

BRAULIO MEDEL CAMARA

El sistema de ingresos tributarios de las comunidades autónomas: El proyecto de ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas y los estatutos de autonomía

I. INTRODUCCION

El presente trabajo ofrece una descripción y una valoración crítica del sistema de financiación de las haciendas regionales previsto para nuestro país, tomando como base las normas y orientaciones contenidas en la Constitución, el Proyecto de Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades autónomas y los Estatutos de autonomía. El objeto de nuestro estudio es el modelo de hacienda regional que podemos denominar general o normal; quiere ello decir que no se examina el sistema de los Concierdos Económicos o Convenios aplicable a los territorios forales e instaurado en el Estatuto de autonomía del País Vasco.

Consta el trabajo, además de esta introducción, de otras cinco secciones, con el añadido de un *post scriptum*. Primeramente, y como punto de partida, nos referiremos a los principios constitucionales básicos relativos a las haciendas regionales y a las implicaciones que de los mismos se derivan. Luego, estableceremos una tipología de los ingresos de origen tributario de las Comunidades autónomas en función del reparto de competencias sobre ellos entre el Estado y las Comunidades autónomas. Posteriormente, analizaremos y valoraremos cada una de las categorías de ingresos tributarios de las Comunidades autónomas y su estructura global de conjunto. Más adelante, reflexionaremos sobre la regulación de la hacienda regional en el borrador del Estatuto de autonomía de Andalucía y los peligros que encierra lo que podemos llamar la «trampa del mimetismo». Finalmente, sintetizaremos las conclusiones más importantes obtenidas en el recorrido de las secciones anteriores.

Después de realizado este trabajo se han publicado los textos del Dictamen de la Comisión Constitucional del Congreso sobre el Proyecto de Estatuto de

autonomía de Galicia y del Informe de la Ponencia al Proyecto de Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades autónomas. Las principales innovaciones de ambos textos en materia de ingresos de origen tributario de las Comunidades autónomas se describen y comentan, siquiera brevemente, al final del artículo. Ello no sólo sirve para completar y actualizar el contenido del trabajo, sino que también ayuda a mostrar y esclarecer el proceso de conformación de nuestro modelo de haciendas regionales mediante el examen paso a paso de sus sucesivas fases.

II. PRINCIPIOS GENERALES DE LAS HACIENDAS DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

El advenimiento de la democracia a nuestro país ha tenido como una de sus principales consecuencias el replanteamiento de toda la estructura territorial del poder político. A este respecto, el hecho más destacable es el de la irrupción, con indudable fuerza, de las regiones como entidades políticas intermedias entre el Estado central y las Corporaciones locales. Así el artículo 2.º de la Constitución proclama el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que integran la nación española. Naturalmente esa autonomía se concreta en una serie de aspectos o materias, entre ellas la financiera. De esta forma aparece un nuevo nivel territorial de la Hacienda Pública: el de las haciendas regionales. La profunda alteración que la aparición de éstas supone en la estructura global de la Hacienda Pública en nuestro país, implica un «cambio constitucional» del sistema fiscal, ampliamente entendido. De ahí que los principios básicos que hayan de servir como guía fundamentales para configurar las haciendas regionales deban encontrarse en la propia Constitución, si bien, como es lógico, la interpretación y reglulación más detallada de esos principios sea objeto de leyes y disposiciones de rango inferior.

Esos principios básicos aludidos que definen las líneas maestras de todo el edificio de las haciendas regionales vienen recogidos en el artículo 156.1 de nuestra Constitución: «Las Comunidades autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.» He aquí, pues, las tres ideas o principios fundamentales que han de orientar el diseño de las haciendas de las Comunidades autónomas: autonomía financiera, coordinación con la hacienda estatal y solidaridad. Conceptos todos ellos ciertamente ambiguos y que requieren precisiones y concreciones ulteriores para aclarar su verdadero alcance y significado.

Una primera vía de progreso en este terreno consiste en examinar el proyecto de Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades autónomas, ley prevista en el apartado tercero del artículo 157 de la Constitución, buscando la interpretación que la misma dé a los principios antes indicados.

Por lo que se refiere a la autonomía financiera, en la Exposición de Motivos se afirma: «el presente proyecto de Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades autónomas se halla articulado alrededor de la idea de autonomía financiera, entendiéndose por tal la capacidad de las Comunidades autónomas para decidir tanto la estructura como el nivel de prestación de los servicios públicos, cuya competencia hayan asumido por entender que una situación en la que faltase cualquiera de ambos requisitos difícilmente podría calificarse de autonomía financiera». He aquí expuestos los dos requisitos que, según el proyecto de Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades autónomas (LOFCA en adelante), caracterizan la autonomía financiera de las haciendas regionales: capacidad de decisión sobre el nivel absoluto y la composición de los servicios públicos, esto es, del gasto público regional.

Si las Comunidades autónomas poseen competencias para decidir sobre el nivel absoluto de gasto público, lógicamente necesario para poder financiar este gasto público, pues de lo contrario la autonomía para fijar el volumen de gastos públicos deseados quedaría vacía de contenido. Como más adelante veremos, el sistema de financiación previsto para las Comunidades autónomas reconoce unos tipos de recursos —principalmente tributos propios y recargos sobre los impuestos estatales, aparte de el producto de las operaciones de crédito— que pueden permitirles decidir libre y discrecionalmente sobre el nivel absoluto de sus ingresos públicos. No obstante, tales mecanismos de financiación están sujetos en el proyecto de LOFCA a una serie de limitaciones —artículos 2.º, 6.º, 7.º, 9.º, 12.º y 15.º— que, de persistir en el texto definitivo de la ley, pueden hacer difícil en la práctica la capacidad de decisión de las Comunidades autónomas sobre el nivel absoluto de sus ingresos públicos y, en consecuencia, de sus servicios públicos.

Distinto es el problema relativo a la capacidad para decidir, no ya la cuantía total, sino la estructura de los ingresos de las Comunidades autónomas. El párrafo transcrito de la Exposición de Motivos del proyecto de LOFCA en el que se explica el significado de la autonomía financiera, no se refiere explícita ni implícitamente a esta posible manifestación de la misma. Y ello no es casual, pues el margen de libertad en este terreno es bastante reducido según comprobaremos al analizar más en detalle los distintos tipos de recursos de las Comunidades autónomas. La razón de esta escasa autonomía sobre las decisiones relativas a la estructura de los ingresos de las haciendas regionales, y téngase presente que decimos escasa y no nula, estriba en la incompatibilidad de una amplia autonomía en este campo con las exigencias planteadas por el principio de coordinación de las haciendas territoriales con la hacienda estatal, exigencias a las que nos referiremos al tratar de este principio.

Los razonamientos anteriores permiten ya apuntar unas primeras conclusiones: en términos generales es presumible que la autonomía financiera de las

Comunidades autónomas sea más amplia en el campo de los gastos públicos que en el de los ingresos y, dentro de este último ámbito, sea asimismo mayor en la fijación de la cuantía global de los mismos que en la elección de su estructura.

Ya hemos señalado que la explicación de esa disparidad la debemos encontrar en el principio de coordinación de la actividad financiera de las Comunidades autónomas con la hacienda del Estado central. Los criterios bajo los que ha de llevarse a cabo esta coordinación son expuestos con cierto detalle en el proyecto de LOFCA, y más concretamente, en el apartado primero del artículo 2.º: «La actividad financiera de las Comunidades autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios:

a) El sistema de ingresos de las Comunidades autónomas, regulado en las normas básicas a que se refiere el artículo anterior, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución.

b) La garantía del equilibrio económico, a través de la política económica general, corresponde al Estado, que es el encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica, interna y externa, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español.

c) La solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagra el artículo 2.º de la Constitución.

En definitiva, estos criterios de coordinación suponen un conjunto de limitaciones a la autonomía financiera regional justificadas básicamente por razones de tipo técnico-económico. Dentro de la actividad financiera del sector público en las economías modernas pueden distinguirse, siguiendo la ya clásica taxonomía de Musgrave, tres grandes grupos de funciones: función asignativa, consistente en asegurar la provisión eficiente de una serie de bienes o servicios que no se pueden o no se quieren prestar a través del mercado; función distributiva, dirigida a conseguir una distribución más igualitaria de la renta que la derivada del funcionamiento del mercado, y función estabilizadora, preocupada de lograr la estabilización económica (estabilidad de precios, pleno empleo, equilibrio exterior, y crecimiento y desarrollo económico). Además, y en la medida que nos movamos en una economía de mercado, las funciones señaladas deben realizarse interfiriendo lo menos posible en el proceso de asignación de recursos determinado por el mercado, de suerte que a las propiedades asignativas, distributivas y estabilizadoras de los instrumentos fiscales, habrá que añadir una cuarta: la de su neutralidad.

En relación a estas distintas funciones la ortodoxia financiera considera que las funciones de estabilización y redistribución deben encomendarse preferen-

temente al nivel central de gobierno, por estimar que es el más adecuado para alcanzar los objetivos correspondientes a tales funciones. Por lo que se refiere a la prestación de bienes y servicios públicos existen, en cambio sólidos argumentos económicos en favor de una amplia provisión de los mismos por los niveles intermedios e inferiores de gobierno (1). Finalmente, el requisito de la neutralidad exige, si se desea que funcione un único mercado a nivel nacional, que la estructura fiscal ofrezca el suficiente grado de uniformidad en todo el territorio español como para no interferir dentro de ese espacio el libre movimiento de bienes y factores (2).

