

LA FÓRMULA CANADIENSE DEL “SISTEMA TRIBUTARIO REPRESENTATIVO” COMO UNA POSIBLE FORMA DE PROFUNDIZAR EN EL SISTEMA DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL^{1,2}

Violeta Ruiz Almendral

Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO

- 1.- INTRODUCCIÓN
- 2.- LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER FINANCIERO EN ESPAÑA:
LA EXCESIVA DEPENDENCIA FINANCIERA DE LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS
- 3.- SIGNIFICADO DEL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD
FISCAL EN LA FINANCIACIÓN DE ENTES SUBCENTRALES
- 4.- LA INTRODUCCIÓN DEL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD
FISCAL EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA
 - 4.1.- LA ATRIBUCIÓN DE POTESTADES NORMATIVAS SOBRE
LOS IMPUESTOS CEDIDOS CON OBJETO DE DOTAR AL
SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE
CORRESPONSABILIDAD FISCAL
 - 4.2.- LA “PROFUNDIZACIÓN” EN LA CORRESPONSABILIDAD
FISCAL: LA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN
DE 2002
 - 4.2.1. FUNCIONAMIENTO FINANCIERO DEL MODELO
EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS CEDIDOS
 - 4.2.2. LA AMPLIACIÓN DEL ALCANCE Y CONDICIONES
DE LA CESIÓN DE IMPUESTOS
- 5.- EL PASO SIGUIENTE DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL:
LA MEDICIÓN DE LA CAPACIDAD FISCAL DE LAS COMUNI-
DADES AUTÓNOMAS A TRAVÉS DE UN “SISTEMA TRIBUTARIO
REPRESENTATIVO” (REPRESENTATIVE TAX SYSTEM)

(1) La autora agradece a Juan J. Zornoza Pérez los comentarios y sugerencias realizados a la primera versión de este trabajo, que sin duda contribuyeron a mejorarlo sustancialmente. Por supuesto, los errores son imputables exclusivamente ésta.

(2) Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación titulado “*La financiación de las Comunidades Autónomas y las Entes Locales. Su marco jurídico*”, financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (referencia: BJU2002-01764).

1. - INTRODUCCIÓN

El 1 de enero de 2002 entró en vigor un conjunto de normas que modifica sustancialmente el hasta entonces vigente sistema de financiación autonómica, en lo que probablemente constituya la reforma más importante en dicho sistema desde la formación del Estado de las autonomías. Este trabajo tiene como objetivo analizar la citada reforma desde la perspectiva del principio de corresponsabilidad fiscal, para lo que únicamente se hará referencia a aquellos instrumentos que, de acuerdo con el actual diseño del sistema, sirven directamente a la consecución de dicho principio. En concreto, nuestro objetivo es tratar de dar respuesta a las siguientes preguntas; si la reforma acometida supone un marco adecuado para propiciar la corresponsabilidad fiscal, y si un mecanismo para medir la capacidad fiscal de los entes subcentrales como el establecido en Canadá podría emplearse en España al objeto de permitir una profundización en el citado objetivo de la corresponsabilidad.

Este trabajo se articulará como sigue; con una finalidad introductoria, se hará en primer lugar una referencia a la distribución del poder tributario en España, al objeto de localizar los problemas a los que se pretende dar solución con esta reforma. A continuación, se examinará el concepto generalmente aceptado por la doctrina de corresponsabilidad fiscal. En tercer lugar, analizaremos los intentos llevados a cabo para incrementar dicha corresponsabilidad en la financiación autonómica, haciendo hincapié para ello en los impuestos cedidos, por tratarse del recurso que ha sido considerado idóneo para la consecución de dicha corresponsabilidad. Por último, contrastaremos el sistema español con uno de los modelos de derecho comparado que ofrecen una visión más acabada de la corresponsabilidad fiscal; el modelo canadiense. Dicho contraste tendrá como finalidad explorar posibles vías de evolución de nuestro sistema y, en concreto, la posibilidad de aplicar el "sistema tributario representativo" (*representative tax system*), como mecanismo para coadyuvar a la consecución de la corresponsabilidad fiscal.

2. - LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER FINANCIERO EN ESPAÑA: LA EXCESIVA DEPENDENCIA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Una de las notas más destacadas de la formación del Estado de las autonomías es la rapidez con que el proceso se ha llevado a cabo, como pone de manifiesto la evolución del gasto público. Así, mientras en 1984 el Estado gestiona un 72.6 por 100 del gasto público, y las Comunidades Autónomas un 14.4 por 100, tan sólo catorce años más tarde, las cifras son del 51 y el 32.5 por 100, respectivamente.

Al objeto de garantizar autonomía política a las Comunidades Autónomas que se formaran, la Constitución les garantiza "*autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias*" (artículo 156.1). Lo que supone, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, "*la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias, en especial las que se configuran como exclusivas*" (STC 201/1988, FJ 4º). La autonomía financiera comprende además las distintas vertientes de la actividad financiera, esto es, "*la ordenación de los ingresos y gastos u obtención de recursos y utilización de los mismos, así como la elaboración y aprobación de un presupuesto*" (STC 183/1988, FJ 1º).

CUADRO 1

Evolución de la descentralización del gasto público en España
(porcentajes de participación en el total de gastos públicos)³

| AÑO | ESTADO | COMUNIDADES AUTÓNOMAS | ENTES LOCALES |
|------|--------|-----------------------|---------------|
| 1978 | 89 | - | 11 |
| 1984 | 72.6 | 14.4 | 13 |
| 1987 | 66.7 | 18.7 | 14.6 |
| 1990 | 59.6 | 23.9 | 16.5 |
| 1992 | 57 | 26.6 | 16.4 |
| 1998 | 51 | 32.5 | 16.5 |

De esta manera, el Tribunal Constitucional ha reconocido tradicionalmente lo que constituye la premisa general de la que parten todos los estudios sobre la descentralización fiscal, y es que un reparto de materias debe ir seguido de un reparto de medios financieros, tanto en la vertiente de los ingresos (posibilidad de obtenerlos), como en la del gasto (posibilidad de decidir sobre su asignación)⁴.

Además del enunciado formal del principio de autonomía financiera, la Constitución recoge, en su artículo 157.1, una lista de los recursos que podrán integrar la Hacienda de las Comunidades Autónomas, conteniendo en realidad todos los que, en un plano teórico, pueden componer una Hacienda⁵. Ahora bien, al mismo tiempo, se concede al Estado la posibilidad de regular "el ejercicio de las competencias financieras" allí enumeradas. En uso de esta habilitación, el Estado aprobó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante,

(3) Fuente: MONASTERIO ESCUDERO, C.; SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Manual de Hacienda autonómica y local*. Barcelona: Ariel, 1998, pág. 79; los datos han sido calculados presumiendo, para el año 1998, que todas las Comunidades Autónomas ostentan las mismas competencias, esto es, la situación que se produce a partir de 2002.

(4) Véase al respecto: IP, I. K.; MINTZ, J. M.: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial allocation of Taxing Powers*. Toronto: C. D. Howe Institute, 1992, págs. 9 y siguientes; BIRD, R. M.: "Federal-provincial taxation in turbulent times", en: *Canadian Public Administration*. Vol. 36, núm. 4/1993, pág. 485. En nuestra doctrina: CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988, págs. 15 y siguientes; RAMALLO MASSANET, J.: "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60/1988, págs. 505 y siguientes; RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.: "Aspectos más relevantes de las recientes modificaciones normativas al modelo de la financiación autonómica", en: AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica*. Madrid: Ministerio de Administraciones Públicas, Instituto Nacional de Administración Pública, 1998, págs. 36 y siguientes. En relación con el reparto de poderes tributarios en nuestro sistema de financiación, véase igualmente nuestro trabajo: RUIZ ALMENDRAL, V.: "Fiscal Federalism in Spain: the assignment of taxation powers to the Autonomous Communities". International Bureau of Fiscal Documentation. *European Taxation*, vol. 42, no. 11, noviembre 2002, págs. 467 y siguientes.

(5) Como resaltaba E. SIMÓN ACOSTA, en: "La proyectada autonomía financiera regional", en: AA.VV.: *Estudios sobre el proyecto de Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1978, pág. 600. También MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992, pág. 343.

LOFCA), que como hemos señalado ya, ha sido objeto de una sustancial modificación con motivo de los distintos modelos de financiación autonómica. En concreto, para implantar el modelo correspondiente al quinquenio 1997/2001, se modificó mediante la L.O. 3/1996, de 27 de diciembre, además de aprobarse una nueva Ley de Cesión de Tributos, la Ley 14/1996, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (en adelante, LCTMFC). La última reforma de esta norma ha tenido lugar en 2001, con objeto de poner en marcha el nuevo sistema de financiación autonómica; así, se ha modificado de nuevo la LOFCA mediante la L.O. 7/2001, de 27 de diciembre, y se ha sustituido la LCTMFC por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, LSF) ⁶.

