

EL SISTEMA DE TAX CREDIT COMO ALTERNATIVA DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL EN LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA.

Luis Ángel HIERRO RECIO

Profesor Titular de Universidad del Departamento de Teoría Económica y Economía Política de la Universidad de Sevilla

1.- LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL Y LA AUTONOMÍA FINANCIERA.

Desde la segunda mitad de la década de los ochenta hasta el momento actual, la cuestión de la corresponsabilidad fiscal ha sido uno de los problemas más debatidos en el proceso de construcción del Estado de las Autonomías. No obstante, dicho concepto ha ido siempre unido a un problema previo como es el de la autonomía financiera.

Efectivamente, en el ámbito académico, la autonomía financiera ya se encuentra tratada por ARMET y CASTELLS¹ en 1.983 proponiendo que a largo plazo el sistema de financiación autonómica debe permitir la posibilidad de impuestos propios. Dicha propuesta ya fue recogida por la posición política de la GENERALITAT DE CATALUNYA² en 1.985, en su Libro Blanco, en el que distinguía dos fases temporales: una primera a corto plazo, en la que se debían realizar correcciones sobre la PIE y el FCI para subsanar los defectos del sistema transitorio; y una segunda fase, en la que se debía caminar hacia un sistema de organización financiera similar al de los países federales, donde existiesen figuras tributarias compartidas y otras no compartidas, atribuyéndose, en todo caso, la gestión de las compartidas a las Comunidades Autónomas, territorializando la recaudación. Con ello se conseguía la autonomía financiera, si bien era necesario mantener una especie de PIE que garantizase la autonomía financiera de las menos recaudadoras.

En realidad, a lo largo de todo el período de vigencia del llamado "sistema definitivo", la discusión sobre la autonomía financiera se constituyó

¹ARMET, L. y CASTELLS, A., Aproximación crítica al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, Hacienda Pública Española, 80, 1.983, págs. 161-173.

²GENERALITAT DE CATALUNYA, Libro Blanco del Gobierno de la Generalidad de Cataluña sobre financiación autonómica, Generalidad de Cataluña, Barcelona, 1.985.

en eje del debate y acabó definitivamente ligada a la cuestión de la corresponsabilidad fiscal. Los problemas fundamentales que se aducieron para establecer dicha ligazón fueron los siguientes:

- a.- El problema de la asimetría, según el cual no era aceptable un sistema en el que la autonomía en el gasto era muy superior a la autonomía en el ingreso, por lo que se hacía necesario el aumento de las competencias en materia de ingresos hasta alcanzar niveles de autonomía similares a los obtenidos en materia de gasto.
- b.- También, el que la ausencia de responsabilidad recaudatoria por parte de la Comunidad, acompañada de las posibilidades de financiarse vía transferencias, favorecía: primero, un comportamiento contrario a recaudar entre los ciudadanos de su jurisdicción para evitar los efectos negativos que esto tiene en el voto de los ciudadanos; y segundo, una actitud de sistemática hostilidad hacia la Administración Central para con ello conseguir cada vez más fondos vía PIE o FCI.
- c.- Finalmente, una cuestión más amplia, que englobaba a las dos anteriores, como es la de la "ilusión fiscal", que en breves palabras se puede explicar como sigue: ante los contribuyentes aparece la Administración Central como una opresora fiscal, mientras que las Comunidades se perciben como gastadoras netas. Ello se traduce en que el ciudadano no puede valorar eficientemente la actuación de cada una de ellas al desconocer la efectiva distribución de los fondos, y que la dimensión de cada nivel administrativo y de gobierno difícilmente resulte eficiente.

Ciertamente hubo argumentaciones alternativas que separaban el problema de la autonomía financiera del de la corresponsabilidad fiscal³, sin embargo el devenir de los acontecimientos orientó el debate hacia la asimilación de ambos conceptos. Ello queda claramente de manifiesto en el documento elaborado por el Grupo de Estudio constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera, y que vio la luz en 1.995, en el que los autores definen la corresponsabilidad como una cuestión de grado, en la que la corresponsabilidad plena se alcanza cuando "todas las haciendas gozan de autonomía financiera"⁴.

2.- LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL Y EL IRPF.

De igual forma que la autonomía financiera quedó ligada a la corresponsabilidad fiscal, esta última lo quedó con el IRPF. El proceso fue el que a continuación se relata.

La base sobre la que se organizó el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas fue la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. Su existencia estaba prevista en el Art. 157,3 de la

³Por ejemplo, en MEDEL CAMARA, B., La financiación autonómica: Análisis comparativo de los modelos transitorio y definitivo, Papeles de Economía Española, 30/31, 1.987, págs. 385-405 en autor defendía que la autonomía venía definida por el nivel de suficiencia financiera que determinara el sistema, su automatismo, la capacidad de adaptación a las situaciones cambiantes y la incondicionalidad en la aplicación de los fondos obtenidos.

⁴ GRUPO DE ESTUDIO, Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.995, pág. 61.

