos depende crucialmente da combinación de dous factores: a capacidade recadatoria dos tributos cedidos total ou parcialmente e o volume de gastos que hai que realizar en función das transferencias asumidas por cada comunidade.

E como se desprende do detalle dos recursos das comunidades autónomas, calculado a partir das cifras incluídas no Acordo para o ano base 1996 (táboas 1 e 2), as comunidades do art. 151 reflicten un financiamento medio por transferencias do 60,66%, mentres que as do art. 143 só do 29,32%, o que non deixa de resultar paradoxal xa que, canto maior volume de competencias de gasto, o novo sistema determina unha menor capacidade de autonomía nos ingresos. As comunidades de Madrid e Baleares, dada a súa alta capacidade recadatoria e o seu reducido nivel competencial, gozan así dunha auténtica responsabilidade fiscal sobre o 95% dos seus ingresos, mentres que autonomías cunha escasa capacidade recadatoria e unhas elevadas competencias de gasto, como Andalucía ou Galicia, dependen nun 73% das transferencias do Estado a través da participación nos seus ingresos (PIE tramo xeral máis PIE tramo 15% de participación no IRPF estatal). E para o conxunto das comunidades autónomas, en fin, o Estado ten que continuar transferindo o 51,85% dos recursos, unha cifra moi distante dos niveis acadados naqueles países nos que os gobernos subcentrais gozan dun nivel competencial equiparable ó español.

Táboa 1.- Recursos das comunidades autónomas. Ano 1996 (millóns de pesetas)

| CC.AA | Total recursos | Recadación normativa de tributos cedidos | Recadación normativa de taxas afectas | IRPF tarifa complementaria | Diferencia: recursos para transferir por PXE | PIE: tramo participación en IRPF estatal | Financiamento adicional por transferencias estatais: PIE tramo xeral |
|------------------|----------------|--|---------------------------------------|----------------------------|--|--|--|
| Cataluña | 605.393,2 | 179.271,9 | 11.925,2 | 154.869,9 | 259.326,2 | 154.869,9 | 104.456,3 |
| Galicia | 305.940,8 | 40.028,4 | 5.296,8 | 37.488,4 | 223.127,2 | 37.488,4 | 185.638,8 |
| Andalucía | 740.429,1 | 104.987,8 | 16.338,0 | 81.987,0 | 537.116,3 | 81.987,0 | 455.129,3 |
| Com. Valenciana | 356.116,2 | 101.349,9 | 5.038,4 | 64.256,2 | 185.471,7 | 64.256,2 | 121.215,5 |
| Canarias | 184.287,4 | 33.794,6 | 2.949,1 | 22.821,4 | 124.722,3 | 22.821,4 | 101.900,9 |
| TOTAL art. 151 | 2192.166,7 | 459.432,6 | 41.647,5 | 361.422,9 | 1329.763,7 | 361.422,9 | 968.340,8 |
| Asturias | 53.401,1 | 19.929,7 | 2791,0 | 19.950,7 | 10.729,7 | 6.650,2 | 4.079,5 |
| Cantabria | 34.991,1 | 7.524,7 | 967,0 | 9.090,4 | 17.409,0 | 9.090,4 | 8.318,6 |
| A Rioxa | 16.818,0 | 5.718,4 | 349,0 | 4.922,8 | 5.827,8 | 4.922,8 | 905,0 |
| Murcia | 42.926,5 | 15.187,5 | 1.196,4 | 13.230,6 | 13.312,0 | 13.230,6 | 81,4 |
| Aragón | 73.494,5 | 29.409,9 | 2.281,5 | 25.775,2 | 16.027,9 | 8.591,7 | 7.436,2 |
| Castela-A Mancha | 96.511,4 | 20.918,4 | 3.407,5 | 20.697,7 | 51.487,8 | 20.697,7 | 30.790,1 |
| Estremadura | 68.420,6 | 10.486,0 | 2.061,0 | 9.959,6 | 45.914,0 | 9.959,6 | 35.954,4 |
| Baleares | 30.121,8 | 12.674,4 | 1.017,7 | 14.768,4 | 1.661,3 | 0 | 1.661,3 |
| Madrid | 273.196,4 | 89.275,4 | 11.772,2 | 161.106,5 | 11.042,3 | 0 | 11.042,3 |
| Castela-León | 166.907,1 | 41.218,7 | 6.560,9 | 41.289,5 | 77.832,1 | 41.289,5 | 36.548,6 |
| TOTAL art. 143 | 856.788,5 | 252.343,1 | 32.404,2 | 320.791,4 | 251.249,9 | 114.432,5 | 136.817,4 |
| TOTAL | 3.048.955,2 | 711.775,7 | 73.951,7 | 682.214,3 | 1581.013,6 | 475.855,4 | 1105.158,2 |

FONTE: Acordo 1996 (BOE de 22 de abril de 1997).