¿En qué se traducen estas exigencias planteadas por el principio de coordinación entre las haciendas de las Comunidades autónomas y la hacienda del Estado? Fundamentalmente en la necesidad de que las principales figuras impositivas estén reservadas al Estado central, al menos por lo que respecta a la potestad normativa o legislativa sobre las mismas, y de que el sistema impositivo sea básicamente uniforme en todo el territorio nacional, exigencias que combinadas conducen a la aceptación de un sistema impositivo estatal en el que estén integradas prácticamente todas las figuras impositivas principales y del que, por tanto, deben provenir la mayor parte de los recursos para financiar el gasto público tanto de la hacienda central como de las haciendas regionales, sin perjuicio de que a éstas se les reconozca una potestad tributaria limitada que les permita poseer el suficiente margen de maniobra para decidir, en coordinación con la política económica general, sobre el mayor o menor volumen global de sus gastos públicos.

De lo hasta aquí expuesto cabe concluir que los principios de autonomía financiera y de coordinación con la hacienda general se condicionan entre sí (3),

(1) Este planteamiento, sobre todo, si se formula de una manera más o menos radical, no está libre de objeciones. Vid., por ejemplo, Alan T. PEACOCK: «Economic policy and the finance of intermediate level governments», Royal Commission on the Constitution 1969-1973, volumen II, Memorandum of dissent, Cmnd 5460-I, 1973, págs. 137-149. Traducción castellana en *Hacienda Pública Española*, número 54, págs. 271-280.

(2) De forma, a nuestro juicio, incompleta el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución consagra esta neutralidad territorial de los instrumentos fiscales cuando establece: «Las Comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.» Incompleta en el doble sentido de venir referida únicamente a las «medidas tributarias» y de preocuparse de asegurar la libre circulación solamente de «mercancías y servicios».

(3) Refiriéndose a estos dos principios señalan J. M. Huguet y J. Villalta: «Se debe destacar, en primer lugar, que en el marco constitucional en que nos movemos, ambas van estrechamente relacionadas y, más aún, son plenamente interdependientes. No se puede obviar desde un primer momento que el cumplimiento del requisito de suficiencia de los recursos de los gobiernos autónomos exige la coordinación y reparto de las grandes figuras impositivas y la obtención de recursos que en la actualidad están en manos del gobierno central. En otras palabras, se puede afirmar que los recursos obtenidos mediante la suma de impuestos "locales" propios, cedidos, y de recargos sobre impuestos estatales no permite alcanzar la suficiencia de las haciendas de los gobiernos autónomos. No es preciso aportar aquí

debiendo buscar una solución de compromiso que permita resolver satisfactoriamente el aparente conflicto entre uno y otro principio. Tal solución prevista para nuestro país tiene como notas características generales las siguientes:

— Reconocimiento del principio de autonomía financiera en favor de las Comunidades autónomas «para el desarrollo y ejecución de sus competencias», por lo que la amplitud de la autonomía financiera dependerá en principio, para cada caso, del número e importancia de las competencias asumidas por las respectivas Comunidades y de las necesidades financieras anejas al ejercicio de esas competencias.

— Distinto alcance del principio de autonomía financiera según que la misma se refiera a los gastos o a los ingresos públicos, siendo menor la capacidad de decisión de las Comunidades autónomas sobre los segundos que sobre los primeros. La mayor limitación a la autonomía regional en el ámbito de los ingresos públicos y más concretamente en el de los ingresos impositivos, se justifica por las exigencias que plantea la coordinación de las haciendas regionales con la hacienda central.

— Amplia descentralización en materia de gasto público.

— Unidad y uniformidad sustanciales del sistema impositivo, con una fuerte concentración de las figuras impositivas fundamentales en el sistema tributario estatal, y escasa importancia relativa de los que podemos llamar ingresos impositivos autónomos, esto es, aquellos impuestos sobre los que las Comunidades autónomas poseen una facultad legislativa, aunque sea derivada, dentro de los cuales cabría incluir a los denominados tributos propios e incluso a los recargos sobre los impuestos estatales.

— Establecimiento de unos mecanismos de igualación fiscal vertical para cubrir la diferencia entre los gastos y los ingresos autónomos de las haciendas regionales, que permitan a éstas la suficiencia financiera incondicional y libremente sin depender de las decisiones discrecionales del poder central. Los principales mecanismos arbitrarios a tal fin son las participaciones en los ingresos estatales y la cesión de impuestos estatales, los cuales hacen compatibles, como indica Pedrós, «la uniformidad del sistema impositivo con una verdadera descentralización del otro lado del gasto público» (4).

cifras numéricas para probar estas afirmaciones que nos obligan a desechar como inviable —insuficiente— un sistema de financiación que tradicionalmente se ha llamado propio, y que en cierto modo funciona paralela e independientemente de la hacienda central exigiendo cuantiosas subvenciones para completar sus necesidades financieras. Es conveniente, por tanto, que los futuros Estatutos de autonomía, en el aspecto hacendístico, para poder cumplir con el requisito de suficiencia se basen en los principios de coordinación —y añadiríamos de reparto— de la hacienda estatal.» J. M. HUGET y J. VILLALTA: «La financiación de la autonomía en el marco de la Constitución Española», *Revista de Economía y Hacienda Local*, núm. 25, enero-abril 1979, págs. 46-7.

(4) Vid. Alejandro PEDROS ABELLO: «Principios de la Hacienda Regional», en el volumen colectivo *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pág. 578.

— Aceptación de una cierta autonomía normativa en materia de ingresos públicos al objeto de que las Comunidades autónomas puedan decidir «en el margen» sobre el nivel de prestación de los servicios públicos cuya competencia hayan asumido.

Finalmente, aunque no menos importante, para el proyecto de LOFCA el principio de solidaridad queda prácticamente inserto en la discusión anterior relativa al dilema autonomía-coordinación al ser considerado en dicho proyecto como uno más de los principios que deben presidir la coordinación entre la actividad financiera de las Comunidades autónomas y la Hacienda estatal (art. 2.º, apartado 1, letra c). No en vano la Exposición de Motivos del proyecto de LOFCA, tras haber dejado sentado que «es competencia del Estado la política económica tendente a la consecución de una adecuada estabilidad interna y externa, al desarrollo armónico de todo el territorio español, y, finalmente, a una justa distribución personal de la renta y la riqueza», añade más adelante: «En este mismo sentido debe entenderse el principio de solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagra el artículo 2.º de la Constitución y se recoge en el proyecto de ley. Es un principio implícito en la política de redistribución de la renta y la riqueza, cuya operatividad corresponde necesariamente al Estado» (5).

En el terreno de la solidaridad financiera interregional limitémonos por el momento a señalar que la misma pretende hacerse efectiva a través de diversos medios que realicen una redistribución de recursos públicos desde las regiones más desarrolladas a las menos desarrolladas. Entre los diversos tipos de ingresos de que se podrán nutrir las Comunidades autónomas, cuyo análisis detallado se desarrolla en la parte IV de este trabajo, dos de ellos, los procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones establecidas en los Presupuestos Generales del Estado para asegurar un nivel mínimo de servicios, tienen una clara y especial finalidad redistributiva en favor de los territorios menos desarrollados; por otro lado, los criterios que servirán de base para el reparto de las participaciones en los ingresos impositivos estatales incorporarán elementos e índices inspirados, más o menos directamente, en el principio de solidaridad. Todo ello sin perjuicio de que este mismo principio esté presente en las decisiones relativas a la distribución geográfica de los gastos públicos directamente realizados por el Estado (6).

(5) La propia Constitución hace responsable al Estado del cumplimiento del principio de solidaridad. Así se desprende, por ejemplo, del artículo 138: «1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular. 2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.»

(6) Tal y como sugiere el apartado 6 del artículo 16 del proyecto de LOFCA: «Sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores, las inversiones que efectúe directamente el Estado y el sector público estatal se inspirarán en el principio de solidaridad.»

III. DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS ENTRE EL ESTADO Y LAS COMUNIDADES AUTONOMAS SOBRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE LAS HACIENDAS REGIONALES

Las fuentes de ingresos de las Comunidades autónomas son ya enumeradas en el artículo 157, apartado 1, de la Constitución: «Los recursos de las Comunidades autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito.»

Este sistema de ingresos se concreta algo más en el artículo 4.º del proyecto de LOFCA: «1. De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución los recursos de las Comunidades autónomas estarán constituidos por:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho privado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, en los términos previstos en esta ley.
- c) Los impuestos cedidos, total o parcialmente, por el Estado, de acuerdo con lo regulado en la presente ley.
- d) Los recargos que pudieran establecerse sobre los impuestos del Estado.
- e) Las participaciones en los ingresos del Estado.
- f) El producto de las operaciones de crédito en los términos previstos en esta ley.

2. En su caso, las Comunidades autónomas podrán obtener igualmente ingresos procedentes de:

- a) Las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la presente ley.
- b) Las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial, regulado en el artículo 16 de esta ley.»

Limitándonos a los ingresos de origen tributario observamos, pues, que podemos diferenciar las siguientes categorías:

- Tributos propios.
- Recargos sobre impuestos estatales.
- Impuestos cedidos.
- Participaciones en los ingresos estatales.
- Transferencias del Estado.

En los tres primeros casos el producto de los tributos corresponde entera y directamente a las Comunidades autónomas. En el caso de las participaciones la titularidad sobre los rendimientos tributarios es compartida entre el estado y las Comunidades autónomas. Finalmente, las transferencias no implican la generación automática de ningún derecho de las Comunidades autónomas sobre los ingresos tributarios en el momento de producirse éstos; en otras palabras, las transferencias son gastos que figuran en los Presupuestos Generales del Estado financiados con recursos que corresponden plenamente a la hacienda central.

Ahora bien, la adscripción de la titularidad del crédito tributario no es el único elemento para concretar el grado de autonomía de una Comunidad autónoma en relación a un tributo determinado, ni la distinción entre las diversas categorías de ingresos regionales de origen tributario antes enumeradas se puede basar únicamente en esa característica. Para ello es preciso acudir, además de a la distribución del «poder sobre el producto recaudado», a la atribución del «poder legislativo o normativo» y del «poder administrativo o de gestión del impuesto» (7).