Constitución y la regulación vigente fue el resultado de los llamados "pactos autonómicos de 1.980"; por ello en su momento contó con un amplio consenso parlamentario⁵ que le ha permitido su mantenimiento hasta nuestros días.

En la misma se establecían tres mecanismos de financiación que implicaban corresponsabilidad fiscal:

- a.- Los tributos propios. Las Comunidades Autónomas tienen la potestad de establecer tributos, con las limitaciones de que no se vean afectados bienes y rendimientos de territorios ajenos, de que exista armonización fiscal para evitar interferencias a la movilidad, y de que no recaigan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado. En la práctica dichas limitaciones los condenan a una condición de marginalidad, por su escasez de ingresos potenciales respecto a las necesidades financieras de las Comunidades.
- b.- Los recargos sobre impuestos estatales. Los recargos tienen a su favor el que se pueden ingresar fuertes cantidades de dinero si se fijan sobre figuras tributarias de elevada capacidad recaudatoria (I.R.P.F. o IVA), pero actúa en contra de su implantación el fenómeno de la competencia fiscal entre regiones.
- c.- Los tributos cedidos. Aquellos que, establecida por el Estado una regulación uniforme para todo el territorio nacional, se ceden a las Comunidades Autónomas para que los gestionen y se apropien de la recaudación. En este caso la Comunidad Autónoma no puede regular el impuesto, por lo que su capacidad para alterar la recaudación queda limitada a las mejoras que pueda introducir en la gestión y en los servicios de inspección.

Eliminada de antemano la vía del establecimiento de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas, tanto por sus dificultades legales como por el escaso interés que estas Administraciones pusieron en dicha alternativa de financiación, la siguiente posibilidad consistía en los recargos. La única Comunidad que intentó en su momento el establecimiento de un recargo fue la de Madrid, que pretendió gravar a sus contribuyentes del IRPF con un 3% sobre la cuota, para sustituir algunas tasas municipales. Los recursos interpuestos por Alianza Popular y del Defensor del Pueblo ante el Tribunal Constitucional paralizaron el recargo. Dicho tribunal resolvió a favor de la Comunidad de Madrid en octubre de 1.990 y a partir de ese momento ya no existió ninguna traba legal para que las Comunidades accedieran a esta vía de financiación. No obstante la realidad confirmó que éstas no estaban dispuestas a asumir el coste de hacerlo, pues les era más rentable resolver sus problemas financieros mediante presiones al Gobierno Central, para que les dotase de más fondos, antes que sobre sus propios ciudadanos. De ahí que en la mayoría de los casos el tema de los recargos se consideró como algo "tabú".

Ahora bien, la cuestión del recargo, en concreto sobre el IRPF, tomó cierta relevancia de la mano de la propuesta de CASTELLS⁶ que pretendía

⁵El resultado de la votación definitiva fue: 302 votos emitidos, 277 a favor, 16 en contra y 9 abstenciones.

⁶ Véase CASTELLS, A., Hacienda Autónoma. Una perspectiva de federalismo fiscal, Ariel, Barcelona, 1.988. Y la propuesta originaria en CASTELLS, A., COSTA, M., PERULLES, J.M. y SICART, F., La financiación de las Comunidades Autónomas: el periodo transitorio y la revisión del sistema,

convertir al recargo autonómico sobre el IRPF en una fuente fundamental de ingresos. Para este autor la corresponsabilidad fiscal pasaba por el establecimiento de un recargo "fuerte" en el IRPF, que debía ir acompañado con una disminución de las tarifas aplicadas y consecuentemente con la reducción de la recaudación de la Administración Central. La selección del IRPF se basaba en la escasa posibilidad de traslación de la carga impositiva, y se optaba por la utilización de la residencia del contribuyente como método para asignar territorialmente las bases.

El mencionado autor realizaba un ejercicio de aplicación de la propuesta teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- a.- La Administración Central mantenía sus ingresos disponibles.
- b.- Todas las Comunidades Autónomas recibían una cuantía de ingresos idénticos a los obtenidos anteriormente.
- c.- Se mantenía una estructura de subvenciones de carácter general no condicionadas que se utilizaba como elemento de ajuste para conseguir lo establecido en la consideración anterior.
- d.- Se distinguía entre Comunidades según las competencias que tenían asumidas, de forma que en las que disponían de competencias del Art. 151 se aplicaba un recargo del 20%, mientras que en las restantes era del 5%.
- e.- Se reducían los tipos impositivos del impuesto de forma que la recaudación total, impuesto más recargo, coincidiera con la que existía anteriormente.
- f.- Una vez establecido el recargo autonómico, en el siguiente período impuesto y recargo se independizaban, pudiendo evolucionar en el futuro cada uno según lo decidido por la Administración que controlaba cada cual.