Táboa 2.- Recursos das comunidades autónomas. Ano 1996 (porcentaxes sobre o total de cada comunidade)

| CC.AA | Recadación normativa de tributos cedidos (% total) | Recadación normativa de taxas afectas (% total) | IRPF tarifa complementaria (% total) | Diferencia: recursos para transferir por PXE (% total) | PIE: tramo participación en IRPF estatal (% total) | Financiamento adicional por transferencias estatais: PIE tramo xeral (% total) |
|------------------|--|---|--------------------------------------|--|--|--|
| Cataluña | 29,61 | 1,97 | 25,58 | 42,84 | 25,58 | 17,25 |
| Galicia | 13,08 | 1,73 | 12,25 | 72,93 | 12,25 | 60,68 |
| Andalucía | 14,18 | 2,21 | 11,07 | 72,54 | 11,07 | 61,47 |
| Com. Valenciana | 28,46 | 1,41 | 18,04 | 52,08 | 18,04 | 34,04 |
| Canarias | 18,34 | 1,60 | 12,38 | 67,68 | 12,38 | 55,29 |
| TOTAL art. 151 | 20,96 | 1,90 | 16,49 | 60,66 | 16,49 | 44,17 |
| Asturias | 37,32 | 5,23 | 37,36 | 20,09 | 12,45 | 7,64 |
| Cantabria | 21,50 | 2,76 | 25,98 | 49,75 | 25,98 | 23,77 |
| A Rioxa | 34,00 | 2,08 | 29,27 | 34,65 | 29,27 | 5,38 |
| Murcia | 35,38 | 2,79 | 30,82 | 31,01 | 30,82 | 0,19 |
| Aragón | 40,02 | 3,10 | 35,07 | 21,81 | 11,69 | 10,12 |
| Castela-A Mancha | 21,67 | 3,53 | 21,45 | 53,35 | 21,45 | 31,9 |
| Estremadura | 15,33 | 3,01 | 14,56 | 67,11 | 14,56 | 52,55 |
| Baleares | 42,08 | 3,38 | 49,03 | 5,52 | 0,00 | 5,52 |
| Madrid | 32,68 | 4,31 | 58,97 | 4,04 | 0,00 | 4,04 |
| Castela-León | 24,70 | 3,93 | 24,74 | 46,63 | 24,74 | 21,90 |
| TOTAL art. 143 | 29,45 | 3,78 | 37,44 | 29,32 | 13,36 | 15,97 |
| TOTAL | 23,34 | 2,43 | 22,38 | 51,85 | 15,61 | 36,25 |

FONTE: Elaboración propia a partir do Acordo 1996 (BOE de 22 de abril de 1997).

A anterior consideración non só incide na natureza diferenciada dos recursos que cada comunidade obterá no quinquenio 1997-2001. A súa diferente composición, no contexto do incipiente e tímido proceso de competitividade fiscal que se abre coa reforma, afecta substancialmente á capacidade de cada comunidade de exercita-las novas competencias, dada a diferente incidencia que ese exercicio pode ter sobre o total dos seus recursos. Preséntanse, por conseguinte, incentivos diferenciados para ofrecer tratos fiscais diverxentes co fin de atraer e/ou reter recursos no seu territorio. As comunidades nas que os seus ingresos estean compostos prioritariamente de recursos sobre os que asumiron capacidade normativa gozan dunha vantaxe comparativa á hora de determina-lo volume de recursos de que disporán, pero están en desvantaxe con respecto ás repercusións que o exercicio desas competencias ten no total dos seus ingresos. Unha comunidade con escasa autonomía para determina-los seus ingresos, por exemplo, pode obter réditos políticos mediante a inclusión de deducións no IRPF ós seus contribuíntes sen que isto supoña unha minoración importante dos seus recursos, mentres que unha con moita autonomía ten que confrontar unha redución maior nos seus ingresos se aplica unha política similar.

A INESTABILIDADE DO SISTEMA

A reforma do sistema de financiamento autonómico non resolveu os problemas derivados da súa inestabilidade. Cando se cualifica de "inestable" ó sistema de financiamento autonómico adoita facerse nun dobre sentido: financeiro e institucional.

Dende a perspectiva estritamente financeira, o sistema é inestable cando os responsables das facendas autonómicas carecen de seguridade sobre o volume de recursos do que van dispoñer para poder planifica-lo gasto que realizarán. Dende a perspectiva institucional, o sistema no seu conxunto é inestable cando as normas que o regulan están suxeitas a un marco de incerteza, posto que os mecanismos institucionais permiten o seu cambio atendendo a factores situacionais (políticos, económicos).

A inestabilidade financeira

A cesión uniforme a tódalas comunidades autónomas dun 15% da tarifa do IRPF implica, loxicamente, que a evolución futura dos seus recursos se vincule (en maior ou menor medida, dependendo do seu peso no financiamento total de cada comunidade) á evolución da recadación deste tributo en cada territorio. Anque resulta arriscado predicir cál vai se-la evolución destes recursos, pode facerse unha proxección con base nos datos históricos, como reflicten as simulacións elaboradas por Casado e outros (1997), recollidas nas táboas 3 e 4. En función delas, non sempre son as comunidades máis ricas as que mostran un crecemento superior.

Táboa 3.- Evolución dos ingresos das CC.AA. no novo sistema. 1ª simulación 1996-2001 (Proxección sobre taxas de crecemento IRPF 1990-1995) (Pesetas correntes, ano 1996=100)