Por lo que respecta al poder normativo en materia tributaria el punto de partida obligado es el artículo 133 de la Constitución, en virtud de cuyos dos primeros apartados: «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes» (8). Por su parte, el artículo 157 de la

(7) Utilizamos la terminología del profesor Carlos PALAO: «La Hacienda Regional y la Constitución Española», *Revista de Estudios Regionales*, núm. 2, julio-diciembre, 1978, pág. 135 y ss.

(8) Sobre las diferencias entre las potestades tributarias conferidas por la Constitución al Estado y a las Comunidades autónomas pueden verse, entre otros, los trabajos de Luis María CAZORLA: «Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria», en el volumen colectivo *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979; Javier LASARTE: «La financiación de las Comunidades autónomas», *Revista de Estudios Regionales*, volumen extraordinario núm. I, 1979; Carlos PALAO: «La Hacienda Regional...», art. cit.; Juan RAMALLO: «Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades autónomas», en el volumen colectivo *Hacienda y Constitución*, op. cit.; Eugenio SIMON: «La proyectada autonomía financiera regional», en el volumen colectivo *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, op. cit.

Constitución, en su apartado tercero, dispone: «3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades autónomas y el Estado» (el referido apartado 1 se refiere a los recursos de las Comunidades autónomas). Habrá que estar, pues, a lo señalado tanto en la Constitución como en la LOFCA para apreciar la mayor o menor amplitud abierta a las Comunidades autónomas para desarrollar su poder normativo en esta materia. A este respecto, el artículo 17, letras b) y c), del proyecto de LOFCA indica: «Las Comunidades autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias:

- a) (...)
- b) El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c) El establecimiento y la modificación de los recargos sobre los impuestos del Estado.»

He aquí, por tanto, que el margen de competencias normativas para establecer y exigir tributos se concreta, por el proyecto de LOFCA, en dos de las cinco grandes categorías de ingresos tributarios de las haciendas regionales que hemos diferenciado: los tributos propios y los recargos.

En cuanto a la administración de los impuestos, el proyecto de LOFCA concibe un esquema de distribución de competencias sencillo en apariencia, pero bastante difuso puesto que, sin perjuicio de las competencias respectivas del Estado y de las Comunidades autónomas, prácticamente se generaliza la posibilidad de establecer mecanismos de administración conjunta o de colaboración. En efecto, según el artículo 19 del proyecto de LOFCA: «1. La gestión tributaria, en sentido amplio, de sus tributos propios corresponderá a las Comunidades autónomas, las cuales dispondrán de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado. 2. En caso de impuestos cedidos, la gestión tributaria se realizará conjuntamente por la Administración Tributaria del Estado y la correspondiente de la Comunidad autónoma, de acuerdo con lo especificado en la Ley de Cesión. 3. La gestión tributaria, la recaudación, la liquidación y la inspección de los impuestos del Estado corresponderá a la Administración Tributaria del Estado. No obstante, podrán establecerse mecanismos de colaboración entre la Hacienda del Estado y la Comunidad autónoma cuando así lo exija la naturaleza del tributo».

Este esquema, sin embargo, aparece hoy ya superado, aparte desde luego, por el régimen de conciertos acordado para el Estatuto de autonomía del País

Vasco, por lo estipulado en el artículo 46 del Estatuto de autonomía de Cataluña: «1. La gestión, recaudación, liquidación e inspección de sus propios tributos corresponderá a la Generalidad, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo. 2. En el caso de los impuestos cuyos rendimientos se hubiesen cedido, la Generalidad asumirá por delegación del Estado la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión. 3. La gestión, recaudación, liquidación e inspección de los demás impuestos del Estado recaudados en Cataluña corresponderá a la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que la Generalidad pueda recibir de éste, y de la colaboración que pueda establecerse especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo». Claramente se comprueba que esta fórmula otorga a las Comunidades autónomas una mayor autonomía en el campo de la administración de los impuestos que la prevista en el proyecto de LOFCA (9).

Como resumen de la distribución de competencias impositivas ofrecemos, con una pretensión puramente esquemática, el siguiente cuadro, en el que se recogen las características más sobresalientes de los diferentes tipos de ingresos impositivos de las Comunidades autónomas en relación a las competencias que éstas tienen atribuidas sobre ellos.

IV. ANALISIS DE LOS DIFERENTES TIPOS DE INGRESOS TRIBUTARIOS DE LAS HACIENDAS REGIONALES: EL PROYECTO DE LEY ORGANICA DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS Y EL PROYECTO DE ESTATUTO DE AUTONOMIA DE CATALUÑA

Una vez examinadas las principales categorías de ingresos tributarios de las Comunidades autónomas y discutidas sus principales características, en esta parte de nuestro trabajo consideraremos el contenido de cada uno de esos diferentes tipos de ingresos. Al igual que en las partes anteriores, nuestra exposición se apoyará básicamente en la Constitución, el proyecto de LOFCA y el Estatuto de Autonomía de Cataluña.

(9) Resultado al que, sin duda, ha contribuido el precedente marcado por el artículo 41.2.b) del Estatuto vasco, de acuerdo con el cual la administración de todos los impuestos salvo la Renta de Aduanas y los recaudados por medio de los Monopolios Fiscales, se atribuye a las respectivas Diputaciones Forales. A otro nivel, puede haber influido en la adopción del referido sistema los positivos resultados que en algunos países, y muy particularmente Alemania, parece estar dando la descentralización de la administración tributaria.

**DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS
ENTRE EL ESTADO Y LAS COMUNIDADES AUTONOMAS**

	<i>Poder normativo</i>	<i>Poder sobre el producto</i>	<i>Poder de gestión</i>
Tributos propios	Las Comunidades autónomas poseen facultad legislativa	Comunidades autónomas	Comunidades autónomas*
Recargos	Las Comunidades autónomas poseen facultad legislativa	Comunidades autónomas	
Impuestos cedidos	Las Comunidades autónomas no poseen facultad legislativa	Comunidades autónomas	Comunidades autónomas por delegación*
Impuestos estatales no cedidos	Las Comunidades autónomas no poseen facultad legislativa		Estado con posibilidad de delegación a Comunidades Autónomas»
— Participaciones		Compartido	
— Transferencias		Estado	

(*) Sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre el Estado y la Comunidad autónoma.

1. *Tributos propios*

Únicamente por medio de los recursos sobre los que las Comunidades autónomas tienen facultad normativa, tributos propios y recargos, es dado a éstas completar los recursos procedentes de los impuestos estatales hasta el nivel global de ingresos necesarios para financiar los bienes y servicios públicos demandados por los miembros de la región respectiva. Naturalmente, esta capacidad tributaria propia no tiene por qué ser utilizada de forma similar por las diferentes regiones de suerte que la presión fiscal correspondiente a los tributos propios y a los recargos sea uniforme en todo el territorio nacional. Por el contrario, es precisamente la posibilidad de que cada región utilice esas fuentes tributarias de manera diversa, conforme a las preferencias de sus ciudadanos, una de las ventajas de la descentralización fiscal.

Como ya ha sido señalado antes, la amplitud de la capacidad tributaria propia de las regiones viene fuertemente limitada por el principio de coordinación de la actividad financiera de las Comunidades autónomas con la hacienda del Estado. La especificación de esos límites viene expuesta con cierto detalle en el proyecto de LOFCA, según el cual el campo para el establecimiento de tributos propios se delimita en una triple dirección:

— respecto a los ingresos del Estado: los tributos propios de las Comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado;

— respecto a los ingresos de las Corporaciones Locales: cuando las Comunidades autónomas establezcan tributos sobre hechos imponible gravados o susceptibles de gravamen por las Corporaciones Locales deberán determinar las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas;

— respecto a los ingresos de otras Comunidades autónomas: la coordinación entre los tributos propios se ajustará a los siguientes principios:

- principios de territorialidad: recogido en el artículo 9.º, letra a) y b):

«a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad autónoma.

b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.»

- principio de armonización fiscal interregional: recogido en el artículo 9.º letra c):

«c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español.»

● principio de no traslación de la carga tributaria a otras regiones: recogido asimismo en el artículo 9.º, letra c):

«c) No podrán (...) comportar cargas trasladables a otras Comunidades.»

El primer comentario que merece esta delimitación del campo de los tributos propios es el del relativamente estrecho margen de maniobra que se concede a las Comunidades autónomas para la creación de impuestos propios, lo cual se explica por la imposibilidad de que éstos recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado, y porque el sistema impositivo estatal sujeta ya a tributación prácticamente todas las bases impositivas importantes. Ante la disyuntiva de elegir entre un sistema de separación de fuentes impositivas óptimo desde un punto de vista técnico-económico, en el sentido de ser el más adecuado para alcanzar un conjunto de metas de política económica, y un sistema que favorezca al máximo la autonomía impositiva como un medio de potenciar la descentralización y desconcentración del poder político, lo que en sí mismo puede considerarse un importante fin en una sociedad democrática (10), ante esa disyuntiva, la solución propuesta representa una clara preferencia por la primera de estas dos alternativas.

Por otro lado, y ello no puede extrañar después de lo que hemos señalado, las normas delimitadoras del campo de los tributos propios expuestas en el proyecto de LOFCA, cumplen satisfactoriamente los criterios que, desde la perspectiva de la racionalidad económica, cabe exigir a los mismos (11). Estos criterios apuntan en conjunto hacia una tributación autónoma basada en el «principio del beneficio», esto es, en la distribución de la carga tributaria entre los sujetos en función de la utilidad o beneficios derivados de los bienes y servicios públicos. De aquí pueden extraerse una serie de consecuencias que son otras tantas reglas aplicables al campo de los tributos propios: «En primer lugar —escribe E. Albi, J. A. Blanco y F. Fernández Marugan— tenemos el apoyo que el principio del beneficio ofrece a la afectación de los ingresos autónomos (...) a programas específicos del gasto. En segundo lugar, contamos con el respaldo a la utilización de tasas y contribuciones especiales como medio de poner en relación directa los beneficios derivados de la actividad pública y la financiación de su

(10) Sobre esta cuestión, vid. Alan T. PEACOCK: «Economic Policy and the finance...», op. cit.