No obstante, probablemente la aportación más original sobre la forma de establecer un sistema de financiación subcentral vía recargo fue la realizada por SUAREZ PANDIELLO. En ella se planteaba lo que el autor llamaba una propuesta de integración multijurisdiccional del IRPF, que si bien se proponía para el nivel de Administración Local, era aplicable en todos sus términos a la financiación autonómica.

Con la propuesta se pretendía resolver el problema de la ausencia de responsabilidad fiscal de las Administraciones Subcentrales cuando éstas se financian con transferencias de la Administración Central. Para el análisis de este problema se utilizaba un modelo de elección pública, en el que los gobiernos implicados intentaban maximizar el número de votos. Número que variaba positivamente con la calidad y cantidad de gasto y, a partir de un determinado tipo impositivo, inversamente con los pagos de impuestos. Siguiendo este planteamiento SUAREZ PANDIELLO llegaba a la conclusión de que los gobierno locales intentarían aumentar al máximo posible las transferencias

Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1.986.

¹SUAREZ PANDIELLO, J., "Una propuesta para la integración multijurisdiccional del IRPF", Investigaciones Económicas, 13 (2), 1.989, págs. 245-267.

recibidas de la Administración Central, para así evitar el coste en votos de los aumentos de impuestos propios para proveer más bienes y de mejor calidad.

Para corregir esta situación se proponía el siguiente sistema de financiación:

- a.- Cada Gobierno Local (Autonómico) podría establecer un recargo en el IRPF, sobre la cuota líquida del mismo, dentro de los límites de una banda fijada por la Administración Central.
- b.- La cuantía abonada a la Comunidad Autónoma por este recargo sería deducible en su integridad de la cuota del impuesto.
- c.- Existiría un Fondo, dotado por recursos de la Administración Central que se distribuiría entre las distintas Comunidades según unos indicadores objetivos de necesidad y capacidad fiscal.
- d.- Toda disminución en la recaudación de la Administración Central como consecuencia de la deducción del recargo subcentral, produciría una disminución del Fondo a repartir entre las Comunidades, en idéntica cuantía.

Evidentemente con este sistema se resolvían las actitudes reacias de las Comunidades Autónomas para la implantación de recargos, ya que todo aumento en los recargos les suponía unos ingresos adicionales, porque la disminución del Fondo sólo le afectaba a la Comunidad que imponía el recargo en un porcentaje igual al de su participación en dicho Fondo.

Ni la propuesta de CASTELLS ni la de SUAREZ PANDIELLO se abrieron camino entre los órganos decisorios y el mecanismo del recargo en el IRPF como alternativa para la corresponsabilidad fiscal quedó aparcado. No obstante la conexión entre la corresponsabilidad fiscal y el IRPF quedó definitivamente consolidada.

3.- LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL Y LA CESIÓN DEL IRPF.

La tercera alternativa para aumentar la corresponsabilidad fiscal consistía en la cesión de tributos. Agotados los tributos existentes cuya cesión estaba prevista, la última posibilidad consistía en la cesión del I.V.A. en su fase minorista, apuntada ya en el acuerdo del sistema definitivo y que no se produjo por la dificultad que añadía la indefinición de esta fase en la regulación de este impuesto⁸. También aparecía la posibilidad de la cesión de los impuestos sobre consumos específicos en fase minorista, si bien este tipo de impuesto no ha existido hasta que se estableció el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que compensó la rebaja del tipo incrementado del IVA.

La cuestión de la cesión de tributos sufrió un cambio cuando se negoció la reforma parcial del sistema de financiación en 1.993. En las negociaciones de la misma se planteó la alternativa de la cesión parcial del IRPF y, si bien no se puso en marcha, sí se separó de la Participación en los Ingresos del Estado un tramo correspondiente al 15%, con excepciones, de la recaudación del IRPF en cada Comunidad y se decidió la creación del Grupo de Estudio al que antes se ha hecho referencia para el análisis de la articulación de la corresponsabilidad. En el trabajo de dicho grupo se puso de manifiesto la

⁸ Recuérdese que se tributa vía recargo de equivalencia.

alternativa de la cesión parcial del IRPF, bajo el amparo de tres criterios fundamentales: su potencia recaudatoria, la no traslación de la carga fiscal y el poder para alterar la distribución de la carga fiscal.

Sobre la base de las aportaciones del Grupo de Estudio, con fecha 23 de septiembre de 1.996, el gobierno sometió a acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera un nuevo sistema de financiación autonómica para el quinquenio 1.997-2.001, organizado sobre la base de la cesión parcial del IRPF que, en forma resumida, mantiene el siguiente esquema de funcionamiento:

- Se mantiene el sistema vigente desde la reforma de 1.993 en lo relativo a la participación en los Ingresos del Estado vía porcentaje y vía cesión del 15% de la recaudación del IRPF, así como los criterios de distribución del primero. La participación vía porcentaje tendrá como tasa de crecimiento el PIB nominal y la participación en la recaudación del IRPF evolucionará sin límites según la recaudación efectiva.