La LOFCA cumple un papel central en relación con la extensión del poder tributario autonómico ⁷, ya que permite "*la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial*" (STC 68/1996, de 18 de abril, FJ 9º), que además "*está constitucionalmente habilitado para establecer uno u otro sistema de financiación autonómica*" (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 10º). Pues bien, en uso del amplísimo margen concedido al Estado para la delimitación del poder tributario autonómico, se establecen en la LOFCA una serie de límites a la creación de tributos autonómicos que ha determinado, entre otros factores, la conformación de un sistema de financiación autonómica caracterizado por una excesiva dependencia de las Comunidades Autónomas con respecto del Estado. Dichos límites están contenidos fundamentalmente en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA que, respectivamente, impiden a las Comunidades Autónomas establecer impuestos sobre fuentes de capacidad económica ya gravadas por el Estado y las Entidades locales ⁸. Dicho precepto constituye así una auténtica norma de distribución de competencias tributarias entre Estado y Comunidades Autónomas ⁹. Teniendo en cuenta que, como hemos afirmado

(6) Asimismo, se ha aprobado la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, cuyo objeto es establecer mecanismos de coordinación entre la Hacienda Pública estatal y las Comunidades Autónomas, en materia presupuestaria, según prevé el artículo 156.1 de la Constitución. Como es sabido, el efecto principal de esta norma, junto con la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, es hacer efectivo y extensivo a las Comunidades autónomas el Pacto de Estabilidad y Crecimiento acordado en el Consejo de Amsterdam en junio de 1997, cuya finalidad era limitar el empleo del déficit público como instrumento de política económica en la Unión Económica y Monetaria. No es objeto de este trabajo el análisis de las leyes de estabilidad presupuestaria que, como es sabido, han suscitado no poca polémica en algunos sectores políticos y doctrinales.

(7) FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*. Barcelona: Generalitat de Catalunya, 1985, pág. 23; FALCÓN Y TELLA, R.: "La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas", en: AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 537.

(8) Como es sabido, el Tribunal Constitucional ha otorgado una interpretación bien distinta a cada uno de ellos entendiendo, en el caso del primero, que lo que se impide es la duplicidad estricta de hechos imposables estatales y autonómicas (SSTC 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993, de 7 de junio) y, en el segundo, el gravamen sobre la misma materia imponible sobre la que recaen los tributos locales (289/2000, de 30 de noviembre).

(9) ZORNOZA PÉREZ, J.: "Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas". *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-87*, tomo II, Madrid, 1987, págs. 978 y siguientes; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Madrid: B.O.E., 1994, págs. 279 a 318.

con anterioridad, sino todas, si la gran mayoría de las fuentes de capacidad económica existentes se encuentran ya ocupadas por tributos estatales y autonómicos, se comprende que es escaso el margen que se deja a los nuevos entes de gobierno para crear sus propios impuestos.

Claro que la causa del escaso desarrollo del poder tributario autonómico no debe buscarse exclusivamente en la aplicación, más o menos estricta, de los límites al poder tributario autonómico, sino que posiblemente tenga mucho que ver también con el coste político que todo establecimiento de un impuesto provoca. Coste que explica, no sólo el escaso peso de la tributación propia autonómica, sino también el manto de extrafiscalidad que reviste la gran mayoría de dichos impuestos, habida cuenta de que seguramente se entiende que los contribuyentes estarían más dispuestos a aceptar un mayor gravamen tributario cuya finalidad es considerada socialmente buena – como puede ser la protección del medio ambiente – que un tributo con exclusivos fines recaudatorios.

La situación descrita explica así fácilmente el preeminente papel que, en la financiación de las Comunidades Autónomas, han jugado las transferencias del Estado, tanto condicionadas como incondicionadas, que ha resultado en la conocida situación de dependencia financiera que caracteriza el sistema de financiación autonómica desde sus inicios. En efecto, los recursos propios de las Comunidades Autónomas en sentido estricto no representan más de un 3 por 100 de su financiación total ¹⁰. El propio Tribunal Constitucional se ha hecho eco de esta característica de sistema de financiación, afirmando, en la STC 192/2000, que *"la autonomía financiera del 156.1 C.E. tiene un componente más económico y, en cualquier caso, más específico, al estar más relacionada con el montante y con los mecanismos de la financiación o del presupuesto y con la vertiente del gasto"* (FJ 7º) ¹¹.

Pues bien, teniendo en cuenta el escaso margen que tienen las Comunidades Autónomas para desarrollar su poder tributario y el exiguo potencial recaudatorio de los impuestos propios autonómicos, parece evidente que, en el sistema jurídico actual, esta clase de recursos no constituye una vía idónea para incrementar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas. Esta es la realidad que ha inspirado las reformas del sistema de financiación autonómica operadas en 1997 y 2001. El elemento principal de las mismas lo constituye la atribución de determinadas competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos, que se convierten así en una alternativa para incrementar el poder tributario *efectivo* de las Comunidades Autónomas de una manera coordinada. En tanto que suponen una considerable redistribución del poder tributario, creemos que estas reformas, por lo que a la financiación de las Comunidades Autónomas se refiere, probablemente sean las más relevantes desde el surgimiento de este nuevo ente de gobierno.

(10) Véase: *Informe sobre la Financiación de las Comunidades y Ciudades autónomas. Ejercicio 1998*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 2001, pág. 19.

(11) En sentido similar, SSTC 13/1992 (FJ 7º) y 68/1996, de 4 de abril (FJ 10º).

3.- SIGNIFICADO DEL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL EN LA FINANCIACIÓN DE ENTES SUBCENTRALES

Es ya lugar común en la literatura del Federalismo fiscal hacer referencia al “desequilibrio financiero vertical” (*vertical fiscal imbalance*) como aquella situación que surge cuando un orden de gobierno – normalmente, el Estado central¹² – ostenta mayores poderes para obtener ingresos de los que precisa para financiar sus competencias, mientras que el resto de órdenes – entes subcentrales- se encuentra en la situación opuesta¹³. Esta situación crea un desequilibrio que debe ser corregido con objeto de garantizar la autonomía reconocida a los entes subcentrales que, de otra manera, no dispondrán de ingresos suficientes.

Simplificando mucho, el problema del desequilibrio financiero vertical puede ser resuelto mediante dos grandes alternativas: establecer un sistema de transferencias desde el Estado a los entes subcentrales, o redistribuir el poder tributario entre los distintos órdenes de gobierno. Cada una de estas dos alternativas presenta una serie de ventajas e inconvenientes que deben ser valorados. En la práctica, los sistemas de financiación preverán una mezcla entre ambos mecanismos, de manera que los entes subcentrales perciban financiación, en proporciones diversas, tanto a través de transferencias como de impuestos propios. Ahora bien, es generalmente admitido en la doctrina que cuando los entes subcentrales perciben financiación casi exclusivamente a través de transferencias, se produce un incentivo a un mayor gasto y, posiblemente, a una asignación menos eficiente del gasto público. Se trata de una situación que se ha asimilado al problema del “riesgo moral” (*moral hazard*¹⁴): resulta más sencillo incrementar el gasto público cuando, a) el ente no está obligado a soportar la carga política de tener que obtener ingresos para financiar ese gasto mediante el establecimiento de tributos, y b) el ente no se verá tampoco obligado a explicar a sus ciudadanos (contribuyentes) cuál es la relación entre los recursos obtenidos y los recursos gastados en un determinado ejercicio, por lo que la situación genera además una falta de transparencia (*accountability*), y conduce a resultados ineficientes.

La solución que se propone es una redistribución de recursos entre el Estado y los entes subcentrales de manera que todos los órdenes de gobierno puedan cubrir sus necesidades mínimas de gasto. Generalmente, al Estado central se asignarán en todo caso mayores recursos porque tendrá encomendada la función de corregir desequilibrios interterritoriales. En efecto, con independencia del grado de descentralización alcanzado por los Estados federales, puede afirmarse que una nota común a todos

(12) En efecto, puede afirmarse que, con carácter general, en la gran mayoría de Estados descentralizados de nuestro entorno económico es el Estado central el que ostenta los mayores poderes de obtención de ingresos; véase al respecto: WATTS, R. L.: “Federal Financial Relations: A Comparative Perspective”, en: AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canada: The State of the Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000, págs. 375 y 377.

(13) También se ha hecho referencia a este problema como el problema del “fiscal mismatch”, “fiscal gap” o “revenue gap”. Al respecto véase OATES, W. E.: “An Economist’s Perspective on Fiscal Federalism”, en: AA.VV. (Ed. OATES, W. E.): *The Political Economy of Fiscal Federalism*. Toronto: Lexington Books, 1977, pág. 16; BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal Relations in Canada*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1993, págs. 28 y siguientes; BOADWAY, R. W.: “Recent developments in the Economics of Federalism”, en: AA.VV. (Ed.: H. LAZAR): *Towards a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations. Queen’s University, 2000, págs. 46 y siguientes.

(14) BOADWAY, R. W.: “Recent developments...Op. Cit. Pág. 51.

ellos –y nota que los distingue esencialmente de una mera “unión económica” – es que es generalmente asumido que los ciudadanos tiene derecho a obtener niveles comparables de servicios públicos a niveles comparables de presión fiscal, con independencia de su lugar de residencia ¹⁵. Una vez cubierto el mínimo de financiación, y principalmente mediante el ejercicio de su poder tributario, podrán los entes subcentrales mejorar la provisión de servicios y el ejercicio de sus competencias. Es aquí donde surge el concepto de “corresponsabilidad fiscal marginal” (*fiscal responsibility at the margin*) como la responsabilidad de los entes subcentrales de obtener ingresos adicionales a los que reciben en forma de transferencias, al objeto de poder financiar determinadas mejoras en el ejercicio de sus competencias ¹⁶. La corresponsabilidad fiscal, y su articulación a través del ejercicio de poderes tributarios, se ha considerado consustancial a todo proceso de descentralización de competencias. Así, si el principio básico en materia tributaria ha sido el de la garantía de representatividad democrática de los órganos que establecen los tributos, expresado a través de la conocida máxima “*No Taxation without Representation*”, se ha afirmado que el principio básico en la descentralización de competencias se expresaría con esta otra: “*No Representation without Taxation*”, esto es, “no representación (o no descentralización) sin tributación o sin ejercicio de poderes tributarios” ¹⁷.