| CC.AA. | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
|------------------------|------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Andalucía | 100 | 106,87 | 114,22 | 122,08 | 130,49 | 139,49 |
| Canarias | 100 | 107,26 | 115,06 | 123,42 | 132,40 | 142,03 |
| Cataluña | 100 | 105,85 | 112,05 | 118,62 | 125,58 | 132,96 |
| Galicia | 100 | 107,23 | 114,98 | 123,29 | 132,21 | 141,77 |
| Com. Valenciana | 100 | 106,59 | 113,62 | 121,11 | 129,10 | 137,63 |
| TOTAL art. 151 | 100 | 106,63 | 113,60 | 121,25 | 129,31 | 137,92 |
| Aragón | 100 | 105,60 | 111,52 | 117,69 | 124,41 | 131,41 |
| Asturias | 100 | 105,78 | 111,89 | 118,36 | 125,21 | 132,46 |
| Baleares | 100 | 106,35 | 113,10 | 120,28 | 127,92 | 136,04 |
| Cantabria | 100 | 105,65 | 111,64 | 117,98 | 124,69 | 131,81 |
| Castela-León | 100 | 106,59 | 113,61 | 121,10 | 129,08 | 137,60 |
| Castela-A Mancha | 100 | 107,44 | 115,43 | 124,04 | 133,29 | 143,24 |
| Extremadura | 100 | 107,31 | 115,16 | 123,59 | 132,65 | 142,36 |
| Madrid | 100 | 104,92 | 110,09 | 115,52 | 121,24 | 127,25 |
| Murcia | 100 | 105,89 | 112,12 | 118,72 | 125,71 | 133,11 |
| A Rioxa | 100 | 105,88 | 112,10 | 118,69 | 125,67 | 133,06 |
| TOTAL art. 143 | 100 | 105,98 | 112,33 | 119,07 | 126,24 | 133,86 |
| TOTAL territorio común | 100 | 106,44 | 113,31 | 120,64 | 128,45 | 136,78 |

FONTE: Casado e outros (1997, p. 204).

Táboa 4.- Evolución dos ingresos das CC.AA. no novo sistema. 2ª simulación 1996-2001 (Proxección sobre taxas de crecemento IRPF 1987-1995) (Pesetas correntes, ano 1996=100)

| CC.AA. | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
|------------------------|------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Andalucía | 100 | 107,31 | 115,16 | 123,59 | 132,64 | 142,35 |
| Canarias | 100 | 107,21 | 114,94 | 123,24 | 132,14 | 141,68 |
| Cataluña | 100 | 107,17 | 114,87 | 123,12 | 131,98 | 141,48 |
| Galicia | 100 | 107,42 | 115,40 | 123,97 | 133,19 | 143,09 |
| Com. Valenciana | 100 | 107,13 | 114,77 | 122,96 | 131,74 | 141,16 |
| TOTAL art. 151 | 100 | 107,25 | 115,03 | 123,38 | 132,34 | 141,96 |
| Aragón | 100 | 106,49 | 113,40 | 120,76 | 128,60 | 136,96 |
| Asturias | 100 | 106,43 | 113,28 | 120,56 | 128,32 | 136,58 |
| Baleares | 100 | 106,70 | 113,86 | 121,51 | 129,67 | 138,38 |
| Cantabria | 100 | 106,62 | 113,68 | 121,21 | 129,24 | 137,81 |
| Castela-León | 100 | 107,18 | 114,88 | 123,15 | 132,01 | 141,52 |
| Castela-A Mancha | 100 | 107,92 | 116,48 | 125,75 | 135,77 | 146,61 |
| Extremadura | 100 | 107,60 | 115,78 | 124,60 | 134,10 | 144,33 |
| Madrid | 100 | 106,56 | 113,54 | 120,99 | 128,93 | 137,39 |
| Murcia | 100 | 107,18 | 114,89 | 123,16 | 132,04 | 141,56 |
| A Rioxa | 100 | 106,98 | 114,26 | 122,14 | 130,56 | 139,58 |
| TOTAL art. 143 | 100 | 106,95 | 114,38 | 122,35 | 130,87 | 140,00 |
| TOTAL territorio común | 100 | 107,16 | 114,85 | 123,09 | 131,93 | 141,41 |

FONTE: Casado e outros (1997, p. 202).

Evidentemente, este tipo de incerteza é intrínseca a un sistema que se centra na cesión de competencias normativas nun tributo no que a súa base se caracteriza pola súa flexibilidade. As eventuais variacións na recadación autonómica polo IRPF, non obstante, non deben ser avaliadas atendendo exclusivamente a un dos fins que persegue satisface-la cesión parcial do IRPF (o principio de suficiencia), senón á totalidade dos obxectivos da reforma. Neste sentido, e na medida en que a nova normativa incentive a competencia interxurisdiccional, a evolución da recadación autonómica no só depende dos residentes actuais, senón tamén dos que potencialmente poida atraer cada comunidade cara ó seu territorio ofertando un mellor balance fiscal ou unha mellor xestión dos recursos. Neste sentido, as eventuais incertezas que xere a cesión só poden ser criticadas na medida en que, novamente, unhas comunidades autónomas estean expostas a maiores oscilacións nuns ingresos vinculados a un único tributo (o IRPF), ca aquelas comunidades das que os seus ingresos evolucionan de acordo cun parámetro máis estable (o ITAE).

Unha fonte adicional de inestabilidade financeira que afecta a tódalas comunidades autónomas, e que non estaba inicialmente prevista no Acordo, refírese á determinación da participación das comunidades autónomas no IRPF. A Lei de cesión de tributos¹⁷ concreta que a participación das comunidades no IRPF se materializa na cota íntegra do imposto: o que se lles cede ás comunidades autónomas é o resultado de deducir da cota íntegra autonómica (15% da tarifa sobre a base imponible) o 15% das deducións da cota íntegra. En consecuencia, a participación efectúase sobre a cota líquida do imposto e non sobre a base imponible.

Na medida en que a participación se materializa sobre as cotas líquidas do imposto e non sobre a base imponible, os ingresos das comunidades autónomas están condicionados a eventuais modificacións das deducións na cota por parte do Estado, que incide así unilateralmente nos ingresos autonómicos derivados da cesión do 15% do IRPF.