- No obstante, del porcentaje de participación se detrae, además, una cantidad equivalente a otro 15% de la recaudación territorializada del IRPF, que se compensa mediante la cesión parcial de dicho tributo. Dicha cesión incluye potestad para establecer una tarifa complementaria autonómica, que deberá ser progresiva y que no podrá oscilar en más de un 20% en torno a la establecida como referencia en la regulación del IRPF, y modificaciones en la deducciones, salvo en las empresariales que se regularán uniformemente en la normativa del Impuesto sobre sociedades. Asumidas las transferencias de educación se aumentará la cesión parcial en el equivalente a otro 15%.

- Finalmente, la corresponsabilidad fiscal se aumenta transfiriendo a las Comunidades Autónomas potestad normativa en lo relativo a las tarifas de todos los tributos cedidos y algunos otros elementos en casos concretos. Y, a fin de evitar los posibles efectos negativos de la reforma sobre la financiación total de cada Comunidad Autónoma, se establecen unos criterios de garantía sobre la tasa de crecimiento de los ingresos totales y sobre el montante total de fondos percibidos en el quinquenio.

Este nuevo sistema de financiación autonómica conlleva una profunda transformación en la estructura financiera de las Comunidades Autónomas que se puede caracterizar por tres notas fundamentales: los ingresos fiscales de las Comunidades de régimen general, excluida financiación vía fondos y financiación sanitaria, sobrepasa el 50% de la financiación total en una primera etapa y el 65% cuando se complete la cesión parcial del IRPF; sobre dichos fondos las Comunidades Autónomas dispondrán de una elevada autonomía regulatoria, lo que implica que por primera vez haya de plantearse una reforma de la LOFCA; se provocará una redistribución tanto de los ingresos de las Comunidades, que quedarán orientados al criterio de territorio de recaudación, como de la carga fiscal de los contribuyentes, que verán alterada su presión fiscal según el territorio de residencia. Todas ellas, características propias de un sistema de corresponsabilidad fiscal al estilo de lo reiteradamente solicitado por ciertas regiones y propuesto por el Grupo de Estudio.

4.- CRÍTICA A LOS FUNDAMENTOS ECONÓMICOS DE LA CESIÓN PARCIAL DEL IRPF.

Como se ha citado con anterioridad los argumentos fundamentales aducidos por el Grupo de Estudio para justificar la cesión parcial del IRPF han sido: la potencia y estabilidad recaudatoria, justificada en base a la

necesidad de garantizar la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas; la no traslación de la carga, que es una condición básica de eficiencia asignativa destinada a garantizar que sean los sujetos de la propia región los que asuman el coste de los servicios que les presta su Comunidad; y la posibilidad de "generar patrones distributivos alternativos", que es un criterio destinado a conseguir que las Comunidades autónomas tengan posibilidad de aplicar políticas fiscales propias para alterar la distribución de renta. Justificaciones éstas que difícilmente pueden servir para fundar la cesión del IRPF, tal como se ha puesto en práctica en el nuevo sistema.

Efectivamente, de estas tres justificaciones, las dos primeras suelen aparecer en la mayor parte de los trabajos de los especialistas en el estudio de la hacienda pública multijurisdiccional. No obstante existen otros criterios que el Grupo de Estudio no alega y que sin embargo suelen ser los que reciben una mayor tratamiento. Así, normalmente se considera como criterio básico deseable para un sistema impositivo subcentral el que no produzca distorsión en la asignación de los recursos. Esta condición, deriva de la aplicación de la dimensión territorial a la noción de neutralidad impositiva, y tiene como objetivo garantizar que la localización de los recursos responda a criterios de economicidad, propios de la lógica del mercado y ajenos a las decisiones fiscales de la administración del lugar.

Los fundamentos de este criterio son dos: por una parte, si se permite un sistema impositivo subcentral que altere la localización de los recursos, tanto la producción que éstos generen como los beneficios obtenidos de ella, responderán a factores institucionales no propios del grado de eficiencia con que se desarrolle la actividad productiva, produciendo lesión en la competencia del mercado de ese producto y dificultades de adaptación de las empresas a largo plazo, si los impuestos varían. Pero además, la permisibilidad de impuestos subcentrales que afecten a la localización de los recursos favorece la aparición de comportamientos estratégicos de las administraciones subcentrales, que pueden utilizar esta imposición para competir entre sí, a fin de que dichos recursos se concentren en sus jurisdicciones.

El problema de la "competencia tributaria" entre las administraciones subcentrales ha sido tratado con profusión, y la mayoría de los autores especializados en la materia consideran que la competencia tributaria desencadena un fenómeno de reducción de la imposición, que condena a las administraciones subcentrales a una infradotación de sus servicios públicos, o, en su defecto, a desequilibrios financieros insostenibles a largo plazo. De hecho, gran parte de esta literatura se dedica a tratar los problemas de la armonización fiscal, la movilidad de las bases imponibles y el tratamiento de la equidad horizontal, a fin de definir las formas de imposición que eviten dicha competencia.