El debate sobre la corresponsabilidad fiscal surgió relativamente pronto en España. Nuestra doctrina, recogiendo los planteamientos de la doctrina del federalismo fiscal, puso tempranamente de manifiesto la existencia de una importante asimetría entre el poder de ingresos y gastos de las Comunidades Autónomas ¹⁸. Las críticas doctrinales a la aludida dependencia de las Comunidades Autónomas han encontrado finalmente reflejo en las reformas del sistema de financiación autonómica.

(15) WATTS, R. L.: “Federal Financial Relations: A Comparative Perspective”, en: AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canada: The State of The Federation 1999/2000. Towards a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000, págs. 380 y siguientes.

La relación adversa (*trade-off*) entre descentralización y equidad fue advertida por la doctrina del federalismo fiscal desde fechas muy tempranas; véase al respecto: BUCHANAN, J. M.: “Federalism and Fiscal Equity”, en *The American Economic Review*, vol. XL/1950, págs. 584 y siguientes. GRAHAM, J. F.: “Fiscal adjustment in a federal country”, en: GRAHAM, J. F.; JOHNSON, A. W.; ANDREWS, J. M.: *Inter-government Fiscal Relations*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1964, págs. 9 y siguientes. Más recientemente, véase: OATES, W. E.: “An economist’s...Op. Cit. Pág. 12. BOADWAY, R.: “Recent Developments...Op. Cit. Págs. 63 y siguientes; por el mismo autor, véase: “The Economics of Equalization”, en: AA.VV. (Eds. BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.): *Equalization: Its contribution to Canada’s Economic and Fiscal Progress*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy. Queen’s University, 1998, págs. 57 y siguientes.

(16) CASTELLS, A.: *Hacienda Autónoma...*Op. Cit. Pág. 75; HEALD, D.; GEAUGHAM, N.: “Financing a Scottish Parliament”, en: AA.VV. (Ed.: S. TINDALE): *The State and the Nations*. London: Institute for Public Policy Research, 1996, págs. 173 y siguientes.

(17) HEALD, D.; GEAUGHAM, N.; ROBB, C.: “Financial Arrangements for UK Devolution”, en *Regional and Federal Studies*, Vol. 8, no. 1 (*Special Issue: Remaking the Union. Devolution and British Politics in the 1990s*). Editores: H. ELCOCK y M. KEATING), págs. 28 y siguientes.

(18) Véase al respecto: RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación autonómica de las Comunidades Autónomas”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15/1985, pág. 71; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Tributos propios y recargos...Op. Cit. Págs. 971 y 972; CASTELLS, A.: *Hacienda autónómica...*Op. Cit. Págs. 129 y siguientes; RAMALLO MASSANET, J.: “La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 39/1993. Véase extensa y documentada exposición sobre el citado debate en: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades autónomas*. Granada: Comares, 2001, págs. 30 y siguientes.

4.- LA INTRODUCCIÓN DEL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Si hasta 1997 el principio central de la financiación autonómica había sido el de suficiencia financiera ¹⁹, a partir de esta fecha la articulación del sistema tiene como objetivo la corresponsabilidad fiscal efectiva de las Comunidades Autónomas. Ciertamente que en 1993, a través del Acuerdo del CPFF de 23 de octubre, se había aprobado un procedimiento de cálculo de la participación en ingresos del Estado que pretendía servir a la corresponsabilidad fiscal, pero hay unanimidad doctrinal en que aquel mecanismo en nada servía a dicho objetivo, por lo que no es pertinente prestarle aquí mayor atención ²⁰.

El objetivo de la reforma acometida en 1997 es que las Comunidades tengan un papel mayor en el diseño del sistema tributario, lo que se ha llevado a cabo a través de determinadas atribuciones de competencias normativas sobre los impuestos cedidos.

4.1. LA ATRIBUCIÓN DE POTESTADES NORMATIVAS SOBRE LOS IMPUESTOS CEDIDOS CON OBJETO DE DOTAR AL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL

Hasta 1997, los impuestos cedidos eran impuestos estatales cuyo rendimiento era objeto de atribución a las Comunidades Autónomas en función de los ingresos en su territorio por cada uno de ellos. Debido a una delegación de competencias por parte del Estado, las Comunidades también habían asumido la responsabilidad de gestionar dichos tributos. Teniendo en cuenta lo limitado de los poderes autonómicos sobre esta clase de recursos, éstos han sido tradicionalmente algo conceptualmente mucho más cercano a una transferencia que a un impuesto propio. No obstante, es posible distinguir los impuestos cedidos de las transferencias. Así, si acudimos a los conceptos manejados en los estudios sobre federalismo fiscal, ambas categorías encajan, respectivamente, en las de reparto de tributos (*Tax Sharing*) y reparto de ingresos (*Revenue Sharing*) ²¹. El primero se caracteriza por que la atribución de ingresos se lleva a cabo según la recaudación en el territorio de cada ente subcentral.

(19) Para una exposición detallada de cómo los distintos modelos de financiación autonómica han sido configurados para hacer efectivo el principio de suficiencia véase: MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V.; y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1995, págs. 22 y siguientes, y RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Sistemas y modelos de financiación autonómica", en *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995.

(20) En este sentido se pronunciaban, entre otros, J. RAMALLO MASSANET y J. J. ZORNOZA PÉREZ: "Sistema y modelos de financiación autonómica", *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, Fundación FIES, Madrid, 1995, pág. 40, y págs. 26 a 28, donde se explica el funcionamiento del procedimiento. Véase también al respecto: JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...* Op. Cit. Pág. 523; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "La cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas". AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica...* Op. Cit. Pág. 20. MONASTERIO ESCUDERO, C.; ALCALÁ AGULLÓ, F.; LÓPEZ LABORDA, J.: "Una propuesta para el 2001. La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común", en: AA.VV.: (Ed. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, pág. 33.

(21) Por todos, véanse: CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica...* Op. Cit. Págs. 80 y siguientes; McLURE, C. E.: "The Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints", en: *Australian Tax Forum*, vol. 11/1994, págs. 178 y 179.

El segundo es una participación en los ingresos del Estado que se reparte entre los entes subcentrales con arreglo a determinados criterios, no necesariamente vinculados con la recaudación efectiva del impuesto en el territorio del ente que la percibe. En general, esta primera fórmula ha sido considerada por la doctrina más idónea para incrementar la corresponsabilidad fiscal, en la medida en que supone una mayor vinculación con los ingresos recibidos en el territorio del ente subcentral ²².

Mediante la modificación de la LOFCA y la aprobación de la LCTMFC, en 1997, se lleva a cabo una sustancial modificación del régimen jurídico de los impuestos cedidos al objeto de atribuir a las Comunidades Autónomas mayor poder tributario *efectivo*. La reforma consiste, fundamentalmente, en otorgarles competencias normativas para regular determinados aspectos de la estructura de algunos impuestos cedidos. El instrumento normativo empleado para ello ha sido la ley marco del artículo 150.1 de la Constitución, norma hasta ese momento inédita en nuestro ordenamiento. El nuevo régimen jurídico de los impuestos cedidos, así como la citada articulación jurídica, no han estado exentos de controversia en la doctrina, incluso desde algunos sectores se ha propugnado la inconstitucionalidad de tal modelo ²³.

Una importante peculiaridad de la nueva configuración de los impuestos cedidos, que persistirá en la reforma de 2002, es que las competencias atribuidas a las Comunidades Autónomas sobre dichos tributos varían notablemente en función del mismo. No tenemos intención de entrar en el análisis de este modelo, tarea que ya ha sido llevada a cabo con profusión por la doctrina, a la que por tanto remitimos al lector ²⁴, pero es importante hacer aquí una somera referencia, que resumimos en el siguiente cuadro, a las competencias que entonces se atribuyeron a las Comunidades, al objeto de poder valorar tanto el comportamiento posterior de las Haciendas autonómicas como la última reforma operada.

El ejercicio de las citadas competencias tiene carácter facultativo para las Comunidades Autónomas. Por ello, el Estado sigue regulando todos los aspectos de los impuestos cedidos de manera que, si la Comunidad Autónoma decide regular alguno de ellos, la normativa por ella aprobada desplazará la estatal. La regulación estatal es así, *supletoria* de la autonómica en aquellos aspectos que han sido atribuidos a las mismas. El citado carácter supletorio ha suscitado dudas de constitucionalidad

(22) Así MATHEWS, R.: "Sistemas comparados de federalismo fiscal: Australia, Canadá y Estados Unidos", en: AA.VV. (RUIZ-HUERTA; MUÑOZ DE BUSTILLO): *Estado federal-Estado regional: la financiación de las Comunidades Autónomas*. Salamanca: Diputación de Salamanca, 1986, págs. 60 y siguientes.

(23) Para un análisis de la articulación jurídica de los nuevos impuestos cedidos, véase: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: "La configuración del tributo cedido como recurso autonómico". *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 112/2001, págs. 709 y siguientes. Los argumentos en contra de esta articulación, y del modelo aprobado en 1997 en general, pueden verse en: PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación: análisis exclusivamente constitucional*. Madrid: McGraw-Hill, 1997; GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMPES, P. Y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*. Valencia: Tirant lo blanch alternativa, 1998.