(11) Una discusión de los principios aplicables a la imposición local, en Wallace E. OATES: *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace, Nueva York, 1972, cap. 4.º Hay traducción española con el título *Federalismo Fiscal*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977.

coste. En tercer lugar, el principio del beneficio hace aconsejable la utilización de bases impositivas, en la imposición autónoma, que tengan relación con la distribución del gasto público regional y local. Así se encuentra un buen respaldo al uso tradicional de impuestos que recaen sobre la propiedad inmobiliaria o sus rendimientos; sobre circulación de vehículos y la gasolina; sobre las actividades turísticas y de esparcimiento, etc.» (12). Reflejado ya quedado ya la amplia utilización de las tasas y contribuciones especiales abiertas a las Comunidades autónomas dadas sus características particularmente adecuadas a las propiedades que deben reunir los recursos tributarios autónomos de las haciendas regionales (13).

Finalmente, hay que hacer referencia a la indeterminación del criterio de armonización fiscal enunciado en la letra c) del artículo 9.º del proyecto de LOFCA. Naturalmente el mandato ahí contenido no puede entenderse en un sentido absoluto, pues ello equivaldría a desautorizar cualquier solución que no supusiera una presión fiscal uniforme en todo el territorio nacional. Es, pues, una norma abierta a interpretaciones y que, dado el escaso conocimiento que se tiene de los efectos económicos de los impuestos, puede originar más de una polémica.

2. Recargos

Constituyen la segunda fuente de recursos tributarios autónomos a disposición de las haciendas regionales, según el sistema previsto en el proyecto de LOFCA, si bien aquí el único elemento determinante de la cuantía de la deuda tributaria sobre el que tienen potestad decisoria las Comunidades autónomas es el tipo impositivo o, mejor dicho, el recargo impositivo.

Dentro del proyecto de LOFCA los recargos vienen regulados en el artículo

Dentro del proyecto de LOFCA los recargos vienen regulados en el artículo 12:

«1.—Las Comunidades autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas residentes en su territorio o las sucesiones y donaciones cuyos sujetos pasivos sean igualmente residentes en su territorio (14).

(12) A. ALBI, J. A. BLANCO y F. FERNANDEZ MARUGAN: «La problemática financiera de las autonomías regionales: una aproximación», *Revista de Economía y Hacienda Local*, núm. 22, enero-abril, 1978, pág. 54.

(13) En este mismo sentido vid. Javier LASARTE, art. cit. pág. 487, y Eugenio SIMON, op. cit. página 605.

(14) En el texto del Informe de la Ponencia, este apartado 1 del artículo 12 ha quedado redactado en los siguientes términos: «Las Comunidades autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio.»

2.—Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.»

Si comparamos esta regulación de los recargos con la de los tributos propios observamos que:

a) También en el caso de los recargos se trata de salvaguardar un principio tan esencial para la imposición autónoma cual es el de evitar que la carga impositiva correspondiente a los recargos sea trasladable a los residentes de otras Comunidades autónomas.

b) La aceptación del principio del beneficio como criterio básico para la distribución de la carga tributaria no parece ser en el caso de los recargos tan amplia como cabe pensar que lo sea para los tributos propios. Esta afirmación se apoya en dos elementos: por una parte, los recargos se exigen conforme a un criterio de residencia, no de territorialidad como sucedía para los tributos propios; de otro lado, los hechos imponibles de algunos de los impuestos sobre los que pueden establecerse recargos (renta, patrimonio, sucesiones y donaciones) son difícilmente justificables desde la sola óptica del principio del beneficio.

c) Extraña que no exista en el proyecto de LOFCA una llamada expresa a la necesidad de una armonización fiscal interregional en relación a los recargos, tal y como se hacía en el artículo 9.º, letra c), para los tributos propios. Existe, desde luego, la exigencia contenida en el artículo 2.º, apartado 1, letra a), pero dada la importancia que el tema reviste para los recargos sobre los impuestos estatales no sería gratuita una referencia expresa a este problema.

3. *Impuestos cedidos*

Según el artículo 10 del proyecto de LOFCA son impuestos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad autónoma. La Exposición de Motivos del mismo proyecto de ley trata de perfilar más el concepto al señalar que son impuestos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto, obtenido en el territorio de la misma, corresponde a la Comunidad autónoma.

El propio proyecto de LOFCA trata de delimitar estos impuestos al enumerar en su artículo 11 aquellas figuras impositivas que pueden y no pueden ser objeto de cesión. Así, según el artículo citado podrían ser cedidos a las Comunidades autónomas:

a) La imposición sobre transmisiones patrimoniales que grave operaciones inmobiliarias realizadas entre particulares.

- b) La imposición general sobre las ventas en su fase minorista.
- c) Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales.

No podrían ser, en cambio, objeto de cesión los siguientes impuestos estatales:

- a) Sobre la renta global de las personas físicas.
- b) Sobre el patrimonio.
- c) Sobre el beneficio de las sociedades.
- d) Sobre la producción o las ventas, salvo los expresamente exceptuado en la enumeración de impuestos cesibles.
- e) Sobre el tráfico exterior.
- f) Sobre las sucesiones y donaciones.
- g) Los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales.

La posible validez de estas listas puede afirmarse que hoy está ya descartada, al menos en parte, en virtud de lo establecido en la Disposición adicional sexta del Estatuto de autonomía de Cataluña, por la cual se cede a la Generalidad el rendimiento de los siguientes impuestos:

- a) Impuesto sobre el patrimonio neto.
- b) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.
- c) Impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- d) Impuestos sobre el lujo que se recauden en destino.

Esta nueva relación de impuestos cedidos incorporada al Estatuto catalán presenta, desde nuestro punto de vista, algunos inconvenientes en los que no incurren los impuestos cesibles propuestos en el artículo 11 del proyecto de LOFCA.

En primer lugar, hay que recordar que el impuesto sobre el patrimonio neto, el impuesto sobre sucesiones y donaciones y el impuesto sobre el lujo tienen todos ellos una clara finalidad redistributiva. La progresividad de estos impuestos es, o al menos debe ser, mayor que la del resto del sistema impositivo estatal en su conjunto, por lo que la cesión de los mismos a las Comunidades autónomas implicará una menor progresividad del total de los impuestos estatales no cedidos en comparación con el sistema impositivo estatal global. Habida cuenta de que no hay previsto ningún mecanismo de precaución horizontal para los rendimientos de los impuestos cedidos, cabe concluir que la elección realizada en el Estatuto de Autonomía de Cataluña de las figuras impositivas cedidas por el Estado, y que de seguro marcará la pauta para futuros Estatutos de autonomía, lejos de contribuir a la realización del principio de solidaridad financiera, es atentatorio contra el mismo. Ello sin contar con que, como quedó expuesto en la parte II de este trabajo, la «rama» de distribución de la Hacienda Pública es

competencia de la hacienda central, por lo que la pérdida de progresividad de sus instrumentos fiscales puede perjudicar su actuación en este campo.

La naturaleza personal de los impuestos sobre el patrimonio neto y sobre sucesiones y donaciones plantea otros dos problemas adicionales. Por un lado, la gestión de estos impuestos se hace más complicada y costosa al exigir la colaboración entre las Administraciones tributarias del Estado y las Comunidades autónomas. De otra parte, estos impuestos, de no establecerse los oportunos mecanismos armonizadores, se prestan a la doble imposición de determinados elementos patrimoniales situados en regiones distintas a la de residencia del sujeto pasivo. El problema, «mutatis mutandi», es similar al de la doble imposición internacional. El proyecto de LOFCA recoge en el artículo 10, apartado 4, los criterios de coordinación que deben seguirse para las diferentes categorías de impuestos al objeto de evitar precisamente los problemas de doble imposición regional. Por lo que a los impuestos sobre el patrimonio neto y sobre sucesiones y donaciones se reftee, el criterio relevante es el recogido en la letra a) del referido apartado 4 del artículo 10: «Cuando los impuestos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad autónoma se realizará en función de la residencia en su territorio de los sujetos pasivos del mismo.» Quiere ello decir que entre el criterio de territorialidad y el de residencia, el proyecto de LOFCA se pronuncia por el segundo. Pero, ¿es ésta una solución razonable? Si tomamos como término de referencia la regla generalmente aceptada para los convenios internacionales relativa a la imposición sobre el patrimonio y sobre las sucesiones y donaciones, la respuesta sería negativa. En síntesis, esta regla viene a reconocer la facultad que asiste a los Estados de someter a gravamen por esos impuestos a determinados elementos patrimoniales, en todo caso los bienes inmuebles, que radiquen en su territorio con independencia del lugar de residencia del sujeto pasivo (15).

(15) La solución estandar al problema de la doble imposición internacional sobre el patrimonio es la ofrecida en el artículo 22 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (1977):

«Artículo 22.

1.—El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado contratante y que estén situados en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en este otro Estado.

2.—El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante disponga en el otro Estado contratante para la prestación de trabajos independientes, puede someterse a imposición en este otro Estado.

3.—El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4.—Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.»

La importancia recaudatoria de los impuestos que, según el Estatuto de Autonomía de Cataluña, podrán ser cedidos a las Comunidades autónomas es considerable, pudiendo estimarse que en 1978 representaron aproximadamente una quinta parte de la totalidad de los ingresos impositivos estatales.