Ciertamente, el criterio que se acaba de señalar es lo suficientemente potente como para hacer sombra a cualquier otro, y en ningún modo favorece la cesión del IRPF tal como se ha practicado. No obstante se pueden añadir otras justificaciones, entre las que destaca la necesidad de que los

⁹ Tómense como ejemplo OATES, W.E., Fiscal Federalism, Harcourt Brace Jovanovich, New York, 1.972, V.C. del Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1.977; MUSGRAVE, R.A., Who should tax, where and what? en McLURE, C.E. (Ed.), Tax assignment in federal countries, The Australian National University, Canberra., 1.983, págs. 2-23; o KING, D.N., Fiscal Tiers: The economics of multi-level government, George Allen and Unwin, London, 1.984, V.C. del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.988.

instrumentos de política de estabilización queden a disposición, o al menos bajo el control, de la Administración Central. En base a ella, y dado que el IRPF es el instrumento fiscal fundamental mediante el que se puede regular la demanda de consumo, su descentralización implicaría la falta de control por parte de la Administración Central, y además podría originar políticas anticíclicas, por el carácter de mecanismo básico de financiación que tendría para las haciendas autonómicas.

Finalmente, se puede incluir un factor de discusión relacionado con el tercer criterio que incorpora el Grupo de Estudio, el que aparece bajo la nominación de "generadores de patrones distributivos alternativos". Efectivamente, el grupo de estudio atribuye una bondad a este criterio que es altamente discutible en términos económicos. La postura ortodoxa del "federalismo fiscal" considera que la función redistributiva descentralizada es ineficaz, porque los sujetos que deberían soportar el coste de la misma pueden evitarlo, por dos razones: primero, porque pueden trasladar libremente su residencia, y segundo porque existen Comunidades a las que trasladarse para pagar menos impuestos. Así en la medida en que el IRPF es el tributo redistributivo por excelencia, su descentralización puede impedir la vía tributaria de la redistribución por lo que no parece deseable que esto ocurra si se pretende la efectividad de la misma. Adicionalmente, se puede incluir como factor contrario a la cesión de este tipo de impuesto la ruptura de los principios de equidad horizontal y de equidad vertical. Al respecto del primero la crítica resulta evidente, mientras que en el caso del segundo la cuestión es fundamentalmente un tema de filosofía social que difícilmente puede llevar a juicios concluyentes.

5.- CRÍTICA A LOS EFECTOS REDISTRIBUTIVOS DE CARÁCTER FINANCIERO DE LA CESIÓN DEL IRPF.

La discusión anterior, orienta la solución del debate sobre la cesión del IRPF hacia la una negativa bastante rotunda, al menos desde una perspectiva económica. No obstante, como ya se ha señalado el último acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera ha tomado la decisión de proceder a la cesión. Y fruto de la forma de organizar la misma se producen una serie de efectos financieros y sobre la redistribución de fondos asociada al sistema que también es necesario valorar.

En concreto, el efecto fundamental que produce el nuevo sistema es la modificación del criterio básico de reparto asociado al mismo. Efectivamente, podemos identificar cuatro criterios básicos, que en última instancia definen cualquier sistema de financiación:

- a.- El criterio discrecional: Que es el que se produce cuando cada Comunidad Autónoma recibe los fondos según el criterio que marca la administración superior que los concede. Es el criterio de "a cada cual según la discrecionalidad de quien reparte".
- b.- El coste de los servicios: Que hace que los ingresos de cada Comunidad Autónoma dependan del coste que en cada región tiene la prestación de un determinado servicio. De forma que aquellas regiones en las que la prestación de los servicios implique, por razones geográficas, climáticas, etc., un mayor coste, reciben más fondos que en las que ocurre lo contrario. Es un criterio de "a todos los mismos servicios".
- c.- La población: Según este criterio, los fondos han de repartirse en función a la población de cada comunidad, de manera que se

consiga una distribución uniforme per cápita de los fondos. Es el criterio igualitarista de "a todos el mismo dinero".

- d.- Y finalmente, la zona donde se recaudan los impuestos: Consistente en que cada Comunidad recibe fondos en función a la recaudación de impuestos que se produce en su territorio. Es decir, el criterio de "a cada cual en función a lo que puede pagar".

Siguiendo dicha clasificación, la evolución del sistema de financiación autonómica pone de manifiesto una tendencia en la que, en una primera fase, se pasa de que la mayor parte de los ingresos de las Comunidades Autónomas sigan los criterios de reparto "a" y "b" (durante la vigencia del llamado "sistema transitorio de financiación") a que prime el criterio "c" (en el PIE, así como en el FCI y en las subvenciones condicionadas para la sanidad, durante toda la etapa del llamado "período definitivo", el criterio de reparto preponderante es la población). Y en una segunda fase, que se solapa con la anterior y que llega hasta el momento actual, en la que cada vez son más los fondos que distribuyen según el criterio "d" (los impuestos cedidos, el 15% de la recaudación del IRPF y, ahora, la cesión parcial del IRPF siguen este criterio).