(24) Al respecto véase, entre otros: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001", en: AA.VV.: *El Estado de las Autonomías*. Tomo IV, Madrid: Ed. Ceura, 1997, *in toto*; RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.: "Aspectos más relevantes de las recientes modificaciones normativas al modelo de la financiación autonómica", en AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica*. Madrid: Ministerio de Administraciones Públicas, 1998, págs. 33 y siguientes. QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las haciendas autonómica y estatal*. Valencia: Tirant lo blanch-Generalitat de Catalunya, 2001, págs. 380 y siguientes.

por parte de algunos autores, habida cuenta de la doctrina vertida por el Tribunal Constitucional en relación con esta clase de normas en las Sentencias 118/1996, de 27 de junio y 61/1997, de 20 de marzo. Según hemos sostenido en otro lugar, creemos que la supletoriedad de la normativa estatal en esta materia no es reconducible al esquema del artículo 149.3 de la Constitución, por lo que no cabe invocar esta jurisprudencia ²⁵.

CUADRO 2

Alcance de la atribución de competencias sobre los impuestos cedidos en 1997

| IMPUESTO CEDIDO | RENDIMIENTO CEDIDO | GESTIÓN | POTESTADES NORMATIVAS |
|-----------------|--------------------|------------|--|
| IRPF | 30 por 100* | Estatal | <ul style="list-style-type: none"> • Tarifa autonómica, (con límites) • Deducciones por circunstancias personales y familiares por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, (con límites) |
| IP | 100 por 100 | Autonómica | <ul style="list-style-type: none"> • Tarifa, (con límites) • Mínimo exento |
| ISyD | 100 por 100 | Autonómica | <ul style="list-style-type: none"> • Determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente • Tarifa, (con límites) <p>En adquisiciones mortis causa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducciones de la base imponible |
| ITPyAJD | 100 por 100 | Autonómica | <p>En la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas":</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tipo de gravamen en concesiones administrativas, transmisión de bienes inmuebles y constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptuando los derechos reales de garantía. <p>En la modalidad "actos jurídicos documentados":</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tipo de gravamen de los documentos notariales. |
| JUEGO | 100 por 100 | Autonómica | <ul style="list-style-type: none"> • Exenciones • Base imponible • Tipos de gravamen • Cuotas fijas • Bonificaciones • Regulación de gestión, liquidación, recaudación e inspección |

(*) Este es el límite máximo establecido en el artículo 11.a) de la LOFCA, aunque dicho porcentaje variará en función de lo establecido en las leyes específicas de cesión, dependiendo de la competencia material efectivamente asumida

(25) Véase al respecto: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: "La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos". *Crónica Tributaria*, núm. 103/2002, págs. 44 y siguientes; RUIZ ALMENDRAL, V.: "La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos". *Crónica Tributaria*, núm. 105/2002, págs. 89 y siguientes.

Han sostenido la inconstitucionalidad de dichas medidas: CUBERO TRUYO, A. M.: "La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales supletorias en relación con los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas", en JT III/1997. RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos jurídicos de la financiación autonómica". AA.VV. (Ed.: GONZALEZ PARAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, págs. 441 a 443.

Desde la perspectiva de la corresponsabilidad fiscal, el principal problema que la citada normativa supletoria produce es que constituye un auténtico *desincentivo* para que las Comunidades Autónomas hagan uso de sus competencias normativas sobre los impuestos cedidos²⁶. En efecto, en la medida en que dichas previsiones normativas garantizan que las Comunidades percibirán el correspondiente producto del impuesto cedido *con independencia de cuál sea su actuación legislativa* se produce un claro incentivo para ejercer dichas competencias sólo de la manera más favorable para los contribuyentes. Esto seguramente contribuya a explicar que las Comunidades Autónomas hayan empleado las citadas potestades normativas principalmente para establecer deducciones. Hasta el momento, los únicos tributos en que se han incrementado los tipos de gravamen han sido el ITPyAJD, y los tributos sobre el juego. En el caso del primero, las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja y Valencia han establecido un tipo de gravamen del 7 por 100 para las transmisiones de inmuebles, así como a la constitución o cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía, frente al 6 por 100 previsto en la ley estatal. Pero donde sin duda alguna ha sido mayor la actividad normativa de las Comunidades Autónomas ha sido en el campo de la tributación sobre el juego tributo en el que ya existía abundante normativa autonómica.

Muchos más ejemplos encontramos de deducciones y otros beneficios fiscales en impuestos cedidos. Sin que proceda aquí dar cuenta de todas ellas, creemos pertinente, por resultar suficientemente ilustrativo de lo que aquí sostenemos, hacer referencia a las medidas adoptadas en el IRPF²⁷. Hasta el momento, ninguna Comunidad ha modificado los tipos de gravamen, habiéndose establecido una amplísima variedad de deducciones en la cuota, que a continuación se exponen de forma necesariamente esquemática.

(26) RUIZ ALMENDRAL, V.: "La regla de la supletoriedad... Op. Cit. Pág. 96.

(27) Se incluyen aquí también las medidas aprobadas para 2003. Excepto en lo que atañe a la deducción por vivienda habitual, el resto de condiciones para establecer deducciones autonómicas no ha variado. Puede verse toda la información sobre normativa autonómica en materia de impuestos cedidos en la siguiente dirección: [http://: www.aeat.es](http://www.aeat.es).

CUADRO 3

| COMUNIDADES AUTÓNOMAS | DEDUCCIONES AUTÓNOMICAS EN EL IRPF |
|-----------------------|--|
| ANDALUCÍA | <ul style="list-style-type: none"> • Gastos derivados de hijos menores • Percepción de ayudas públicas para la adquisición de vivienda habitual • Arrendamiento de vivienda habitual |
| ARAGÓN | <ul style="list-style-type: none"> • Nacimiento o adopción de hijo |
| ASTURIAS | <ul style="list-style-type: none"> • Acogimiento persona mayor de 65 años • Adquisición o adecuación de la vivienda habitual • Arrendamiento de vivienda habitual |
| BALEARES | <ul style="list-style-type: none"> • Sujetos pasivos mayores de 64 años. • Disminuido físico o psíquico, sujeto pasivo o descendiente soltero o ascendiente. • Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por jóvenes (menores 32 años) • Gastos de custodia en guarderías o centros escolares de hijos menores de 3 años. • Gastos de conservación y mejora en determinados terrenos rústicos, fincas incluidas en determinados espacios naturales protegidos. • Gastos por adquisición de libros de texto. • Arrendamiento de vivienda habitual |
| CANARIAS | <ul style="list-style-type: none"> • Gastos de estudios por hijos |
| CANTABRIA | <ul style="list-style-type: none"> • Ayudas por hijos menores de 3 años |
| CASTILLA-LA MANCHA | <ul style="list-style-type: none"> • Sujeto pasivo con minusvalía superior al 64 por 100 • Descendientes menores de tres años o ascendientes mayores de setenta • Rehabilitación de bienes del Patrimonio Histórico |
| CASTILLA Y LEÓN | <ul style="list-style-type: none"> • Familia numerosa • Gastos de guardería o custodia de hijos menores de 3 años • Nacimiento o adopción de hijo • Cantidades donadas para rehabilitación o conservación del Patrimonio Histórico Artístico de Castilla y León |
| CATALUÑA | <ul style="list-style-type: none"> • Donativos a fundaciones o fundaciones que se dediquen al fomento de la lengua catalana. • Nacimiento o adopción de hijo • Arrendamiento de vivienda habitual |
| EXTREMADURA | <ul style="list-style-type: none"> • Adquisición o adecuación de vivienda habitual protegido • Rehabilitación de bienes del Patrimonio Histórico |
| GALICIA | <ul style="list-style-type: none"> • Nacimiento o adopción de hijo • Familia numerosa • Cuidado de hijos menores de tres años. |
| MADRID | <ul style="list-style-type: none"> • Nacimiento o adopción de hijo. • Acogimiento familiar de menores. • Acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o minusválidos. • Determinados donativos a Fundaciones |
| MURCIA | <ul style="list-style-type: none"> • Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por jóvenes (menores de 31 años) • Donaciones dinerarias a fundaciones |
| LA RIOJA | <ul style="list-style-type: none"> • Nacimiento o adopción de hijo. • Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por jóvenes (menores de 36 años) • Adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en medio rural |
| VALENCIA | <ul style="list-style-type: none"> • Sujeto pasivo de edad superior a 64 años • Sujeto pasivo con minusvalía superior al 32 por 100 • Nacimiento o adopción de hijo • Familia numerosa • Contribuyente minusválido de edad igual o superior a 65 años • Cónyuge no realiza trabajo remunerado. • Adquisición de primera vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años • Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual procedente de ayudas públicas • Arrendamiento de vivienda habitual • Donaciones con finalidad ecológica • Donaciones al Patrimonio Cultural Valenciano • Rehabilitación de bienes del Patrimonio Histórico |

La descripción anterior de deducciones es sólo un breve resumen ²⁸. Debe tenerse en cuenta que la regulación es muy extensa, y que las condiciones para beneficiarse de las deducciones varían sustancialmente en función de la Comunidad Autónoma. Por otro lado, las mismas deducciones varían notablemente, en sus cuantías y ámbitos de aplicación, entre las distintas Comunidades. Una breve referencia a las deducciones autonómicas por nacimiento o adopción de hijo servirá para ofrecer una idea general acerca de dicha disparidad, pues se trata de la deducción que ha sido establecida por el mayor número de Comunidades Autónomas.