4. *Participaciones en ingresos*

La aplicación del sistema de participación de las Comunidades autónomas en los ingresos estatales está previsto que se desarrolle en dos fases, una primera de carácter transitorio y una segunda definitiva, correspondiendo a cada una de ellas un modelo de participación distinto, si bien uno y otro poseen la característica común de establecer la participación sobre la suma global de los ingresos impositivos estatales obtenidos en todo el territorio nacional, y no sobre los rendimientos de uno o unos impuestos determinados ni sobre la recaudación alcanzada en el territorio de las respectivas Comunidades autónomas.

El sistema de participación en ingresos previsto para una primera etapa es el que se contempla en el proyecto de LOFCA, si bien en tal proyecto el sistema aludido se considera como de carácter permanente y no con un alcance meramente transitorio. Este cambio de perspectiva se debe, como otras modificaciones ya señaladas anteriormente, al Estatuto de Autonomía de Cataluña.

La filosofía adoptada en el proyecto de LOFCA sobre el mecanismo de participación en ingresos responde a «la idea de que los recursos que tienen su origen en el Presupuesto del Estado (impuestos cedidos y participaciones en ingresos) cubran estrictamente el coste medio de los servicios que éste hubiese transferido a la Comunidad autónoma de que se trate». El porcentaje de participación en ingresos para cada Comunidad autónoma se determina, pues, de forma residual con arreglo a la siguiente fórmula:

$$P = \frac{CS - IC}{IE} \times 100$$

siendo P el porcentaje de participación, CS el coste de los servicios transferidos, IC el rendimiento de los impuestos cedidos e IE la suma global de los ingresos impositivos del Estado. Este método de fijación de las participaciones de las Comunidades autónomas en los ingresos estatales regulado en el proyecto de LOFCA se recoge en el Estatuto de Autonomía de Cataluña para su aplicación en el plazo que transcurra desde la entrada en vigor del Estatuto hasta que se complete el traspaso de los servicios correspondientes a las competencias fijadas a la Generalidad, o hasta cumplirse el sexto año de vigencia del Estatuto, si la Generalidad solicita la sustitución del régimen provisional de las participaciones en ingresos por el régimen definitivo establecido en el mismo proyecto de Estatuto. Parece prudencial este plazo de «rodaje» en el que, sin duda, no van a

faltar problemas importantes, como el relativo a la valoración de los servicios transferidos (16).

Es evidente que de los dos tipos de esquemas que, en términos muy generales, pueden seguirse en el diseño de los modelos de financiación de las Comunidades autónomas, uno basado en los ingresos públicos regionales y otro en los gastos públicos regionales (17), el mecanismo descrito, que en puridad difícilmente puede ser considerado como un verdadero sistema de participaciones en ingresos, responde obviamente al segundo modelo.

El sistema de participación en los ingresos estatales introducido en el Estatuto de Autonomía de Cataluña para ser aplicado una vez transcurrido el periodo transitorio es muy diferente del anterior. La fórmula para este régimen definitivo de participación en ingresos viene recogida, de forma poco concreta y a nivel de principios generales, en el artículo 45 del Estatuto:

«Artículo 45.

1.—Cuando se complete el traspaso de servicios o al cumplirse el sexto año de vigencia de este Estatuto, si la Generalidad lo solicita, la participación anual en los ingresos del Estado citada en el número 3 del artículo anterior y definida en la disposición transitoria tercera, se negociará sobre las siguientes bases:

- a) La media de los coeficientes de población y esfuerzo fiscal de Cataluña, este último medido por la recaudación en su territorio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) La cantidad equivalente a la aportación proporcional que corresponda a Cataluña por los servicios y cargas generales que el Estado continúe sumiendo como propios.
- c) El principio de solidaridad interterritorial a que se refiere la Constitución, que se aplicará en función de la relación inversa de la renta real por habitante en Cataluña respecto a la del resto de España.

(16) Las dificultades planteadas por la valoración de los servicios transferidos fue un determinante fundamental de la accidentada vida de la Hacienda de la Generalidad durante la II República: Vid. José ARIAS VELASCO: *La Hacienda de la Generalidad: 1931-1937*, Ariel, Esplugues de Llobregat, 1977.

(17) Sobre las diferencias entre uno y otro vid. Royal Commission on the Constitution 1969-1973, volumen I, Report, Cmnd. 5460, 1973, cap. 15, especialmente pág. 196 y ss. El referido capítulo 15 de este informe, conocido como Informe Crowther-Kilbrandon, está traducido en *Hacienda Pública Española*, núm. 54. De hecho, el análisis realizado en el Informe Crowther-Kilbrandon ha sido tenido presente por los redactores del proyecto de LOFCA. Vid. «Memoria del Proyecto de Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas», ejemplar mimeografiado, pág. 154.

d) Otros criterios que se estimen procedentes.

2.—La fijación del nuevo porcentaje de participación será objeto de negociación inicial y será revisado a solicitud del Gobierno o de la Generalidad cada cinco años.»

Aquí ya la participación de las Comunidades autónomas en los ingresos del Estado no va ligada al coste de los servicios transferidos por éste a aquéllas o, para ser más precisos, a la diferencia entre ese coste y los ingresos proporcionados por los impuestos cedidos. Con este nuevo sistema se potencia indudablemente la autonomía financiera regional a costa de debilitar en cierta medida la conexión entre los recursos y las necesidades regionales, a menos que se habilite un mecanismo de nivelación financiera «ad hoc», tema sobre el que volveremos más adelante. Los criterios con base en los cuales se calcularán las participaciones en ingresos, criterios que forzosamente recuerdan los utilizados en el sistema norteamericano del «revenue sharing», están enumerados en el artículo 45 del Estatuto de Autonomía de Cataluña sin carácter limitativo (recuérdese el apartado d) referente a «otros criterios que se estimen procedentes») y sin especificar la ponderación que ha de darse a cada uno de ellos. Quiere ello decir que el citado artículo 45 no proporciona una solución o fórmula plenamente determinada para la obtención de los porcentajes de participación de las respectivas Comunidades autónomas.

Sin entrar aquí en una valoración global de los criterios de distribución de las participaciones en ingresos incorporados en el Estatuto de Autonomía de Cataluña, si creemos conveniente comentar diversos aspectos relativos a uno de ellos: el esfuerzo fiscal. En primer lugar, parece necesario plantearse la pregunta de por qué introducir el esfuerzo fiscal como uno de los criterios de reparto de las participaciones en ingresos. El argumento básicamente manejado a este respecto señala que, en ausencia de tal criterio, los gobiernos regionales se verían estimulados para aplicar los ingresos provenientes de la participación en los impuestos estatales a la sustitución y reducción de sus ingresos impositivos propios en lugar de destinarlos a alcanzar un mejor nivel en la prestación de los servicios públicos. La validez de este argumento depende del grado de armonización fiscal existente entre las diferentes regiones de un país, de forma que cuanto mayor sea la uniformidad de los sistemas impositivos regionales, menor será la necesidad de incorporar un índice representativo del esfuerzo fiscal en la fórmula de distribución de las participaciones en ingresos (18). Si en España prevalece un sistema impositivo esencialmente uniforme para todas las Comu-

(18) Vid. «La péréquation budgétaire au sein des fédérations», en Commission des Communautés Européennes: «Rapport du groupe de réflexion sur le rôle des finances publiques dans l'intégration européenne», Volumen II, Bruselas, 1977, cap. 6, especialmente págs. 156-7.

nidades autónomas, habría que cuestionar la inclusión del esfuerzo fiscal entre los criterios para el reparto de las participaciones en los ingresos estatales.

Por otra parte, la interpretación que parece darse en el Estatuto de Autonomía de Cataluña al concepto de esfuerzo fiscal es un tanto particular. En efecto, conforme al artículo 45 antes transcrito, el coeficiente del esfuerzo fiscal en Cataluña será «medido por la recaudación en su territorio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Aunque el tema de la medición del esfuerzo fiscal está abierto a una amplia polémica doctrinal, a efectos prácticos se acepta con generalidad, y particularmente en la literatura sobre el federalismo fiscal, como índice representativo del mismo el coeficiente entre los ingresos impositivos totales y la base imponible global, viniendo medida ésta normalmente por la renta personal agregada de todos los residentes en el territorio respectivo (19). Es claro que la adopción de este coeficiente del esfuerzo fiscal en lugar del introducido en el Estatuto catalán daría lugar a una distribución diferente de las participaciones en los ingresos estatales.

Finalmente, al esfuerzo fiscal se le da una ponderación igual que a la población. Ello supone una limitación muy considerable para la posible capacidad redistributiva del sistema de participaciones en ingresos, lo cual es especialmente digno de tener en cuenta dado que, ante la inexistencia de un mecanismo específico de nivelación financiera, el sistema de participaciones en ingresos debe incorporar forzosamente elementos explícitamente redistributivos (20). Si a esto añadimos las reservas a la utilización del coeficiente de esfuerzo fiscal apuntadas en los párrafos anteriores, parece que su ponderación en pie de igualdad con el criterio de la población resulta excesiva.

5. *Transferencias estatales*

Además de los recursos anteriores, de los que pueden disponer todas las Comunidades autónomas, veamos ya en la parte III de este trabajo que el proyecto de LOFCA contempla otras dos posibles fuentes de financiación de las haciendas regionales pero que, a diferencia de las anteriores, no tienen carácter habitual ni general. Nos referimos a los dos tipos de transferencias que se recogen en el apartado segundo del artículo 4.º del proyecto de LOFCA:

(19) El sistema de «revenue sharing» norteamericano incorpora entre sus criterios de reparto de las participaciones en ingresos el porcentaje recaudado por cada Estado del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Pero el caso es muy diferente al previsto en el proyecto de Estatuto de Autonomía de Cataluña. En primer lugar, tal criterio sólo se tiene en cuenta en una de las dos fórmulas de participación a las que alternativamente puede acogerse cada Estado. Por otro lado, el sistema impositivo, estadounidense no es uniforme para todos los Estados. Además, la ponderación que se da a tal criterio en la fórmula en que se toma en consideración es inferior a la de la población.