Para mostrar esta última afirmación tomemos el nuevo sistema. Según el modelo aprobado los fondos recibidos por cada Comunidad vienen dados por la ecuación:

$$FT = FTR + IC + IRC \quad (1)$$

donde se expresa que el total de fondos obtenidos por una Comunidad, FT, viene dado por tres componentes fundamentales: los ingresos recibidos en forma de transferencia (PIE, FCI, financiación de la sanidad, fondos europeos,...), FTR, los tributos y tasas cedidos totalmente, IC, y los ingresos que se obtengan por la cesión parcial del IRPF, IRC. Dentro de las transferencias, en base al acuerdo de 1.993, que se mantiene transitoriamente con el nuevo sistema, se incluye la participación territorializada del 15% de la recaudación del IRPF, por lo que la ecuación anterior queda modificada en la forma siguiente:

$$FT = FTR + PIR + IC + IRC \quad (2)$$

Dado que no se establece ningún tipo de limitación a la evolución de los tres últimos componentes (PIR, IC, IRC) y teniendo en cuenta además que para los dos últimos existe capacidad normativa para su modificación, es claro que en los tres componentes van a operar repartiendo los fondos entre las Comunidades en función al criterio "d". Contra esta afirmación se puede argumentar que la PIE actúa como un mecanismo de ajuste, que orienta el sistema hacia el criterio "c". Sin embargo, como se muestra a continuación, esto no ha sido así.

Efectivamente, durante períodos anteriores y fruto de la forma en que se fijó por primera vez la Participación en los Ingresos del Estado, se ha mantenido artificialmente la creencia de que la PIE actuaba como un mecanismo de ajuste que terminaba definiendo el criterio básico de reparto. No obstante, desde la modificación de 1.986 esta afirmación no es acertada.

¹⁰ Evidentemente, para las comunidades que disfrutaban del régimen foral, este último criterio a sido el vigente desde el momento inicial.

En 1.984 con la entrada en vigor del "sistema de participación en los ingresos del Estado", se estableció como fórmula para el cálculo del porcentaje de participación la siguiente:

$$PPIE(1.984) = \frac{CE(1.983) - IC(1.983)}{INC(1.983)} \quad (3)$$

siendo CE el coste efectivo de los servicios transferidos, IC los ingresos por tributos cedidos, e INC la recaudación obtenida por el Estado en los impuestos no susceptibles de cesión. Ahora bien, el hecho de que la PIE cubriese aquella parte no financiada con tributos cedidos, originaba un efecto desincentivo en la recaudación de dichos tributos, ya que la garantía de financiación del coste inducía a que la Comunidad Autónoma, no sólo no procurase una gestión eficiente de los tributos, sino que incluso la descuidase interesadamente para no aparecer entre los votantes como una Administración fiscalmente "voraz". Para subsanar este problema se optó por la introducción en la fórmula de determinación de la PIE de una corrección, según la cual se establecía una estimación de la recaudación de los tributos cedidos; recaudación normativa, que los hacía variar en la misma cuantía que el coste efectivo. De esa forma, si una Comunidad por la mejora en la gestión de dichos tributos recaudaba por encima de lo previsto disponía de unos recursos excedentarios, con lo que se incentivaba la buena gestión. Mientras que si la Comunidad optaba por no gestionar con una cierta eficiencia, perdía los fondos no recaudados sin recuperarlos mediante la PIE. Este mismo sistema fue utilizado en el año 1.993 para desgajar la participación del 15% de IRPF, con la salvedad de que ahora la norma recaudatoria que se restaba evolucionaba, no según la evolución asignada a la PIE sino siguiendo una regla, pretendidamente, representativa de la evolución de la recaudación por IRPF.

Esta forma de considerar los tributos cedidos y la cesión de la recaudación del IRPF, ha dado lugar a una percepción sesgada del criterio básico de reparto, ya que normalmente se ha representado la financiación autonómica, tal como aparece en la ecuación siguiente:

$$FT = FTR + (PIR - PIR') + (IC - IC') \quad (4)$$

donde PRI' y CI' representan las respectivas recaudaciones normativas. Con lo que en apariencia, el principal componente que determina el reparto son los fondos percibidos en forma de transferencias, a los que se añaden unas cantidades poco importantes, representativas de las desviaciones de recaudación en relación a la norma. Sin embargo, esta no es más que una forma irreal de presentar los resultados, puesto que al no considerarse la recaudación real, se están restando cantidades que en gran medida son arbitrarias¹¹ y que actúan más como un criterio adicional de reparto que como un mecanismo para garantizar los criterios básicos de reparto de la PIE establecidos en cada acuerdo. Siendo aún más grave el efecto para la cesión de la recaudación del IRPF, ya que en el nuevo modelo no se produce ninguna actualización de la recaudación normativa y además el efecto se multiplica por dos al cederse parcialmente el IRPF en otro 15%, con lo que se resta a una PIE creciente una cantidad siempre constante, equivalente al valor calculado

¹¹ Ver ALCALÁ AGULLO, F., La financiación de las Comunidades Autónomas. Una análisis desde la perspectiva de la Región de Murcia, Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, Murcia, 1.995.

para el 30% del IRPF de 1.996, que es el año base sobre el que se fija la neutralidad financiera del sistema.