C U A D R O 4

| COMUNIDADES AUTÓNOMAS | DEDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IRPF |
|-----------------------|--|
| ARAGÓN | • 500 ó 600 € en función de base imponible de la unidad familiar |
| CASTILLA Y LEÓN | • Primer hijo: 100 € • Segundo hijo: 250 € • Tercer hijo y sucesivos: 500 € |
| CATALUÑA | • 300 € por hijo. |
| LA RIOJA | • Aplicable sólo a partir del segundo hijo; para éste: 150 € • Tercer hijo y sucesivos: 180 € En caso de nacimientos múltiples, la deducción correspondiente a cada hijo se incrementa en 60 € |
| GALICIA | • 240 ó 300 € en función de la base imponible de la unidad familiar |
| MADRID | • 280 € por hijo, sólo aplicable cuando la base imponible sea inferior a 22.000 € en tributación individual, y a 31.000 en conjunta. |
| VALENCIA | • 150 € • 200 € si parto múltiple • 200 € para el primero y 250 € para los siguientes si discapacidad superior al 65 por 100. |

En líneas generales, el camino iniciado en 1997 para incrementar la corresponsabilidad fiscal merece una valoración positiva. Sólo un sistema de financiación autonómica basado en la corresponsabilidad fiscal será coherente con el grado de descentralización alcanzado en otras materias. El propio Tribunal Constitucional ha reconocido este cambio de rumbo, afirmando, en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, que "basta con acudir al último modelo de financiación, correspondiente al quinquenio 1997-2001...para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y

(28) Más información sobre la actividad legislativa de las Comunidades Autónomas en esta materia puede verse, entre otros, en los siguientes dos trabajos: CASTILLO SOLSONA, M. M.: "La tributación de las Comunidades Autónomas", en Revista de Estudios Financieros, núm. 190/1999, págs. 31 y siguientes; QUINTANA FERRER, E.: "Tributos cedidos y legislación autonómica", también en Revista de Estudios Financieros, núm. 200/1999, págs. 111 y siguientes.

más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las Comunidades Autónomas “corresponsables” del mismo. . . Concepto éste el de la “corresponsabilidad fiscal”, que no sólo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación” (FJ 3º). Ahora bien, el entusiasmo que dejan translucir las palabras del Tribunal contrasta con la realidad de un sistema que aún presenta los perfiles adecuados para poder ser calificado de corresponsable. Debido a la citada ausencia de incentivos, el ejercicio de poder tributario autonómico es aún insuficiente para poder afirmar que se está produciendo una *corresponsabilización* de las Comunidades Autónomas en su financiación. Al menos si se examina la normativa aprobada hasta la fecha sobre los impuestos cedidos, recurso sobre el que de acuerdo con la sistemática de la nueva financiación autonómica pivota la consecución de la citada corresponsabilidad. A continuación se examinará la reforma aprobada en 2002, al objeto de verificar si se sientan las bases para el incremento de corresponsabilidad.

4.2. LA “PROFUNDIZACIÓN” EN LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL: LA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE 2002

Además de la continuidad en el objetivo de la corresponsabilidad fiscal mediante la ampliación del alcance de las competencias de los impuestos ya cedidos, y la cesión de nuevos impuestos, el nuevo sistema presenta una serie de novedades de especial relevancia: en primer lugar, sus mecanismos financieros se regulan íntegramente en una ley, la LSF, en lugar de quedar plasmados sólo en acuerdos del CPFF, como venía siendo habitual ²⁹. En segundo lugar, también por primera vez se han unificado el sistema de financiación de la sanidad con la financiación del resto de competencias de manera que, aunque se prevén fondos específicos para la financiación de la primera, las reglas y los mecanismos financieros son comunes. En tercer lugar, el nuevo sistema hace especial hincapié en los mecanismos para garantizar la solidaridad interterritorial. Por último, constituye igualmente una notable novedad el que haya sido aprobado por todas las Comunidades Autónomas, y con el consenso de las principales fuerzas políticas. En este análisis nos limitaremos a analizar si el sistema sienta las bases adecuadas para que los impuestos cedidos puedan servir al objetivo de la corresponsabilidad fiscal. Se prescindirá por tanto del resto de elementos del sistema ³⁰.

4.2.1. FUNCIONAMIENTO FINANCIERO DEL MODELO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS CEDIDOS

Al objeto de poder valorar en qué medida el sistema de financiación autonómica propicia el incremento de la corresponsabilidad fiscal, es necesario exponer, de forma somera, las reglas financieras que

(29) Y había sido criticado por la doctrina, entre otros: RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Sistema y modelos. . .Op. Cit. (in toto).

(30) Un estudio que comprende todos los elementos del nuevo sistema de financiación autonómica puede verse en: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos. . .Op. Cit.* Págs. 780 y siguientes; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El nuevo sistema de financiación autonómica”, en *Revista de Estudios Financieros*, núm. 228/2002, págs. 91 y siguientes.

introduce la LSF en el sistema. Por razones de coherencia con el objeto de este trabajo, dicho análisis se limitará, en la medida de lo posible, a aquellas reglas directamente relacionadas con los impuestos cedidos, por tratarse del principal instrumento vinculado a la consecución de la corresponsabilidad fiscal.

En coherencia con algo que viene siendo habitual en los sucesivos modelos de financiación autonómica, parte el sistema de una restricción inicial o mínimo garantizado a todas las Comunidades Autónomas. El volumen total de fondos que en todo caso recibirá una Comunidad, se denomina en la LSF "*masa homogénea*". Dicha financiación tiene como objeto cubrir las necesidades de gasto que, como mínimo, tendrá cada Comunidad Autónoma, partiendo de la financiación que venían obteniendo en años anteriores. La masa homogénea constituye así el reflejo de la garantía de suficiencia financiera estatal y de un sistema basado en el gasto. A partir de ese mínimo, las Comunidades podrán incrementar su financiación mediante el ejercicio de las competencias normativas que les han sido atribuidas sobre los impuestos cedidos, sin perjuicio del resto de recursos de los que pueden obtener financiación, de acuerdo con el artículo 157.1 de la Norma fundamental.

La citada masa se desglosa en las tres partidas o bloques siguientes (artículo 3 LSF): la partida destinada a la financiación de las competencias comunes (primer bloque), la destinada a la financiación de la gestión de los servicios de asistencia sanitaria de la Seguridad Social (segundo bloque) y la destinada a financiar los servicios de gestión de los servicios sociales de la Seguridad Social (tercer bloque). Sólo se dedicará aquí atención a la primera, constiuida por los siguientes elementos:

A) La liquidación definitiva, para el año 1999, de los siguientes conceptos ³¹:

- Tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Participación en los Ingresos del Estado; concepto que a su vez se compone de los siguientes elementos:
 - Participación en los ingresos territorializados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - Participación en los Ingresos Generales del Estado, y
 - Fondo de Garantía para el año 1999

B) Los ingresos por tributos cedidos computados con criterio normativo, en valores del año 1999.

C) Los ingresos por tasas afectas a los servicios transferidos computados con criterio normativo, en valores del año 1999 ³².

(31) En el caso de las Comunidades de Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura que, como es sabido, no aceptaron el modelo de financiación autonómica aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en 1996, para el quinquenio 1997-2001, dichos conceptos se sustituyen por una "restricción inicial".

(32) Dichas tasas son tributos propios de las Comunidades Autónomas, de acuerdo con el artículo 7 de la LOFCA, que establece que "*cuando el Estado o las Corporaciones locales transfieran a las Comunidades Autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquellas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades*".

Por último, se incluyen en la ley dos precisiones necesarias para el cierre del conjunto de recursos: en primer lugar, (letra *d*), al bloque anterior se añadirá “*el coste de los servicios transferidos cuyo importe no ha sido incluido en la liquidación definitiva de dicho año, pero que deben ser tenidos en cuenta a efectos de hacer homogénea la comparación de la financiación de las Comunidades Autónomas por los mismos servicios transferidos*”. Esto es, los recursos adicionales del sistema, necesarios para financiar competencias que no son tenidas en cuenta al calcular la masa homogénea inicial. Se dispone además que al resultado de sumar todos los conceptos anteriores (letras *a*) a *d*) se deducirá el coste de los servicios que constituyan una competencia singular de la Comunidad Autónoma en concreto. Este concepto será siempre, por tanto, de signo negativo.

De acuerdo con el artículo 4 LSF, la cantidad del primer bloque, lo que la ley denomina las “*necesidades homogéneas de financiación*”, estará formada por los tres fondos: el fondo general, el fondo para paliar la escasa densidad de población y el fondo de renta relativa. El único que no tiene una cuantía fija asignada es el primero. Veamos cada uno por separado para después examinar cómo se relacionan entre sí:

Fondo general: en primer lugar, se asigna a cada Comunidad Autónoma un mínimo fijo de 39,66 millones de euros, que se distribuye entre las quince Comunidades. Una vez realizada esa primera distribución, y con el objeto de dar cumplimiento al principio de solidaridad, se redistribuye en función de cuatro criterios, cuya ponderación es diferente. En primer lugar, el criterio de población, con una ponderación del 94 por 100 ³³. En segundo lugar, la superficie territorial de la Comunidad Autónoma, con una ponderación del 4.2 por 100. En tercer lugar, la dispersión, en función de los núcleos de población, variable que pondera con un 1.2 por 100 ³⁴. Por último, se pondera, con un 0.6 por 100, la insularidad, imputación que se efectúa de manera proporcional a la distancia ponderada en kilómetros, aplicando un coeficiente del 1.25 al exceso sobre 1.000 kilómetros, entre las costas de la península y las capitales insulares ³⁵.

El segundo fondo tiene como finalidad, según la LSF, paliar la escasa densidad de población. Dotado de una cuantía fija de 48.08 millones de euros, el fondo se distribuye entre aquellas Comunidades Autónomas cuya densidad de población sea inferior a 27 habitantes por kilómetro cuadrado, siempre que la extensión de la Comunidad Autónoma sea inferior a 50.000 kilómetros cuadrados.