(20) A este respecto hay que señalar que el modelo del «revenue sharing» con el que el sistema español guarda ciertas concomitancias, ha proporcionado unos resultados redistributivos muy modestos. Vid., por ejemplo, «Le perquation budgetaire au sein des federations», op. cit.

- a) asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado para asegurar un nivel mínimo en la prestación de determinados servicios;
- b) transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI en adelante) constituido en los Presupuestos Generales del Estado.

En ambos casos se trata de transferencias cuyo objetivo es la nivelación financiera entre las regiones y de las que, por consiguiente, sólo pueden beneficiarse aquellas Comunidades autónomas en las que se registren las condiciones exigidas para la concesión de tales transferencias. Estos dos tipos de ingresos son regulados, respectivamente, en los artículos 14 y 16 del proyecto de LOFCA.

5.1. Asignaciones presupuestarias

El citado artículo 14 establece que cuando con los recursos procedentes de los impuestos cedidos y de las participaciones en ingresos estatales, no resultara suficiente para asegurar un nivel mínimo de servicios o actividades en relación con alguno o algunos de los servicios efectivamente transferidos por el Estado, podrá establecerse en los Presupuestos Generales, con especificación de su destino, una asignación complementaria para garantizar la consecución de dicho nivel mínimo.

Como ha afirmado Oates (21), la racionalidad económica de este tipo de transferencias para asegurar la provisión de un nivel mínimo de determinados servicios públicos no está muy clara, mezclándose argumentos de eficiencia y de equidad (22). Según las características que presenten las distintas clases de transferencias, es posible determinar si los objetivos fundamentales de las mismas son asignativos o distributivos (23). En este sentido, puede afirmarse que las propiedades de las asignaciones presupuestarias reguladas en el artículo 14 del proyecto de LOFCA denotan que éstas tienen una intención esencialmente redistributiva. En efecto, tales asignaciones parecen configurarse como transferencias condicionadas, limitadas, globales y determinadas en función del principio de la necesidad fiscal. Son estas dos últimas características las que ponen principalmente de manifiesto la preocupación redistributiva de estas transferencias.

(21) Wallace E. OATES: «An Economist's perspective on Fiscal Federalism», en W. E. Oates (ed.): «The Political Economy of Fiscal Federalism», Lexington Books, 1977, pág. 13.

(22) De hecho, la garantía de la provisión de un nivel mínimo de un determinado servicio equivale a cubrir una «necesidad preferente». Vid. R. A. MUSGRAVE: «Theories of Fiscal Federalism», *Public Finance*, vol. XXIV, núm. 4, 1969. Existe traducción castellana en *Hacienda Pública Española*, número 35, pág. 387 y ss.

(23) Vid. Selma J. MUSHKIN y John F. COTTON: *Sharing Federal Funds for State and Local Needs*, Praeger Publishers, Nueva York, 1969, pág. 66.

La necesidad de transferencias específicas con fines redistributivos dependerá de la existencia o no de un sistema de perecuación financiera entre las distintas regiones. Así, países como Alemania, Australia o Canadá que poseen un mecanismo efectivo de perecuación fiscal, están en condiciones de poder utilizar las transferencias específicas meramente para fines de asignación eficiente de los recursos. Otros países, en los que ese mecanismo de perecuación no existe, se ven abocados a valerse de sus transferencias específicas como instrumento de igualación financiera entre las regiones (24). El sistema de financiación de las Comunidades autónomas proyectado para nuestro país parece situar la utilización de las transferencias específicas dentro de este segundo contexto.

5.2. *Transferencias del FCI*

La creación del FCI viene ya impuesta por el artículo 158 de la Constitución que, en su apartado segundo, dispone: «Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades autónomas y provincias, en su caso.» La regulación del FCI se desarrolla en el artículo 16 del proyecto de LOFCA.

Como se afirma en la Memoria del proyecto de LOFCA, «el FCI se inscribe en los Presupuestos Generales del Estado dentro de la política de distribución de recursos del conjunto de la nación». La razón de más peso en apoyo de esta solución es la atribución expresa que nuestra Constitución hace de la función distributiva, tanto personal como regional, en favor del Estado. Este carácter de fondos estatales justifican las competencias concedidas a las Cortes Generales en relación al FCI en materia de distribución («se dotará anualmente un FCI que se distribuirá por las Cortes Generales») y control («cada territorio deberá dar cuenta anualmente a las Cortes Generales del destino de los recursos recibidos con cargo al FCI, así como del estado de realización de los proyectos que con cargo al mismo estén en curso de ejecución»), aparte naturalmente de la propia constitución del Fondo que será realizada por las Cortes en el momento de la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado.

El rasgo más característico y distintivo de las transferencias del FCI, frente a los otros ingresos de las Comunidades autónomas antes examinados, es que las mismas sólo pueden destinarse a gastos de inversión, ofreciendo el apartado segundo del artículo 16 del proyecto de LOFCA una relación de los sectores en

(24) Vid. «Les subventions spécifiques dans quatre fédérations», en Commission des Communautés Européennes: «Rapport du groupe de réflexion...», op. cit., cap. 7.

que pueden aplicarse estos fondos: infraestructura, obras públicas, regadíos, ordenación del territorio, vivienda y equipamiento colectivo, mejora del habitat rural, transportes y comunicaciones y, en general, aquellas inversiones que coadyuven a disminuir las diferencias de renta y riqueza entre los habitantes de los distintos territorios. Aunque este último inciso quita todo posible carácter limitativo o cerrado a la relación anterior, se advierte que con las transferencias del FCI se pretende básicamente financiar proyectos de inversión de «capital de utilidad pública» o «capital fijo social» (25).

Por otra parte, como reza el artículo 158 de la Constitución, el FCI se constituye «con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales». En consonancia con este precepto el artículo 16 del proyecto de LOFCA establece que el FCI «se destinará a gastos de inversión en los territorios comparativamente menos desarrollados, de acuerdo básicamente con los siguientes criterios: a) la renta por habitante; b) la tasa de emigración; c) los déficit de equipamiento colectivo existentes; d) el porcentaje de desempleo sobre la población activa». Estos criterios son consistentes con el fin perseguido por el FCI, y los principales problemas que los mismos pueden presentar no residen tanto en su inadecuación desde un punto de vista teórico, cuanto en las dificultades de disponer de una información estadística suficiente para la correcta estimación de los respectivos coeficientes.

Por todo lo expuesto, cabe destacar que las transferencias del FCI no son simplemente un instrumento de la política de nivelación o igualación fiscal, sino también, y por delante, un instrumento al servicio de la política de desarrollo regional (26). En efecto, el FCI no tiene como única misión reducir las posibles desigualdades regionales en los niveles de prestación de los bienes y servicios públicos, debidas al diferente grado de desarrollo de las distintas regiones, sino que, preferentemente, se dirige a corregir algunas de las causas determinantes del subdesarrollo relativo de unas regiones en comparación con otras.

6. Estructura general

Tras haber descrito y valorado los diferentes tipos de ingresos que integran el proyectado sistema de financiación de las Comunidades autónomas, concluimos el examen de éste con un par de observaciones generales sobre su estructura global.

(25) Sobre estos conceptos y su importancia para los procesos de desarrollo económico puede verse un excelente resumen en Enrique FUENTES QUINTANA: *Hacienda Pública. Presupuesto y Gasto Público*, Madrid, 1967, cap. IV.

(26) Para un examen de las diferencias y relaciones entre ambas políticas y de los instrumentos de cada una de ellas, vid. el interesante trabajo de Horst ZIMMERMAN: «Fiscal Impact on Regional Disparities in the European Setting», ponencia presentada al I.D.P.E., Toledo, septiembre de 1979.

Un primer punto a destacar es que las modificaciones introducidas por el Estatuto de Autonomía de Cataluña en el sistema de recursos financieros desarrollado en el proyecto de LOFCA, no sólo implican la sustitución o el cambio parcial de unos elementos por otros, sino que afectan a toda la estructura y a los principios generales del conjunto. En efecto, de un modelo de financiación basado en los gastos o en las necesidades fiscales de cada región, se pasa a otro modelo mixto e, incluso, más bien fundamentado sobre la vertiente de los ingresos de cada región. La consecuencia más importante de este cambio de enfoque es que el mecanismo automático de perecuación financiera inherente al primer modelo, desaparece en el segundo. Bajo una perspectiva de «equilibrio general» esto debería conducir a reestructurar y modificar otras partes del sistema de financiación de las Comunidades autónomas en el sentido de establecer un mecanismo de igualación fiscal «ad hoc». La única medida arbitraria en este sentido ha consistido en la incorporación de algunos criterios redistributivos en la fórmula de reparto de las participaciones en los ingresos estatales. No parece, sin embargo, que ello baste para restablecer la capacidad de igualación fiscal prevista en el sistema original, máxime si se tiene en cuenta que para la fijación de los porcentajes de participaciones en ingresos se introduce un criterio regresivo desde la perspectiva de la distribución espacial de los recursos, como es el esfuerzo fiscal, y que los impuestos cedidos proporcionarán unos ingresos «per cápita» más altos en las regiones más ricas, efecto acentuado por el carácter progresivo de esos impuestos. El mecanismo de las asignaciones presupuestarias en forma de transferencias específicas no resuelve el problema, o para ser más exactos sólo lo puede resolver parcialmente, puesto que el objetivo de asegurar un nivel mínimo de servicios es algo muy distinto a la igualación fiscal. La cuestión planteada es aún más preocupante a la vista de que vamos a pasar de una Hacienda Pública «centralizada» a otra «descentralizada o federal», y estudios realizados para diversos países muestran que los flujos financieros públicos reducen más las diferencias interregionales de renta en los países centralizados que en los federales (27).