Fruto de esta forma de articular el sistema se ha producido una orientación definitiva del sistema de financiación hacia el criterio "d". Orientación que tiene más peso cuanto mayor es en la Comunidad la recaudación de los tributos cedidos y del IRPF. Así, utilizando los datos que figuran en el último acuerdo, del orden de dos billones de pesetas se reparten según el criterio "d", es decir siguiendo la regla de a cada cual según lo que se recauda en su territorio, lo que representa aproximadamente un 65% del total de ingresos de las Comunidades Autónomas sin considerar la financiación de la sanidad y la procedente de los distintos fondos. Y esta cifra se refiere al año neutral, con lo que al finalizar el periodo su volumen será mucho mayor, dado que el crecimiento de la recaudación de los tributos personales, por su carácter progresivo, debe ser mayor que el previsto para los restantes ingresos (crecimiento del PIB).

Llegados aquí, el problema se encuentra en clarificar hasta que punto esta evolución de los criterios de reparto de fondos es positiva o negativa. Al respecto se pueden aducir múltiples consideraciones en relación a lo justo de uno u otro criterio, disponiendo cada cual de una concepción propia por estar fundada en juicios de valor. No obstante sí parece oportuno recordar que en los países con organización federal se han creado sistemas de transferencias de nivelación con la misión de igualar los ingresos potenciales per cápita de las distintas Administraciones Subcentrales. Se fundamentan en un concepto de justicia según el cual se entiende justo redistribuir los ingresos fiscales para que todas las Administraciones Subcentrales puedan gastar idénticas cantidades per cápita, si lo desean, con independencia de su capacidad de recaudación. Estas subvenciones de nivelación aparecen porque normalmente llega un momento en su historia en que se asume la injusticia de que un ciudadano reciba menos servicios de su Administración Subcentral, por el hecho de que ésta sea más "pobre" que las restantes y se establecen las subvenciones de nivelación para eliminar esa injusticia. Dicho de otro modo, desde países con mucha mayor tradición descentralizadora que en España, se apoya la supremacía del criterio "c" frente al "d", lo cual hace pensar que el camino seguido no es demasiado apropiado.

6.- EL SISTEMA DE "TAX CREDIT" COMO MECANISMO PARA ARTICULAR LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL.

Como se ha puesto de manifiesto son múltiples los problemas que plantea la cesión del IRPF como mecanismo de articulación de la corresponsabilidad fiscal. Desde la posible ineficiencia de las localizaciones productivas, pasando por la insuficiencia de fondos que pueda derivarse de procesos de competencia fiscal y la ruptura de los principios de equidad tributaria, hasta las desigualdades interregionales que puede producir este nuevo sistema, todo parece aconsejar, desde antes de su puesta en funcionamiento, la necesidad de una nueva reforma del sistema de financiación autonómica.

Para el que suscribe, y teniendo en cuenta el punto desde el que se parte, la articulación de la corresponsabilidad fiscal puede realizarse de una forma más justa y eficaz si se articula siguiendo un sistema de "tax credit limitado". Dicho sistema podría organizarse de la siguiente forma:

- a.- Mediante la reforma de la normativa vigente, que ya para el nuevo sistema aprobado se hace irremediable, se establecería la posibilidad de que tanto la Administración Central como las Autonómicas pudiesen gravar idénticos hechos imponibles.

- b.- A partir de ahí, se organizaría un sistema de financiación autonómica basado en tres pilares: los tributos propios, que ya podrían crearse y regularse a voluntad de las Comunidades Autónomas, siempre con el límite de no poder establecer impuestos que produzcan exportación de la carga fiscal; las transferencias de nivelación, destinadas a garantizar la supremacía del criterio básico de reparto igualitario per cápita, con alguna corrección por diferencias en coste de la prestación del servicio; y unos fondos de carácter extraordinario, no computables a efectos de criterio de reparto, destinados a equilibrar los niveles de desarrollo.
- c.- A fin de garantizar el establecimiento de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas, se establecería la posibilidad de que en aquellos casos en los que existiera coincidencia en el hecho imponible, la cuota satisfecha por cada contribuyente en concepto de "impuesto autonómico" fuera deducible de la cuota de "impuesto central". Con ello se garantizaría la equidad horizontal del sistema tributario, así como la posibilidad de que la Administración Central articulase la política redistributiva y la de estabilización.
- d.- Evidentemente, para evitar la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudiesen apropiarse del total de recaudación, se establecerían unos límites en las deducciones. De forma que el contribuyente sólo pudiese deducir la cuota del impuesto autonómico hasta una cuantía representativa de un porcentaje de la cuota del impuesto central y, únicamente para aquellos impuestos afectos al sistema de financiación autonómica.
- e.- A efectos del cálculo de las transferencias de nivelación, y dado que podrían aparecer comportamientos estratégicos destinados a disminuir los fondos obtenidos en forma de impuestos, se deduciría de la transferencia la cuantía del la deducción potencial que se podría haber aplicado si la Comunidad Autónoma hubiera hecho pagar al contribuyente hasta el límite de lo deducible.