O problema da incerteza financeira xerada pola cesión parcial do IRPF podería terse minimizado se, de forma paralela, se avanzase na descentralización doutras figuras tributarias, en particular aquelas que, como o IVE, súmanlle ó seu potencial recadorio unha maior homoxeneidade territorial. A reforma, non obstante, desbotou as seguintes opcións:

A) *A cesión do IVE.* O imposto sobre o valor engadido (na súa fase minorista) figura entre os tributos que a LOFCA considera susceptibles de cesión. Trátase dun imposto de gran potencial recadorio, incluso con posibilidades de crecemento relativo no futuro superiores á imposición sobre a renda; e no que as comunidades autónomas mostran unha capacidade fiscal máis homoxénea ca no caso do IRPF.

¹⁷ No seu art. 27, que modifica a Lei 18/1991 do imposto sobre a renda das persoas físicas.

Como instrumento de exercicio da responsabilidade fiscal, a cesión do IVE conta con diversos inconvenientes. En primeiro lugar, trátase dun imposto sometido a unha férrea harmonización comunitaria, que provoca a imposibilidade de deixar en mans das comunidades autónomas a regulación de moitos dos seus aspectos máis substanciais. Entre os elementos suxeitos a harmonización están os tipos de gravame e, a pesar de que existen unhas bandas dentro das que os estados membros poden establecer os seus propios tipos, no futuro tenderase cara á uniformidade e nese momento calquera disparidade dentro do territorio comunitario quedará prohibida. En segundo lugar, a cesión parcial deste tributo supoñería unha complexidade adicional no ámbito da súa xestión, pois requiriría concreta-la fase minorista e adapta-lo réxime simplificado e o de recargo de equivalencia.

En suma, cabería inicialmente especular coa cesión ás comunidades autónomas dunha parte dos rendementos xerados no seu territorio, para buscar posteriormente mecanismos de cesión dalgunha capacidade normativa, respectando a normativa europea no referente a que a suma do tipo estatal e do autonómico se auste ó preestablecido pola Unión Europea.

- B) *A cesión do imposto sobre sociedades.* Existen tamén diversos motivos que explican que este tributo nin sequera figure entre os impostos que a LOFCA considera cedibles ás comunidades autónomas. En primeiro lugar, hai que constatar un descenso relativo da importancia recadatoria do imposto que recae sobre os beneficios das persoas xurídicas, malia que o feito de que obteña rendementos superiores ó billón de pesetas cada ano o mantén entre os tributos estatais de maior recadación. En segundo lugar, existen notables dificultades para establecermos unha relación nítida entre o lugar no que se xeran as rendas sometidas a gravame e o territorio da comunidade autónoma concreta que queda coa súa recadación. Estas dificultades danse, por exemplo, se unha empresa opera en varias zonas do país distintas daquela onde, en virtude do punto de conexión (posiblemente o seu domicilio fiscal), se vai produci-la recadación polo imposto de sociedades.

Sen embargo, dende o noso punto de vista, este argumento vólvese en contra do establecido pola LOFCA, xa que precisamente é o ámbito empresarial o máis axeitado para introducir procesos de competencia pola captación de recursos por parte das comunidades autónomas. A este respecto é imprescindible lembrar que as comunidades autónomas de réxime foral (País Vasco e Navarra) poden exercitar unha ampla capacidade normativa na regulación do imposto de sociedades. En efecto, as deputacións forais teñen autonomía para regular este tributo e elaboraron xa un número importante de normas que tratan de xeito diferenciado ás sociedades residentes nos territorios forais respecto do réxime común: simplificáronse os coeficientes de amortización; introduciuse o método

LIFO na avaliación de existencias; ampliáronse as deducións por investimentos; etc. O trato fiscal diferenciado ás sociedades que tributan nas comunidades forais pon de manifesto que é factible cederlles competencias normativas ás comunidades de réxime común, o que evitaría que unhas comunidades autónomas dispuxesen, como ata hoxe, dunha vantaxe comparativa institucionalizada á hora de exercita-la autonomía financeira; vantaxe comparativa que afecta negativamente de forma especial ás comunidades autónomas limítrofes coas de réxime foral.

Por isto, e malia que a experiencia comparada nos demostra que o grao de harmonización da imposición societaria vai en aumento, tanto nos seus elementos estruturais coma na definición dos tipos impositivos, e especialmente entre os países membros da Unión Europea, isto non obsta para que, ó igual ca no IRPF, o noso sistema de financiamento autonómico inclúa o imposto de sociedades entre os susceptibles de cesión parcial ás comunidades autónomas, que contarían así cun eficaz instrumento para o exercicio da responsabilidade fiscal.

- C) *A cesión dos impostos especiais.* A LOFCA, no seu art. 11, inclúe entre os tributos cedibles "*os impostos sobre consumos específicos na súa fase minorista, agás os recadados mediante monopolios fiscais*". Esta última excepción case carece de substancia no momento presente, xa que só moi parcialmente o imposto sobre os labores do tabaco é recadado pola vía do monopolio. En calquera caso, quedarían fóra destas restricións a imposición sobre os alcohois nas súas diversas variantes e, sobre todo, o imposto sobre hidrocarburos, que pola súa gran capacidade recadatoria resulta sumamente atractivo como hipotética fonte de financiamento.