El tercer fondo, también dotado de una cuantía fija, en este caso, de 150.25 millones de euros, tiene como finalidad, al igual que el anterior, dar cumplimiento al principio de solidaridad, y se atribuye atendiendo a la situación de menor riqueza relativa de algunas Comunidades Autónomas. Para ello se tienen en cuenta dos variables: la población de la Comunidad Autónoma en relación con la población total de las quince restantes Comunidades de régimen común, y el valor añadido bruto del coste de

(33) De acuerdo con la LSF, esta variable se distribuye de manera proporcional a la población contenida en el Padrón para cada Comunidad Autónoma, a 1 de enero de 1999, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística (INE).

(34) De acuerdo con la LSF, esta variable se asigna proporcionalmente al número de entidades singulares, núcleos de población, de cada Comunidad Autónoma, según datos facilitados por el INE obtenidos del Padrón Municipal de 1998.

(35) Sobre la base de la información facilitada por el Centro Nacional de Información Geográfica del Ministerio de Fomento.

los factores de la Comunidad Autónoma en relación con dicho valor en el resto de Comunidades. El fondo se distribuye entre aquellas Comunidades autónomas cuyo índice de renta relativa es positivo y en proporción a éste, lo que se traduce en la siguiente fórmula:

$$IRR_i = P_i/P_t \{1 - (VAB_i/P_i)/(VAB_t/P_t)\}$$

Donde:

P_i es la población de la Comunidad i

P_t es la población total de las quince Comunidades autónomas de régimen común

VAB_i es el valor añadido bruto al coste de los factores de la Comunidad autónoma i

VAB_t es el valor añadido bruto al coste de los factores de las quince Comunidades autónomas de régimen común.

Una vez definidos los tres fondos en que se subdivide el general, la LSF establece una serie de modulaciones; en primer lugar, una garantía de mínimos, de manera que los recursos asignados a cada Comunidad por la suma del fondo general y el fondo para paliar la escasa densidad de población no sea inferior a su masa homogénea de financiación, definida en el artículo 3.1 de la ley (artículo 4.A.c) LSF). En segundo lugar, el apartado e) del artículo 4.A) incorpora una serie de modulaciones adicionales que tienen en cuenta el crecimiento relativo de los recursos de la Comunidad como consecuencia de la asignación de los tres fondos mencionados más arriba.

El segundo y tercer bloque que, como hemos señalado ya, están destinados a la financiación de la gestión de los servicios de asistencia sanitaria y servicios sociales de la Seguridad Social, respectivamente, están integrados por la cuantía correspondiente al gasto liquidado en estas competencias en 1999 por todas las Comunidades autónomas de régimen común. La asignación de dichos fondos se realiza en función de diferentes criterios, regulados en el artículo 4 LSF y de cuyo análisis se prescindirá aquí.

Como consecuencia de la aplicación de los fondos anteriores y de las reglas de modulación, habremos obtenido ya el volumen total de recursos que constituye, siguiendo la terminología de la LSF, las *necesidades de gasto totales* de las Comunidades Autónomas. Dichas necesidades de gasto se financian con los recursos financieros del sistema, que son fundamentalmente dos: por un lado, los distintos impuestos cedidos, y por otro, el denominado "*fondo de suficiencia*" que no es más que la antigua participación en ingresos generales del Estado y que, como aquella, cumple una función de mecanismo de cierre del sistema. Así, de acuerdo con la letra j) del artículo 6 de la LSF, "*el fondo de suficiencia en el año base 1999 es la diferencia, positiva o negativa entre las necesidades totales de financiación de cada Comunidad Autónoma y el valor de los recursos establecidos en las letras anteriores*", es decir, la recaudación por los impuestos cedidos. La forma en que se determina la cuantía de dicho fondo está establecida en la LOFCA, que establece que dicho fondo tiene como finalidad cubrir la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma y su "*capacidad fiscal*" (artículo 13.2). De acuerdo con el apartado 3 del mismo precepto, el valor inicial del fondo de suficiencia de cada Comunidad se fijará en Comisión mixta de

transferencias ³⁶. En los años sucesivos, esto es, a partir de 2003, el fondo se determinará atendiendo a su valor inicial y a la evolución de la recaudación estatal, excluida la susceptible de cesión, por aquellos impuestos que se determinen por ley ³⁷.

Pues bien, conviene resaltar aquí que el concepto de capacidad fiscal contenido en la LOFCA puede inducir a confusión ya que, en puridad, la ley no se refiere a la capacidad como “potencial” o posibilidad de obtener recursos propios, sino que dicho concepto hace referencia a la recaudación normativa por impuestos cedidos. Vemos así que, pese a que los impuestos cedidos han sufrido una transformación radical, por lo que se refiere a su estructura y a su función en el sistema, la existencia de potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los mismos no es tenida en cuenta en el diseño del funcionamiento financiero del modelo, aunque su ejercicio encuentre evidentemente un reflejo posterior, en la liquidación a percibir por las Comunidades Autónomas. En efecto, en el tercer apartado dedicado a la estructura financiera del modelo, la LSF regula las entregas a cuenta por los distintos impuestos cedidos y por el fondo de suficiencia a percibir por las Comunidades Autónomas, así como el mecanismo de regularización posterior, esto es, una vez que se disponga de los datos definitivos. Es en esta liquidación definitiva donde se reflejará el peso económico de las medidas normativas aprobadas por las Comunidades Autónomas en relación con sus impuestos cedidos.

En nuestra opinión, la capacidad fiscal *potencial* de las Comunidades debería ser tenida en cuenta, pues de lo contrario se produce un claro incentivo para que éstas ejerzan sus potestades normativas primordialmente para establecer beneficios fiscales, como de hecho ha sucedido. Una buena forma de proceder en este sentido, podría ser el adoptar un sistema parecido al vigente en Canadá, que será objeto de análisis en un epígrafe posterior.

Una vez descrito brevemente el conjunto de reglas que contienen el funcionamiento financiero del sistema de financiación autonómica, procede ahora examinar las novedades que el mismo comporta para la figura de los impuestos cedidos.

4.2.2. LA AMPLIACIÓN DEL ALCANCE Y CONDICIONES DE LA CESIÓN DE IMPUESTOS. A partir de esta nueva reforma del sistema de financiación autonómica la figura de los impuestos cedidos ha adquirido ya carta de naturaleza como un recurso de perfiles considerablemente elásticos, que

(36) Asimismo, se prevé la revisión del fondo en dos supuestos: en primer lugar, cuando se produzca el traspaso de nuevos servicios o se amplíen o revisen valoraciones de traspasos anteriores. En segundo, cuando cobre efectividad la cesión de nuevos tributos. La ley mantiene así únicamente las dos primeras causas que, de acuerdo con la redacción anterior de este precepto, podían dar lugar a la revisión del porcentaje de participación (artículo 13 LOFCA, desarrollado por 16 de la LSF). Desaparece así la posibilidad de solicitar su revisión cuando se lleven a cabo reformas sustanciales en el sistema tributario del Estado y cuando, transcurridos cinco años después de su aplicación inicial, fuera así solicitado por el Estado y las Comunidades Autónomas (antiguo artículo 13.3, apartados c) y d) LOFCA). Como se recordará, este último supuesto de revisión había servido de base para proceder a una revisión quinquenal de los modelos de financiación autonómica, dando así por sentada una pretendida *caducidad* de los modelos que no se desprendía automáticamente del citado precepto.

(37) En los momentos actuales, dichos impuestos son, de acuerdo con el artículo 15 de la LSF: IRPF, IVA, Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco.

presenta diferentes formas en función de la competencia atribuida a las Comunidades Autónomas ³⁸. En coherencia con la definición que de este recurso se había efectuado en el sistema anterior, la titularidad sigue siendo estatal, según precisa además el artículo 37.1 de la LSF. La nueva LOFCA y la LSF han ampliado el elenco de impuestos cedidos y las potestades normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas en aquellos impuestos que ya habían sido cedidos. De esta manera, y dependiendo del impuesto, el recurso opera como una transferencia de fondos del Estado (éste sería el caso del IVA) o adquiere unos perfiles muy próximos a los de un impuesto propio autonómico (sería el caso de los tributos sobre el juego), según puede observarse en el siguiente cuadro-resumen de las competencias sobre los distintos impuestos:

CUADRO 5

Alcance de la atribución de competencias sobre los impuestos cedidos en 2002

| IMPUESTO CEDIDO | RENDIMIENTO CEDIDO | GESTIÓN | POTESTADES NORMATIVAS |
|---|--------------------|------------|---|
| IRPF | 33 por 100 | Estatal | <ul style="list-style-type: none"> • Tipos de gravamen (mismo número de tramos que el Estado) • Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales, por aplicación de renta. • Aumentos o disminuciones en los porcentajes de la deducción estatal por adquisición de vivienda habitual. |
| IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO | 100 por 100 | Autonómica | <ul style="list-style-type: none"> • Mínimo exento • Tipo de gravamen • Deducciones y bonificaciones en la cuota |
| IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES | 100 por 100 | Autonómica | <ul style="list-style-type: none"> • Reducciones de la base imponible • Tarifa del impuesto. • Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente • Deducciones y bonificaciones de la cuota • Regulación de los aspectos de gestión y liquidación |
| IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS | 100 por 100 | Autonómica | <ul style="list-style-type: none"> • Tipos de gravamen • Deducciones y bonificaciones en la cuota • Regulación de los aspectos de gestión y liquidación |
| TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO | 100 por 100 | Autonómica | <ul style="list-style-type: none"> • Exenciones • Base imponible • Tipos de gravamen y cuotas fijas • Bonificaciones • Regulación de los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección |

(38) Hasta el punto de que, para J. J. ZORNOZA PÉREZ, esta nueva concepción de impuestos cedidos, en la medida en que tiene mayor amplitud que la anterior, "supone... una auténtica mutación constitucional, pues a las palabras del texto constitucional, que permanece sin modificar, se les atribuye un sentido distinto del que se les había atribuido originariamente"; en: "Corresponsabilidad fiscal... Op. Cit. Pág. 4015; en sentido similar: RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos jurídicos de la financiación autonómica", en: AA.VV. (Coord.: GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, págs. 428 y siguientes.