Con objeto de aclarar el funcionamiento del sistema, planteemos su formulación analítica. Denominemos G al gasto por habitante de la Comunidad Autónoma garantizado por la Administración Central, de forma que toda Comunidad Autónoma tiene garantizado un gasto, GGA , equivalente al producto de su número de habitantes multiplicado por G :

$$GGA_i = G \cdot h_i \quad (5)$$

Dicho gasto garantizado debe ser financiado con los fondos que cada Comunidad obtiene de sus tributos propios, IA , y por las transferencias de nivelación, TN :

$$FTA_i = TN_i + IA_i \quad (6)$$

con lo que la garantía financiera se obtiene, signando una transferencia de nivelación que haga que ambas ecuaciones se igualen:

$$TN_i = G \cdot h_i - IA_i \quad (7)$$

Ahora bien, si el sistema se mantiene tal cual las comunidades no

recaudarian tributos propios, por lo que se establece una modificación sobre la ecuación anterior, de forma que para el cálculo de TN_i , se sustituye el valor de la recaudación real de los tributos propios por una recaudación normativa, IAN_i , calculada según la siguiente ecuación:

$$IAN_i = IC1_i \cdot A_1 + IC2_i \cdot A_2 + \dots \quad (8)$$

donde $IC1_i$, $IC2_i$,... representan las recaudaciones obtenidas por la Administración Central de los tributos en los que los sujetos pasivos tienen derecho a deducir la cuota líquida del impuesto autonómico que grava el mismo hecho imponible de la cuota líquida del impuesto central; y los coeficientes A_1 , A_2 , ..., son tantos por uno representativos del porcentaje de la cuota líquida del impuesto central que fijan el límite máximo de deducción por "tax credit" en cada uno de los tributos. Con lo que la cuantía de la transferencia de nivelación será:

$$TN_i = G \cdot h_i - IAN_i \quad (9)$$

Con dicha sustitución se garantiza, que la Comunidad no pueda obtener por transferencias los ingresos que debe conseguir vía impuestos propios, y que realice el esfuerzo fiscal que requiere su nivel de gasto. Además, la Administración Central siempre dispone de la información necesaria para el cálculo de la transferencia de nivelación, así como del esfuerzo fiscal realizado por cada Comunidad Autónoma, con lo que el sistema de nivelación garantiza que el reparto de los fondos del sistema de financiación autonómica se hace según el criterio percápita fijado.

Para el sujeto pasivo el sistema funciona como sigue: en los impuestos con deducción por "tax credit", el sujeto habrá de realizar dos declaraciones, la del impuesto central y la del autonómico, de forma que cuando se calcule la cuota líquida del impuesto central el sujeto deberá deducir la menor de las dos cantidades siguientes: la cuota líquida del impuesto autonómico o el resultado de multiplicar la cuota líquida del impuesto central por uno menos el coeficiente A correspondiente. Analíticamente la cuota líquida efectiva del impuesto central I sería:

$$CLECI_i = CLCI_i - CLAI_i \quad (10)$$

ó

$$CLECI_i = CLCI_i \cdot (1 - A_i) \quad (11)$$

según

$$\frac{CLAI_i}{CLCI_i} \leq A_i \quad (12)$$

ó

$$\frac{CLAI_i}{CLCI_i} > A_1 \quad (13)$$

respectivamente.

Con ello se garantiza: por una parte que la equidad horizontal y vertical de todos los sujetos se mantiene, con independencia del territorio donde se tribute, salvo en el supuesto de que una Comunidad decida obtener mayores fondos de los garantizados, en cuyo caso parece razonable que la mayor provisión pública de la Comunidad Autónoma se afronte con mayores impuestos sobre sus ciudadanos; y por otra parte el fenómeno de la competencia fiscal se hace inviable, ya que las cantidades que los sujetos pasivos no abonen a la Comunidad Autónoma serán pagadas en el impuesto central.

El sistema que se acaba de exponer tiene la virtud de conseguir la corresponsabilidad fiscal sin producir los efectos negativos que derivan del nuevo sistema de financiación autonómica. Además incorpora una virtud adicional, como es la posibilidad de integrar en el sistema general a los territorios de las provincias con derechos forales, ya que bastaría con anular la transferencia de nivelación y ajustar los coeficientes de deducción máxima antes citados, a fin de que los recursos obtenidos por la Administración Central fuesen iguales al cupo pactado, para poder generalizar el sistema.