Otro aspecto en el que opinamos pueden alcanzarse algunas mejoras es en el de clarificar las relaciones entre las técnicas o instrumentos fiscales utilizados y los objetivos a perseguir. En este tema el sistema proyectado no está exento de cierto confucionismo que tal vez convendría despejar. Así, algunos tipos de ingresos (como las participaciones) se encuentran al servicio de objetivos tanto

(27) Vid. «L'effet redistributif generale des finances publiques dans sept economies intégrées», en Commission des Communautés Européennes: «Rapport du groupe de reflexion...», op. cit., cap. 5. Cabe matizar, sin embargo, que las disparidades interregionales de renta siguen siendo, después de los efectos redistributivos de los flujos financieros públicos, mayores en los países centralizados que en los federales. Vid. Diether BIEHL: «Determinants of Regional Disparities and the role of Public Finance», ponencia presentada al I.S.P.E., Toledo, septiembre de 1979.

asignativos como distributivos. Por otra parte, algunos instrumentos utilizados para la consecución de ciertos fines (caso de las transferencias en especie empleadas como medio redistributivo) no son técnicamente los más adecuados. Una diversificación de técnicas y una vinculación de cada una de éstas con los objetivos para los que son más efectivas parece ser, pues, una posible línea de perfeccionamiento de la estructura de los ingresos de las Comunidades autónomas.

V. EL SISTEMA DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS Y EL BORRADOR DEL ESTATUTO DE AUTONOMIA DE ANDALUCIA

Los artículos que regulan las materias de la Hacienda pública en el borrador del Estatuto de Autonomía de Andalucía están calcados, en su mayor parte y salvo muy contadas modificaciones de cierto interés, del Estatuto de Autonomía de Cataluña. Esto viene a representar, pues, una aceptación tácita de que los principios establecidos en el Estatuto catalán en cuestiones hacendísticas serán básicamente los mismos que presidan esas cuestiones en el Estatuto andaluz. Constituye, por consiguiente, un dato de partida el hecho de que la capacidad de negociación de Andalucía para la organización de su hacienda será bastante reducida. El sistema de financiación de las haciendas regionales estudiado en las otras partes de este trabajo será el modelo aplicable también en Andalucía, por lo que las consideraciones hechas con anterioridad son igualmente aplicables para el caso de la hacienda andaluza.

En esta última parte de nuestro trabajo nos limitaremos, pues, a destacar los aspectos más criticables del sistema proyectado de financiación de las Comunidades autónomas desde la perspectiva de Andalucía y a sugerir algunas posibles modificaciones que pudieran ser incorporadas al Estatuto andaluz.

Una valoración del sistema de ingresos de las Comunidades autónomas desde la óptica de los intereses de Andalucía ha de partir de la consideración de ésta como una región relativamente pobre y subdesarrollada y, en el campo hacendístico, como una región con una capacidad fiscal inferior a la media nacional. Establecido este dato, la observación general realizada al final de la parte IV sobre la ausencia de un mecanismo de perecuación financiera entre las regiones es ciertamente preocupante. Igualmente contrarios a los intereses de una región como Andalucía son el carácter progresivo de los impuestos cedidos y la introducción, definición y ponderación del esfuerzo fiscal en la fórmula de reparto de las participaciones en ingresos, aspectos ambos en los que el Estatuto de Cataluña ha modificado las previsiones iniciales del proyecto de LOFCA. No es preciso volver aquí sobre las críticas que pueden realizarse a estos dos puntos y que ya fueron expuestas con anterioridad.

Obviamente el medio para compensar los efectos provocados por estos factores sobre la distribución espacial de los recursos no puede ser otro que el de introducir elementos redistributivos que operen en favor de la igualdad fiscal. Tal es el caso de algunos puntos incluidos en el borrador del Estatuto de Autonomía de Andalucía como el contemplado en la Disposición adicional segunda (28), que presenta dos diferencias importantes en relación al artículo 14 del proyecto de LOFCA, en el que se regulan las asignaciones presupuestarias para garantizar la prestación de un nivel mínimo de servicios públicos. La primera consiste en que la dotación de tales asignaciones se considera en el citado artículo 14 como facultativa («podrá establecerse en los Presupuestos Generales del Estado») mientras que según la Disposición transcrita esa dotación habrá de ser obligatoria («los Presupuestos Generales del Estado consignarán»). Una segunda diferencia se refiere al órgano competente para fijar esas asignaciones que, conforme al borrador del Estatuto, será una comisión mixta paritaria Estado-Comunidad autónoma.

Otros posibles elementos redistributivos podrían incorporarse en la fórmula de reparto de las participaciones en ingresos, posibilidad para la que el artículo 45 del Estatuto de Autonomía de Cataluña deja abierta una puerta al incluir entre las bases sobre las que se negociará la participación en ingresos una categoría residual de «otros criterios que se estimen procedentes». La propia ponderación de los criterios para determinar el porcentaje de participación en ingresos podría ser objeto de una mayor especificación. Incluso cabría la posibilidad de establecer, como en el caso de los EE. UU., dos fórmulas de reparto, acogiéndose cada Comunidad autónoma a aquélla para la que obtuviera mayores ingresos.

También podría reclamarse el derecho de las Comunidades autónomas de gravar por el impuesto sobre el patrimonio y por el impuesto sobre sucesiones los bienes inmuebles radicados en su territorio, sin perjuicio de la facultad de toda Comunidad autónoma de aplicar ambos impuestos sobre sus residentes. En este caso sería preciso que del impuesto exigido en la Comunidad autónoma de residencia se permitiera deducir el impuesto pagado por obligación real en otras Comunidades autónomas para evitar un doble gravamen. Esta solución, sobre ser más correcta que la basada exclusivamente en el criterio de residencia, conforme a los criterios normalmente utilizados en los convenios internacionales

(28) «1.—Dadas las circunstancias socioeconómicas de Andalucía que impiden la prestación de un nivel mínimo en alguno o algunos de los servicios efectivamente transferidos, los Presupuestos Generales del Estado consignarán con especificación de su destino y como fuentes excepcionales de financiación de su destino y como fuentes excepcionales de financiación, unas asignaciones complementarias para garantizar la consecución de dicho nivel mínimo.

2.—Los criterios, alcance y cuantía de dichas asignaciones excepcionales serán fijados para cada ejercicio por la comisión mixta paritaria Estado-Comunidad autónoma a que se hace referencia en el apartado 2 de la disposición transitoria tercera.»

para evitar la doble imposición, es probablemente también preferible para Andalucía.

VI. CONCLUSION

Este trabajo ha descrito y analizado el sistema previsto de ingresos tributarios de las Comunidades autónomas. Tal sistema cumple satisfactoriamente con dos de los tres principios básicos que según la Constitución deben guiar a las haciendas regionales, autonomía financiera y coordinación con la hacienda estatal, pero no garantiza el respeto al tercero de ellos, la solidaridad financiera interregional.

A este respecto hay que destacar que las modificaciones introducidas por el Estatuto de Autonomía de Cataluña al proyecto de LOFCA, modificaciones formalmente parciales pero que en realidad afectan a toda la estructura y a los principios generales del conjunto, han potenciado la autonomía financiera, ciertamente precaria en el citado proyecto, pero al precio de suprimir, tras su vigencia durante un período transitorio, el mecanismo automático de nivelación financiera horizontal inicialmente previsto. El modelo de financiación de las Comunidades autónomas propuesto, pese a estar aún indeterminado en muchos aspectos claves, plantea serios inconvenientes tanto sobre la posibilidad como sobre la forma de alcanzar una efectiva igualación fiscal interregional.

Este último punto enlaza con el tema más general relativo a la conveniencia de clarificar y adecuar las relaciones entre las técnicas o instrumentos fiscales utilizados y los objetivos a perseguir, campo en el que el sistema de ingresos tributarios regionales proyectados está abierto a potenciales mejoras.

«POST SCRIPTUM»: DICTAMEN DE LA COMISION CONSTITUCIONAL DEL CONGRESO SOBRE EL PROYECTO DE AUTONOMIA DE GALICIA E INFORME DE LA PONENCIA AL PROYECTO DE LEY ORGANICA DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

La estructura de los recursos tributarios regionales contemplada en el proyecto de Estatuto de Autonomía de Galicia es similar, como cabía esperar, a la adoptada en el Estatuto de Cataluña. No obstante, el proyecto de Estatuto gallego introduce algunas innovaciones dignas de destacar. La más importante, sin duda, se refiere a las bases o criterios a utilizar para el cálculo de las participaciones en los ingresos estatales, una vez transcurrido el que hemos llamado período transitorio. Recordemos a este respecto que el Estatuto de Cataluña enumeraba tres indicadores concretos: a) la media de los coeficientes de población y esfuerzo fiscal, este último medido por la recaudación del impuesto sobre la renta de las personas físicas; b) la cantidad equivalente a la aportación proporcional que

corresponda por los servicios y cargas generales que el Estado continúe asumiendo como propios; y c) la relación inversa de la renta real por habitante en Cataluña respecto a la del resto de España. Además, el Estatuto catalán prevé la posibilidad de que se añadan otros índices al incluir un cuarto apartado abierto a «otros criterios que se estimen procedentes». Por su parte, el artículo 46 del proyecto de Estatuto de Autonomía de Galicia establece:

«Artículo 46.