A LCT prescindiu, así mesmo, da cesión dos impostos especiais. Dado que o factor determinante para tomalos en consideración é o seu potencial recadatorio, cabe simplifica-la proposta de cesión á dos impostos especiais máis sobranceiros desde esta óptica: o imposto sobre hidrocarburos e o imposto sobre determinados medios de transporte. Á marxe do seu potencial recadatorio, a consideración destes tributos como impostos cedidos permitiría equilibra-la balanza que dentro das fontes tributarias cedidas se inclina cara á imposición directa, a causa do enorme peso que agora ten o IRPF, de tal xeito que podería argumentarse que os recursos autonómicos de natureza tributaria proceden tanto de grava-la renda coma o consumo.

Unha cuestión distinta é cómo instrumentar esta proposta. Os impostos especiais son tributos sometidos, igual có IVE, a unha harmonización fiscal comunitaria que comprende os tipos impositivos. Non obstante, convén establecer algunhas precisións segundo o tributo do que se trate. O imposto especial sobre a matriculación de vehículos, por exemplo, pode facilmente ser cedido ás comunidades autónomas, posto que, ó actuar directamente sobre o consumidor e

tratarse dun imposto non regulado pola normativa comunitaria, non está suxeito a problemas de xestión ou compatibilidade supranacionais.

Os impostos especiais sobre o alcohol, o tabaco e os hidrocarburos si están sometidos á normativa europea e presentan problemas de xestión, xa que en España se aplican sobre o produtor ou o importador. Só modificando a súa configuración legal, para determinala fase minorista, e aplicando mecanismos similares ós que se adoptasen no IVE, poderían as comunidades autónomas asumir a súa cesión.

Por todas estas razóns, e igual ca no caso do IVE, podería terse dado un paso inicial a través dunha participación territorializada de cada comunidade, para posteriormente analizarlo ámbito competencial que as comunidades autónomas poderían asumir; unha vía que, polo demais, xa recollera o *Libro Blanco*.

A inestabilidade institucional

A reforma do 1996, dende o punto de vista institucional, mantén o modelo de adopción de decisións en materia de financiamento autonómico aplicado dende a aprobación en 1980 da LOFCA. Nela mesma, a reforma exemplifica a dinámica de negociación política que presidiu o proceso de descentralización financeira dende os seus comezos: a necesidade de pactos políticos e a conformación de maiorías parlamentarias presidiu a definición de cada unha das modificacións do sistema, tanto nos seus elementos centrais coma periféricos, co obxectivo tanto de satisfacer os apoios parlamentarios externos do novo goberno (p.e. cesión do 15% do IRPF) coma de manter a lealdade interna (p.e. o vencellamento da PIE xeral ó ITAE, a creación do novo Fondo de Garantía).

Neste sentido, as críticas atribuídas ó sistema LOFCA manteñen toda a súa vixencia e pouco cabe engadir, agás lamentar que unha vez máis non se aproveitase a ocasión de modificar radicalmente un modelo de adopción de decisións que conduce inevitablemente á inestabilidade do sistema. O feito de que varias comunidades autónomas se descolgasen do Acordo, presentasen recurso de inconstitucionalidade contra o seu contido e expresasen a súa intención de modificalo en canto se alteren as actuais maiorías parlamentarias é a mellor proba da necesidade de introducir cambios definitivos e amplamente aceptados nos procedementos de adopción de decisións na materia.

A falta de vontade de introducir cambios institucionais ponse de manifesto nos escasos avances introducidos no ámbito da participación e da coordinación entre as facendas. No Acordo¹⁸ renúnciase expresamente á creación dunha axencia tributaria integrada; anque, constatada a ineficacia dos órganos de coordinación creados no Acordo de outubro de 1993 (*Comisión Mixta de Gestión del IRPF e*

¹⁸ Acordo quinto do Acordo 1/1996.

Órganos Territoriales de Relación), procede a crear outros novos: a *Comisión Mixta de Gestión Tributaria* e os *Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria*.

A SOLIDARIEDADE

A Constitución española establece un marco moi flexible para a elección dos instrumentos financeiros que poden elixirse para garanti-los principios básicos que presiden o financiamento das comunidades autónomas. Esta flexibilidade ten unha excepción: os instrumentos aplicables para materializa-lo principio de solidariedade interterritorial. Son tres os instrumentos previstos: un xeral e dous específicos. A actividade do sector público estatal debe orientarse xenericamente á satisfacción do principio de solidariedade; e, ademais, prevense dous mecanismos adicionais específicos: o Fondo de Compensación Interterritorial e as asignacións orzamentarias para a nivelación dos servicios públicos fundamentais.

A concreción destes instrumentos sufriu unha serie de disfuncións paralelas ás da evolución do sistema LOFCA que, sen ánimo exhaustivo, se poden resumir en dúas: a falta de definición e de aplicación das asignacións de nivelación, e certa confusión xerada en torno ós destinatarios e fins do Fondo de Compensación Interterritorial.

En efecto, e a pesar das previsións constitucionais¹⁹, as *asignacións* non chegaron a utilizarse como un mecanismo xeneralizado de compensación interterritorial dende que se aprobou a LOFCA. As sucesivas modificacións e axustes que o sistema de financiamento experimentou dende aquela non definiron nin qué se debe entender por "servicios públicos fundamentais", nin cál é o nivel mínimo que o Estado debe cubrir a través deste instrumento.

Non obstante, nalgunhas ocasións aproveitouse a laxitude e a relatividade dos conceptos que definen constitucional e legalmente as asignacións para xustificar transferencias específicas a determinadas comunidades e "limar" as súas posibles retencias nos procesos de negociación política que acompañaron ás modificacións do sistema LOFCA, incluso cunha finalidade abertamente electoralista²⁰.