CUADRO 5 (BIS)

Alcance de la atribución de competencias sobre los impuestos cedidos en 2002

| IMPUESTO CEDIDO | RENDIMIENTO CEDIDO | GESTIÓN | POTESTADES NORMATIVAS |
|---|--------------------|-------------------|--|
| <i>IVA</i> | <i>35 por 100</i> | <i>Estatal</i> | <i>No hay competencias normativas</i> |
| <i>Impuesto sobre la Cerveza</i> | <i>40 por 100</i> | <i>Estatal</i> | <i>No hay competencias normativas</i> |
| <i>Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas</i> | <i>40 por 100</i> | <i>Estatal</i> | <i>No hay competencias normativas</i> |
| <i>Impuesto sobre Productos Intermedios</i> | <i>40 por 100</i> | <i>Estatal</i> | <i>No hay competencias normativas</i> |
| <i>Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas</i> | <i>40 por 100</i> | <i>Estatal</i> | <i>No hay competencias normativas</i> |
| <i>Impuesto sobre Hidrocarburos</i> | <i>40 por 100</i> | <i>Estatal</i> | <i>No hay competencias normativas</i> |
| <i>Impuesto sobre las Labores del Tabaco</i> | <i>40 por 100</i> | <i>Estatal</i> | <i>No hay competencias normativas</i> |
| <i>Impuesto sobre la Electricidad</i> | <i>100 por 100</i> | <i>Estatal</i> | <i>No hay competencias normativas</i> |
| <i>Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte</i> | <i>100 por 100</i> | <i>Autonómica</i> | <i>• Tipos de gravamen, dentro de los límites establecidos por la LSF</i> |
| <i>Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos</i> | <i>100 por 100</i> | <i>Autonómica</i> | <i>• Tipo de gravamen, sobre la parte autonómica y dentro de los límites establecidos por la LSF</i> |

Uno de los aspectos más destacables de esta reforma es que, frente al modelo anterior, conviven en éste impuestos en los que sólo se cede el rendimiento (*Revenue Sharing*) con otros donde la atribución de potestades normativas es máxima (*Tax Sharing*). En estos segundos, es especialmente destacable la desaparición de la mayor parte de los límites y restricciones que a dicho ejercicio se habían establecido en el sistema anterior. Es claro que sólo los impuestos en que se atribuyan potestades normativas coadyuvan a la consecución del objetivo de la corresponsabilidad fiscal. Ahora bien, aún así, no basta con la mera atribución de dichas potestades, sino que será también necesaria la existencia de incentivos adecuados para que su ejercicio se lleve a cabo de manera *corresponsable* por las Comunidades Autónomas, en lugar de limitarse únicamente a disminuir la presión fiscal en sus territorios. Una posible manera de incentivar esta actuación, podría ser la modificación de la articulación normativa de la cesión, de manera que aquellas Comunidades que no ejerzan sus potestades no perciban el rendimiento correspondiente a las tarifas autonómicas. Otra opción, que quizá sea más efectiva, aunque posiblemente más complicada de articular técnicamente, es la que se propone a continuación.

5.- EL PASO SIGUIENTE DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL: LA MEDICIÓN DE LA CAPACIDAD FISCAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS A TRAVÉS DE UN “SISTEMA TRIBUTARIO REPRESENTATIVO” (REPRESENTATIVE TAX SYSTEM)

Según hemos afirmado ya, las nuevas competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos suponen un considerable incremento de su poder tributario efectivo. Así, a partir de 2002, éstas disponen de mayor capacidad que nunca para diseñar sus propias políticas tributarias y adoptar el patrón redistributivo que consideren más adecuado. Hasta el momento, han preferido ejercer dichas competencias para establecer deducciones con poco alcance efectivo en término de población afectada, aunque con gran impacto social por su configuración. Queda ahora por ver qué uso dan las Comunidades a sus nuevos poderes.

Pues bien, en un escenario de mayor poder tributario autonómico, creemos que es pertinente plantear la necesidad de introducir mecanismos en el sistema que, sin prescindir de las necesidades de gasto, tengan también en cuenta la capacidad fiscal de las Comunidades Autónomas de una manera más precisa que la de tomar como referente la recaudación normativa de los impuestos cedidos. Según hemos podido observar, la estructura financiera del sistema permanece, a grandes rasgos, sin modificar, en la medida en que el grueso de la financiación descansa sobre la cobertura de las necesidades financieras, y que la capacidad fiscal de las Haciendas autonómicas se mide en términos de recaudación normativa en un año determinado. Pues bien, se trataría ahora de estudiar la posibilidad de que, además de las referidas necesidades, en el sistema de financiación se tuviera en cuenta también el *potencial* de recaudación de las Comunidades Autónomas teniendo en cuenta otros factores, como la renta *per capita* de sus ciudadanos o la distribución de su renta en relación con la nacional en cada una de las bases impositivas sobre las que ostenta poderes normativos. En concreto, nos estamos refiriendo a la posibilidad de insertar en nuestro sistema de financiación autonómica algo similar a lo que se lleva haciendo en el sistema canadiense que, como es sabido, ha sido tomado como referente en numerosas ocasiones como modelo de corresponsabilidad fiscal. Veamos someramente su funcionamiento:

El sistema de transferencias de la Federación a las Provincias vigente en la actualidad, regulado en la *Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act*, de 1985 (FPFAA)³⁹, está formado por dos componentes

(39) *Revised Statutes of Canada*. Chapter F-8. El programa de transferencias estaba en vigor desde 1957, aunque desde los inicios de la Confederación ha habido transferencias. Se constitucionaliza en 1982 con la introducción del artículo 36.2 de la Constitución, que establece que “*el Parlamento y el Gobierno de Canadá están obligados a efectuar pagos compensatorios para garantizar que los gobiernos provinciales disponen de ingresos suficientes para proporcionar niveles razonablemente comparables de servicios públicos a niveles razonablemente comparables de presión fiscal*”. Véase al respecto: BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal...* Op. Cit. Págs. 6 y siguientes. HOBSON, P. A. R.: “Canada’s Equalization Program: In Principle and in Practice”, en: AA.VV. (Eds. BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.): *Equalization: Its contribution to Canada’s Economic and Fiscal Progress*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy. Queen’s University, 1998, págs. 84 y siguientes. BIRD, R. M.; VAILLANCOURT, F.: “Fiscal arrangements for maintaining and effective state in Canada”, en: *Environment and Planning C: Government and Policy*, vol. 19/2001, págs. 172 y siguientes.

básicos⁴⁰. El primero de ellos son los pagos de compensación (*equalization payments*)⁴¹. La finalidad de esta clase de transferencias es nivelar las capacidades fiscales de las Provincias. El criterio principal que se emplea para determinar la cuantía de las transferencias es definir la capacidad fiscal de cada Provincia, cada año. Esto se lleva a cabo a través del denominado "sistema tributario representativo" (*representative tax system*, en adelante RTS)⁴². La capacidad fiscal se define como la diferencia entre la suma de la capacidad fiscal *per capita* para cada fuente de ingresos y la capacidad estándar medida sobre la base de cinco provincias, con exclusión de las más pobres y las más ricas. Concretamente, el funcionamiento es el siguiente:

Se definen y se cuantifican todas las fuentes de ingresos para las que se va a medir dicha capacidad⁴³. A continuación, se toma una base imponible estándar para cada fuente de ingresos (*revenue source*) o materia imponible, que es aproximadamente la media de lo que normalmente forma parte de la base imponible para esa clase de rendimiento tomando como base la normativa de las distintas Provincias⁴⁴. Sobre cada una de estas bases medias por cada materia imponible, se aplica un "tipo medio de gravamen nacional" (*national average tax rate*)⁴⁵, siendo el resultado la capacidad fiscal o capacidad de obtener ingresos de la Provincia en relación con esa materia imponible. Las distintas capacidades fiscales para cada ingreso se suman y se obtiene así la capacidad total de ingresos para la Provincia. Esta cantidad se divide posteriormente entre la población de la Provincia y se obtiene así la capacidad fiscal *per capita*. Esta última cantidad se comparará con el estándar nacional, y si es menor, la Provincia tendrá derecho al pago compensatorio correspondiente, pago que constituye la

(40) Además de esas dos clases de transferencias, se prevé el pago por el Estado de "pagos de estabilización" (*Stabilization payments*), para aquellos supuestos en que, por causas ajenas a éstas -una crisis económicas- el conjunto de sus ingresos tributarios y lo percibido con cargo a transferencias no baste para financiar sus competencias. En este caso, el Estado pagará a las Provincias afectadas por la disminución de ingresos una cuantía máxima, suponiendo el resto un préstamo que éstas deberán devolver en las condiciones que establezca el Estado; artículos 5 y 6 de la FPFAA.

(41) Véase una descripción del sistema, con una valoración positiva, en: BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal...* Op. Cit. Págs. 40 y siguientes; CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Equalization Program*. Report of the Auditor General of Canada, April 1997, chapter 8; TREFF, K.; PERRY, D. B.: *Finances of the Nation 2000*. Toronto: CTF, 2001, págs. 8:1 y siguientes. Todos los documentos del Department of Finance canadiense citados en este trabajo pueden consultarse libremente en: <http://www.oag-bvg.gc.ca>

(42) Para ver el funcionamiento del Representative tax system en sus detalles: CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Equalization Program*. Report of the Auditor General... Op. Cit., puntos 8.46 y siguientes; BIRD, R. M. y SLACK, E., en: "Equalization..." Op. Cit. Págs. 914 y siguientes.