Nesta materia, a reforma de 1996 resulta frustrante: no Acordo²¹ considérase unicamente a creación dun enésimo "grupo de traballo" encargado de elevar ó CPFF unha proposta de instrumentación xurídica, financeira e orzamentaria das asignacións de nivelación. E, por se a remisión a un grupo de traballo non fora suficiente elemento dilatador, prevese que este, á súa vez, poida delegar nun "comité

¹⁹ Art. 158 da Constitución.

²⁰ A este respecto, lémbrese como no Decreto de prórroga orzamentaria para 1996, aprobado en vésperas das pasadas eleccións xerais, o Goberno incluíu unhas dotacións específicas para as comunidades autónomas de Andalucía e Estremadura acolléndose ó art. 15 da LOFCA, no que se mencionan as asignacións de nivelación.

²¹ Acordo sexto do Acordo 1/1996.

de estudio ou grupo de traballo máis reducido" a exploración e a avaliación das posibles alternativas.

O *Fondo de Compensación Interterritorial*, pese a ter recibido un tratamento legal específico²², sufriu así mesmo diversos avatares que contribuíron a xerar certa confusión sobre a súa finalidade. En principio, o FCI persegue, como en xeral tódolos fondos de desenvolvemento, o crecemento da capacidade de produción dos territorios menos desenvolvidos; polo que, a diferenza das demais transferencias niveladoras, non trata de garanti-lo consumo de determinados bens e servizos fundamentais nuns niveis mínimos.

As carencias iniciais do modelo LOFCA (particularmente a determinación do financiamento a partir do custo efectivo) fixeron que na súa primeira etapa o FCI atendera á vez dúas finalidades: reduci-los desequilibrios interterritoriais e financia-lo investimento novo de tódalas comunidades autónomas. Dende a reforma de 1990, o FCI desdoubrouse en dous, de tal xeito que unha parte se destinaría exclusivamente á primeira das finalidades indicadas (para o que se repartiría exclusivamente entre as CC.AA. menos desenvolvidas: as "rexións obxectivo nº 1", de acordo coa normativa comunitaria), e unha segunda parte ou "compensación transitoria" acabaría incorporada á porcentaxe de participación nos ingresos do Estado. A superior taxa de crecemento da PPI respecto das cantidades asignadas ó Fondo nos sucesivos exercicios orzamentarios²³ provocou que as comunidades menos desenvolvidas demandasen unha reforma no terreo da solidariedade paralela á producida no ámbito da suficiencia.

A evolución do FCI e a ausencia dunha regulación das asignacións de nivelación poñen de manifesto, en definitiva, ata qué punto se produciu unha confusión entre os elementos redistributivos incorporados ó reparto da PPI e os instrumentos constitucionalmente previstos para materializa-la solidariedade interterritorial. Neste sentido, coincidimos plenamente cos autores do *Libro Blanco*, con independencia do criterio alí proposto, cando demandan clarificar ou precisa-la forma en que se materializa a solidariedade interterritorial no modelo LOFCA.

A reforma de 1996, lonxe de aproximarse a esa clarificación, optou por introducir un novo elemento de confusión, o Fondo de Garantía, que se relaciona co mantemento da suficiencia financeira das comunidades autónomas que acepten o novo sistema, á vez que constitúe un "instrumento de solidariedade" que garantizará a distribución dos recursos. Neste sentido, co novo Acordo perdeuse unha magnífica ocasión para aclarar qué instrumentos son os previstos para potencia-la solidariedade interterritorial e cáles para garanti-la suficiencia financeira das comunidades autónomas.

²² Leis reguladoras do Fondo 7/1984 e 29/1990.

²³ O 30% do investimento público ponderado pola poboación das comunidades autónomas que se benefician do Fondo. Ver Moldes (1997).

O FINANCIAMENTO DA SANIDADE

O financiamento da sanidade e o exercicio das competencias transferidas ás comunidades autónomas caracterízanse pola natureza singular e peculiar do cálculo das transferencias, moi explicitamente pola súa marxinación do sistema de recursos previstos pola LOFCA. En poucas palabras, o financiamento da sanidade discorre do seguinte modo: unha vez trazada a política de gasto e o orzamento da súa contía polo INSALUD e o INSERSO, as administracións xestoras recibirán os recursos que lles correspondan mediante transferencia con cargo ó orzamento de gastos do respectivo instituto, orzamento que queda incluído no da Seguridade Social.

Xunto ós argumentos de raíz histórica baseados no peculiar réxime da Seguridade Social en España, defendeuse, para mantela á marxe do sistema de financiamento autonómico, que se se territorializasen os ingresos e os gastos de tan relevante instrumento de solidariedade caeríase no risco de fragmenta-lo sistema de Seguridade Social; tamén se lembrou o carácter de competencia exclusiva do Estado para legislar en materia de Seguridade Social (art. 149.1.17 CE), anque a mesma Constitución prevexa que os seus servicios sexan executados polas comunidades autónomas, como de feito sucede nalgunhas delas.

Non é este o único caso de financiamento por vieiros alleos ó sistema LOFCA pois, tal e como se indicou anteriormente, o emprego das subvencións de tipo finalista procedentes do Estado foi e é importante en termos cuantitativos. Pero, se estes casos poden ser considerados como "fugas" do sistema ou desviacións respecto dos mecanismos nel previstos, non pode dicirse o mesmo do financiamento da sanidade. Cuantitativamente, o feito de que un volume de recursos tan importante como o destinado a financia-los gastos sanitarios se canalice, de forma institucionalizada²⁴, fóra dos vieiros do réxime financeiro establecido para a xeneralidade dos gastos autonómicos (incluídos os relativos ó ensino) contribúe a desvalorizar notablemente os esforzos que se fan por establecer un marco de relacións financeiras seguro, estable e único.

Constátase, ademais, a existencia de numerosos erros que demostran a fragilidade do actual sistema de financiamento da Seguridade Social. Así, é un lugar común poñer de relevo a diversidade de criterios de distribución de recursos utilizados en función de cada comunidade autónoma ó longo do tempo (custo efectivo dos servicios, poboación de dereito, poboación protexida, etc.); a inconveniencia de manter duplicado o aparato burocrático Estado-comunidades autónomas coas "deseconomías" que xera; a insuficiencia de recursos que, consolidada ó longo de moitos anos, xerou situacións deficitarias que seguen arrastrando diversas comunidades autónomas; o cálculo inadecuado das necesidades financeiras autonómicas

²⁴ Pola Lei 14/1986, de 25 de abril, xeral de sanidade.

en materia sanitaria e o tardío e insuficiente financiamento adicional; e, por último, dende o punto de vista legal cabería incluso cuestionarse se a Lei xeral de sanidade está capacitada para establecer todo un sistema de financiamento fóra dos lindeiros marcados para tódolos gastos en xeral por unha lei orgánica como é a LOFCA.

As opcións alternativas ó sistema actual discorren por unha dobre vía. A primeira, de menor alcance, conténtase con impulsar como criterio de distribución de recursos o da poboación de dereito. A segunda, máis audaz, postula a inclusión do financiamento sanitario no modelo LOFCA (sen abandonar, non obstante, o criterio de poboación de dereito), opción que, polo demais, conta co precedente da integración dos gastos de educación no sistema. Esta última vía é a que, ó noso modo de ver, debe ser estudiaada con maior detemento.

Un bo momento para poñela en práctica podería ser aquel no que, unha vez concluído o traspaso material de servizos ás comunidades autónomas, tanto o INSERSO coma o INSALUD queden baleiros das súas competencias transferibles e, probablemente, deixen de desempeñalas funcións directivas que nestes momentos realizan. Se cadra daquela, concluída no ámbito sanitario a distribución de competencias, caiba instaurar unha reforma a fondo do sistema que as financia. Pero o Acordo de 1996 nin tan sequera considera semellante posibilidade.

A MODO DE CONCLUSIÓN: O FUTURO DO FINANCIAMENTO AUTONÓMICO

As relacións financeiras entre os distintos niveis de facenda nos estados descentralizados artículanse en cada país de distinto xeito, condicionadas por motivos de carácter histórico, político, xeográfico, etc. Se algo mostra a experiencia comparada é que son múltiples as posibilidades de artellar un modelo que determine un sistema xusto de financiamento, que permita distribuír de forma eficiente os recursos financeiros públicos entre as distintas administracións territoriais de acordo coas funcións que teñen encomendadas.

Non obstante, é factible clasificar a ampla variedade de sistemas existentes de acordo cun factor clave relativo á organización política do estado: a atribución de *soberanía fiscal* ás entidades subcentrais. A este respecto son dous os modelos alternativos presentes no dereito comparado: o de *soberanía fiscal compartida*, (Canadá, Estados Unidos, Suíza) que prevé a existencia de soberanía fiscal plena nas áreas determinadas constitucionalmente para cada nivel de facenda, e o de *soberanía fiscal derivada* (Alemaña, Austria, Australia), que recolle a existencia dunha soberanía fiscal central.

Na práctica, polo tanto, poden identificarse dous sistemas xenéricos de financiamento das entidades subcentrais segundo o sistema fiscal sexa *múltiple* ou *único*.

Nos *sistemas fiscais múltiples* as mesmas bases impositivas son obxecto de diferentes tributos establecidos polos gobernos subcentrais e o goberno central. Deste xeito, a suficiencia financeira das entidades subcentrais descansa, fundamentalmente, no exercicio da soberanía fiscal por parte dos seus respectivos órganos políticos, que gozan dunha ampla autonomía para legislar sobre aspectos esenciais do sistema fiscal. Nos países federais que optaron por manter un sistema fiscal múltiple existen diversas fórmulas que incrementan en maior ou menor medida os niveis de coordinación entre os diferentes niveis territoriais da facenda pública, e o sistema adoita complementarse con algunha das variadas fórmulas de participación nos ingresos do estado polas entidades subcentrais, fundamentalmente atendendo ó principio de redistribución da renda e da riqueza persoal e/ou interterritorial.

As fórmulas aplicadas nos sistemas fiscais múltiples para distribuí-los ingresos tributarios son así mesmo diversas, así como as fórmulas de coordinación entre os diferentes gobernos. No primeiro caso, aplícanse sistemas de crédito fiscal (*tax-credit*), de forma que os contribuíntes deducen a cantidade ingresada na facenda territorial da súa debeda tributaria co goberno central naqueles impostos que gravan o mesmo feito imponible; sistemas de recargos sobre os impostos estatais; ou simplemente admítase a posibilidade de que cada nivel de goberno estableza o seu propio tributo, anque isto implique que máis dun nivel de goberno grave o mesmo feito imponible. Respecto da coordinación administrativa, a variedade é tamén ampla, existindo fórmulas que van dende a simple coordinación administrativa entre os gobernos á constitución de axencias tributarias integradas.