(43) En los momentos actuales, hay más de veinticinco fuentes de ingresos diversas; así por ejemplo: impuestos provinciales sobre el tabaco, sobre la propiedad, sobre el capital de las sociedades, ingresos por loterías... (artículo 4.2 FPFAA).

(44) En el caso de la imposición personal sobre la renta, la tarea es sencilla porque la base es definida a nivel nacional por la Federación. En el caso de otros impuestos provinciales, como los impuestos sobre la propiedad o sobre el tabaco, la determinación es más complicada porque la definición de la base imponible varía considerablemente en las distintas Provincias. Uno de los aspectos más complicados del funcionamiento del programa es precisamente la falta de acuerdo existente en la forma en que Finance Canada calcula las bases uniformes, siendo los supuestos más conflictivos el de la imposición sobre la propiedad y sobre los recursos naturales; véase: CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Equalization Program...* Op. Cit. Puntos 8.66 y siguientes y 8.60 y siguientes, respectivamente.

(45) Tipo que es la media de de los tipos de gravamen utilizados realmente por todas las Provincias en las distintas materias imponibles.

diferencia entre el rendimiento *per capita* medio para las fuentes de ingresos definidas en las cinco provincias citadas y el obtenido en la provincia receptora (artículo 4.1 FPFAA) ⁴⁶. Objeto de medición es, en consecuencia, no la capacidad fiscal *real* de cada Provincia, sino la *potencial* ⁴⁷.

Se establecen además una serie de límites a estas transferencias de forma que no puedan crecer a una *ratio* mayor al PIB ⁴⁸. Por último, se prevé un mecanismo especial para evitar que aquellas Provincias que tengan una proporción considerablemente mayor a las demás de una determinada materia imponible ⁴⁹ puedan alterar su derecho a obtener este tipo de transferencias manteniendo tipos de gravamen artificialmente reducidos ⁵⁰.

El segundo tipo de transferencias se efectúa a todas las Provincias. Es la denominada "Transferencia Social y Sanitaria de Canadá" (*Canada Health and Social Transfer*). Característico de estas transferencias, y una singularidad del sistema canadiense, es que, una vez calculada la cuantía que corresponde a cada Provincia, una parte de ésta se transfiere directamente, mediante una transferencia estrictamente, y otra parte se transfiere mediante "puntos impositivos compensados" (*equalized tax points*) que son el resultado del rendimiento estimado del espacio fiscal que ha sido transferido a las Provincias en años anteriores.

El sistema de transferencias canadiense garantiza una corrección bastante minuciosa de las desigualdades entre Provincias, a la vez que incentiva un uso responsable de los recursos. Teniendo en cuenta que no es posible medir exactamente la capacidad fiscal de los entes subcentrales, posiblemente el sistema que más se acerque a dicha medición es el de un sistema tributario representativo, capaz de medir el potencial de obtener ingresos de dichos entes ⁵¹.

Aunque es generalmente aceptado en la doctrina que debe existir un sistema de transferencias de igualación al objeto de corregir las desigualdades de todo sistema fiscalmente descentralizado produce ⁵², su articulación técnica no ha estado exento de crítica en la doctrina canadiense ⁵³.

(46) La FPFAA fue modificada en 1999. Así, aunque ésta es la fórmula empleada para obtener el pago compensatorio, a partir del ejercicio 1999/00, la cantidad que la provincia con derecho a percibir estos pagos recibirá realmente será la suma de los siguientes dos componentes: 1) el 20 por 100 del pago que le correspondería por aplicación de la fórmula expresada en el artículo citado, y 2) el 80 por 100 de la cantidad que hubiera percibido antes de la modificación de la FPFAA. Para el ejercicio 2000/01, los porcentajes son de 40 y 60, para el ejercicio 2001/02, 60 y 40 y para el 2002/03, de 80 y 20.

(47) Según se expresa claramente en el informe del Auditor General de 1997, en: CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Equalization Program*...Op. Cit. Punto 8.24.

(48) Artículo 4.9 FPFAA. Pues uno de los objetivos del programa se que sea sostenible en el tiempo; CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Equalization Program*...Op. Cit. Puntos 8.29 y siguientes.

(49) Es el caso de determinados recursos naturales.

(50) Véase artículo 4.10 FPFAA. Esto es lo que se ha denominado el "*tax back problem*". Véase al respecto BOADWAY, R.: "The Economics of Equalization..."Op. Cit. Pág. 33, y págs. 67 y siguientes.

(51) Así lo entendía R. A. MUSGRAVE, en: "Who should tax, where and what?", en: AA.VV. (Ed. McLURE, C. E.): *Tax assignment in federal countries*. Canberra (Australia): Centre for Research on Federal Financial Relations. The Australian National University, 1983, págs. 16 y 17.

(52) BOADWAY, R.: "Equalization: its role and design". Documento preparado para su presentación en la 30th Annual Conference of the Atlantic Provinces Economics Association. Canada. *Mimeo*. 2001, págs. 5 y siguientes.

(53) Una relación de las principales críticas puede verse en: BOADWAY, R.: "Equalization: its role..."Op. Cit. Págs. 2 y siguientes.

Así, se afirma, un sistema ideal de transferencias debería tomar en cuenta no sólo la capacidad fiscal de los entes subcentrales, como hace el sistema canadiense, sino también las necesidades de gasto ⁵⁴. El argumento tradicional para no incluir esta última variable en las fórmulas de transferencias es la dificultad de su medición, de manera que, a pesar de las numerosas propuestas existentes para modificar el sistema en ese sentido ⁵⁵, en los momentos actuales sigue siendo un factor excluido del cálculo de las transferencias. No obstante, se trata de un debate que sigue abierto en la doctrina ⁵⁶.

Pues bien, precisamente nuestro sistema de financiación autonómica tiene en cuenta las variables que parte de la doctrina canadiense ha propuesto para este último. Posiblemente la situación actual en España, en que se acaban de nivelar todos las competencias autonómicas por primera vez, no fuera la más propicia para introducir una reforma así. Si es, por el contrario, el momento de empezar a reflexionar sobre el particular. Como puede observarse si se analiza el comportamiento de las Comunidades Autónomas desde que en 1997 se les atribuyeron competencias normativas sobre los impuestos cedidos, la mayoría parece haber vencido la inicial "timidez" de manera que la regulación ha crecido casi en términos exponenciales. Ahora bien, como hemos expuesto más arriba, la normativa autonómica en impuestos cedidos sigue consistiendo, en su gran mayoría, en el establecimiento de deducciones y todo tipo de beneficios fiscales. Resulta así evidente que el sistema actual no contiene los incentivos suficientes y necesarios para fomentar el empleo *corresponsable* de las nuevas potestades normativas en materia de impuestos cedidos ⁵⁷. Por ello, creemos que resulta ineludible plantear una modificación de las reglas financieras del modelo que tomen en cuenta también la capacidad fiscal de una manera más precisa que la que se viene empleando hasta ahora, pues ésta constituye la única manera de que los impuestos cedidos sirvan efectivamente al objetivo para el que fueron reformados.

(54) BROWN, D. M.: *Equalization on the basis of need in Canada*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations-Queen's University, 1996, 12 y siguientes; MUSGRAVE, R. A.: "Who should tax...Op. Cit. Pág. 17.

(55) Puede citarse como ejemplo: CANADA: *Report of the Royal Commission on the Economic Union and Development Prospects for Canada*. Vol. 3. Ottawa: Supply and Services, 1985, citado por: BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal...*Op. Cit. Pág. 130.

(56) BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal...*Op. Cit. Págs. 92 y siguientes y págs. 129 y siguientes; BOADWAY, R.: "Equalization: its role and design..."Op. Cit. Págs. 10 y 11. COURCHENE, T. J.: *Renegotiating Equalization: National Policy, Federal State, International Economy*. Toronto: C. D. Howe Institute, C. D. Howe Institute Commentary no. 113, 1998, pág. 29. Una propuesta para incorporar las necesidades al sistema se encuentra en: COULOMBE, S.; MÉRETTE, M.: "Fiscal Needs and the CHST *Per Capita* Division Rule", en *Canadian Tax Journal*, vol. 48, no. 2/2000, págs. 342 y siguientes. Desde otro punto de vista diferente, se ha propuesto modificar el sistema mediante el acercamiento a las transferencias compensatorias desde una perspectiva macroeconómica que mida factores como la renta y los tome como base para medir la capacidad fiscal de las Provincias. Al respecto véase R. BOADWAY, cuya crítica principal es que no es posible adoptar una perspectiva macroeconómica cuando ni siquiera en la literatura económica hay acuerdo sobre qué indicador de capacidad económica (*ability to pay*) es el más adecuado (las dos opciones principales serían renta y consumo); en: "Equalization: its role and design..."Op. Cit. Págs. 22 y siguientes. Una dura crítica al sistema actual y en concreto, al empleo del *representative tax system*, puede verse en Esta es la propuesta de BIRD, R. M. y SLACK, E., en: "Equalization: The Representative Tax System Revisited". *Canadian Tax Journal*, vol. 38, no. 4/1990, págs. 919 y siguientes.

(57) Según sostuvimos también en: RUIZ ALMENDRAL, V.: "Fiscal Federalism in Spain..."Op. Cit. Pág. 475.