Nos países federais con *sistema fiscal único*, un nivel de goberno mantén o poder financeiro para regula-los tributos, de xeito que tódalas facendas se nutren das mesmas figuras impositivas²⁵. Para isto cómpre establecer fórmulas de reparto entre os distintos gobernos territoriais, o que se pode facer a través de múltiples formas, xeralmente utilizadas en maior ou menor grao de maneira conxunta: a) subvencións condicionadas ou incondicionadas, automáticas ou discrecionais; b) participación nos ingresos tributarios do goberno central, que pode referirse á totalidade dos ingresos ou a impostos específicos, e realizarse en función de variables económicas de diversa índole (*revenue-sharing*) ou en función do rendemento dos tributos en cada territorio (*tax-sharing*).

O financiamento das comunidades autónomas incorporou sucesivamente elementos de tódolos anteriores sistemas, como consecuencia do marco institucional inestable no que se operou. Así, inicialmente se configurou como un sistema de

²⁵ Habitualmente a potestade de regula-lo sistema fiscal é atribuída ó nivel central, pero tamén pode darse a situación contraria: as facendas territoriais aplican un único sistema fiscal e transfíren recursos ó goberno central de acordo cos parámetros de contribución previamente establecidos. Este é o caso da Unión Europea: os países membros aplican figuras tributarias homoxéneas e financian o goberno supranacional de acordo cun sistema de participación previamente establecido.

participación nos ingresos do Estado de acordo con diversas variables económicas ou *revenue-sharing*. Posteriormente, en 1993, parte dos ingresos vinculáronse ó rendemento do IRPF en cada territorio, incorporándose un mecanismo de *tax-sharing*. Finalmente, coa reforma de 1997 incorporáronse (aunque timidamente) elementos para o exercicio dunha auténtica responsabilidade fiscal polas facendas autonómicas.

Na nosa opinión, como desenvolvemos máis extensamente noutro lugar (Corona, Alonso e Puy, 1998), o sistema debe reformarse de forma decidida no camiño dunha *soberanía fiscal compartida*, de forma que se cree un proceso de competitividade interxurisdiccional beneficioso para os cidadáns de tódalas comunidades autónomas. A evidencia comparada dispoñible²⁶ parece confirma-las hipóteses teóricas sobre a superioridade institucional da descentralización do poder tributario sobre a simple participación (territorializada ou non) nun único sistema fiscal, ou a simple descentralización do gasto.

As vantaxes dos sistemas baseados nun *federalismo competitivo* son numerosas, porque xera un conxunto de incentivos institucionais que melloran simultaneamente:

- a) A eficiencia dos procesos democráticos, porque as decisións orzamentarias son máis transparentes para os cidadáns, permitindo unha maior e mellor informada participación nos procesos electorais en cada territorio.
- b) O control do poder político, porque a visibilidade dos tributos eleva o nivel de responsabilidade dos gobernantes e o nivel de esixencia dos contribuíntes.
- c) A eficiencia económica, porque permite exercita-la soberanía política e financeira para xerar unha especialización productiva na diversidade de territorios que compoñen un mercado único.
- d) A eficiencia do gasto público, porque as restriccións orzamentarias son máis intensas.
- e) O control da presión fiscal, porque a existencia de xurisdiccións con distintos saldos de presión fiscal e de gasto público permite a análise comparada dos niveis de prestación de servizos en cada xurisdicción, facilitando a mobilidade dos individuos e das empresas cara a aqueles territorios nos que o saldo impostos/servizos recibidos é mellor avaliado, e porque se reducen as marxes de utilización dos instrumentos xeradores de "ilusión fiscal".
- f) O cumprimento das obrigas fiscais, porque reforza os vínculos sociais e comunitarios dos habitantes dun mesmo territorio e achega a administración tributaria ás fontes de riqueza gravadas.

²⁶ Por exemplo, ver Kirchgässner e Pommerehne, 1996.

En definitiva, a reforma de 1996 abriu timidamente unha porta, a da competitividade fiscal interxurisdiccional, que no futuro convén cruzar con decisión reforzando a existencia de bases tributarias compartidas (renda, sociedades e, na medida en que non contradiga a normativa comunitaria, imposición indirecta); establecendo mecanismos transparentes de materialización da solidariedade interterritorial, para o que o Estado debe contar cuns instrumentos financeiros suficientes (mantendo parte do control sobre os elementos progresivos do sistema fiscal) e as comunidades autónomas coparticipar nos procesos de adopción de decisións estatais e europeas; e reforzando os instrumentos de coordinación (a través dunha administración "única" tributaria e a conversión do Senado nunha auténtica cámara de representación territorial).

BIBLIOGRAFÍA

- CASADO OLLERO, G. E OUTROS (1997): *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares.
- CORONA, J.F.; ALONSO, L.M.; PUY, P. (1998): *Hacia un federalismo competitivo: Una propuesta para reformar el sistema de financiación autonómica*. Madrid: Círculo de Empresarios. [En prensa].
- KIRCHGÄSSNER, G.; POMMEREHNE, W.W. (1996): "Tax Harmonization and Tax Competition in the European Union: Lessons from Switzerland", *Journal of Public Economics*, 60, pp. 351-371.
- MOLDES, E. (1997): "A revisión do Fondo de Compensación Interterritorial", *Revista Galega de Economía*, vol. 6, núm. 2.
- MONASTERIO, C.; PÉREZ, F.; SEVILLA, J.V.; SOLÉ, J. (1995): *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.