1.—Cuando se complete el traspaso de servicios o al cumplirse el sexto año de vigencia de este Estatuto, si la Comunidad autónoma lo solicita, la participación anual en los ingresos del Estado citada en el número 3 del artículo 44 y definida en la Disposición transitoria quinta se negociará sobre las siguientes bases:

- a) La media de los coeficientes de población y esfuerzo fiscal de Galicia, este último medido por la recaudación en su territorio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; es decir, el cociente entre la recaudación efectivamente obtenida y la potencialmente alcanzable habida cuenta del nivel y distribución personal de la renta.
- b) La cantidad equivalente a la aportación proporcional que corresponda a Galicia por los servicios y cargas generales que el Estado continúe asumiendo como propios.
- c) La relación inversa entre la renta real media de los residentes en la Comunidad autónoma y la media estatal.
- d) Relación entre los índices de déficit en servicios sociales e infraestructuras que afecten al territorio de la Comunidad y al conjunto del Estado.
- e) Relación entre los costos por habitante de los servicios sociales y administrativos transferidos para el territorio de la Comunidad y para el conjunto del Estado.
- f) Otros criterios que se estimen procedentes.

2.—La fijación del nuevo porcentaje de participación será objeto de negociación inicial y será revisable a solicitud del gobierno o de la Comunidad autónoma gallega cada cinco años.»

De la comparación de este artículo 46 con el artículo 45 del Estatuto de Cataluña hay que destacar diversos puntos. En primer lugar, se observa el mantenimiento de los tres criterios especificados en el Estatuto de Autonomía de Cataluña, que se corresponden con los establecidos en los apartados a), b) y c) del artículo 46 del proyecto de Estatuto gallego. Ahora bien, tal correspondencia sólo es exacta para el segundo de estos indicadores, mientras que para el primero y el tercero uno y otro Estatuto ofrecen, al menos en su letra, interpretaciones no plenamente coincidentes. En segundo término, se advierte la adición de dos nuevos criterios o bases de reparto, recogidos en los epígrafes d) y e). Finalmente, la enumeración realizada en el artículo 46 del proyecto de Estatuto de Galicia, al igual que la de artículo 45 del Estatuto catalán, no señala una jerarquía o ponderación para los diferentes indicadores ni tiene carácter limitativo, al posibilitar la inclusión de «otros criterios que se estimen procedentes».

El apartado a) del artículo 46 anteriormente transcrito reproduce textualmente al apartado a) del artículo 45 del Estatuto catalán, pero con un importante añadido cuyo propósito aparente es el de precisar la interpretación dada al concepto de esfuerzo fiscal. De la lectura del apartado se obtiene la impresión de que se ha querido respetar la redacción del Estatuto de Cataluña pero tratando de determinar el significado de la noción de esfuerzo fiscal. Se plantea, sin embargo, el problema de dilucidar si la frase añadida constituye realmente una *precisión* o una *modificación* conceptual. En nuestra opinión se trata más bien de lo segundo, con lo cual el apartado a) del artículo 46 del proyecto de Estatuto gallego lo que ofrece en realidad son dos interpretaciones no coincidentes del esfuerzo fiscal: por una parte, el esfuerzo fiscal «medido por la recaudación en su territorio»; de otro lado, el esfuerzo fiscal como «cociente entre la recaudación efectivamente obtenida y la potencialmente alcanzable». En cualquier caso, es dudoso que el índice de esfuerzo fiscal definido en el proyecto de Estatuto de Autonomía de Galicia sea extensivo al Estatuto catalán (29).

La noción de esfuerzo fiscal incorporada en el proyecto de Estatuto gallego es, desde luego, más correcta que la que se deduce de una interpretación literal del artículo 45.1.a) del Estatuto catalán. No obstante, algunas de las críticas que formulamos al comentar la inclusión de este indicador entre las bases para la distribución de las participaciones en los ingresos estatales se mantienen en pie. En efecto, continúa sin estar clara la necesidad de introducir el criterio del esfuerzo fiscal cuando el sistema impositivo va a ser esencialmente uniforme para todas las regiones. También sigue siendo cuestionable el dar una misma ponderación a los índices de población y esfuerzo fiscal. Además, se incurre igualmente en defecto de referir el esfuerzo fiscal únicamente a los ingresos obtenidos del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Por otra parte, la aplicación del coeficiente del esfuerzo fiscal propuesto en el proyecto de Estatuto gallego presenta indudables complejidades técnicas dada la dificultad de determinar las cifras de las recaudaciones potencialmente alcanzables.

Por lo que respecta al apartado c), hay que registrar una curiosa diferencia en la redacción dada en ambos Estatutos al indicador de la relación inversa entre la renta «per cápita» regional y la nacional. En efecto, el Estatuto de Cataluña se refiere a «la relación inversa de la renta real por habitante en Cataluña respecto a la del *resto* de España», mientras que el Estatuto gallego considera «la relación inversa entre la renta real media de los residentes en la Comunidad autónoma y la media *estatal*». La diferencia resulta curiosa, e incluso paradójica, porque, tal como están redactadas, la interpretación dada a este criterio en el Estatuto catalán es más favorable para las regiones pobres como Galicia

(29) En la explicación de voto del diputado señor Quintás Seoane en la sesión de la Comisión Constitucional celebrada el día 21 de noviembre de 1979, se adujo que con la nueva redacción dada al apartado a) del artículo 46.1 «se elimina una peligrosísima indeterminación que, en su día, parecieron encontrar los miembros de la Comisión Constitucional, en cuanto al significado del término esfuerzo fiscal», ya que «en relación con ese término, cabe encontrar, al menos, tres interpretaciones distintas con una somera lectura del *Diario de Sesiones* del Congreso que contiene la sesión extraordinaria celebrada el 13 de agosto», en la que se debatió el Estatuto de Cataluña. En opinión del señor Quintás tales interpretaciones identificaban el esfuerzo fiscal, respectivamente, con la recaudación fiscal relativa, la presión fiscal y la relación entre recaudación efectiva y potencial recogida en el proyecto de Estatuto gallego.

Sin embargo, en las deliberaciones de la referida sesión extraordinaria del día 13 de agosto sobre el artículo 45 del Estatuto de Cataluña no se encuentra ninguna interpretación del esfuerzo fiscal coincidente con la del artículo 46 del Estatuto gallego.

que la ofrecida en el proyecto de Estatuto gallego, y al revés, la interpretación contenida en éste beneficia más a las regiones ricas que la del Estatuto catalán. En concreto, y con datos referidos a 1975, tendríamos (30):

- Índice medio conforme al artículo 45.1.c) del Estatuto de Autonomía de Cataluña: Cataluña, 0,74438; Galicia, 1,33538.
- Índice medido de acuerdo con el artículo 46.1.c) del proyecto de Estatuto de Autonomía de Galicia: Cataluña, 0,78481; Galicia, 1,31023.

Los epígrafes d) y e) del artículo 46.1 del proyecto de Estatuto gallego introducen dos nuevos criterios para la distribución de las participaciones en relación a los contemplados en el Estatuto catalán. Ambos criterios (déficit relativo de servicios sociales e infraestructuras y costo por habitante de los servicios sociales y administrativos), parecen tener como causa el deseo de que los índices redistributivos incorporados en la fórmula de las participaciones en los ingresos estatales, tomen como término de referencia no sólo las diferencias de capacidad fiscal, sino también las distintas necesidades fiscales de las regiones (31). Ciertamente, la igualación fiscal basada en las diferencias de las necesidades presupuestarias regionales está plenamente justificada desde la perspectiva del principio de equidad horizontal.

No puede afirmarse, con carácter general y «a priori», que estos dos nuevos criterios beneficien más a las regiones pobres que a las ricas, o viceversa. Esto es particularmente manifiesto en el caso del indicador del costo por habitante de los servicios públicos, que si bien puede ser mayor que el coste medio nacional para algunas zonas económicamente deprimidas, como Galicia, también lo puede ser para áreas ricas y desarrolladas debido a razones de elevada concentración poblacional, congestión urbana, estructura demográfica, etcétera (32).

El beneplácito que en principio merece la incorporación de estos dos nuevos criterios no está exento, sin embargo, de algunas reservas. Así, hay que señalar la complejidad que la introducción de estos criterios comporta para la fórmula de distribución de las participaciones en los ingresos estatales. Especialmente claras son las dificultades de interpretación y medición de la «relación entre los índices de déficit en servicios sociales e infraestructuras que afecten al territorio de la Comunidad y al conjunto del Estado». Por otra parte, la inclusión del criterio del déficit relativo de servicios públicos en la fórmula de las participaciones en ingresos, implica una cierta superposición o doble utilización del mismo en la determinación de los recursos presupuestarios de las Comunidades autónomas que sean beneficiarias de las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y de las asignaciones presupuestarias para asegurar un nivel mínimo en la prestación de determinados servicios. Tales transferencias y asignaciones se apoyan, parcialmente las primeras y totalmente las segundas, en el criterio del déficit de equipamientos o servicios sociales, y se destinan específicamente a la realización de inversiones en equipamientos colectivos y a la

(30) Los datos se han tomado de «Renta Nacional de España y su Distribución Provincial: 1975», Banco de Bilbao, s.f.

(31) La principal experiencia de aplicación de la perecuación financiera basada en el principio de la necesidad fiscal ha sido llevada a cabo en Australia. Vid. Russell MATHEWS: «Regional Disparities and Fiscal Equalization in Australia», ponencia presentada al I.S.P.E., Toledo, septiembre de 1979.

(32) Un esquema de las hipótesis más plausibles sobre la variación de los costes de los distintos tipos de servicios públicos a medida que aumenta la población o el área para la que se presta el servicio, en Carl S. SHOUP: *Public Finance*, Aldine, Chicago, 1969, capítulo V.

financiación de servicios públicos que no alcancen un determinado nivel, especificación que no media para los recursos provenientes de las participaciones en los ingresos estatales.

En conjunto, y muy resumidamente, las consecuencias más importantes de las innovaciones introducidas por el proyecto de Estatuto gallego en relación a la fórmula de las participaciones en ingresos se proyectan en una triple dirección. En primer lugar, el contenido redistributivo de la fórmula de participaciones en los ingresos estatales se potencia al reforzarse la igualación fiscal interterritorial, tanto desde la perspectiva de la capacidad fiscal, como de la de las necesidades fiscales. Un segundo efecto a señalar es la mayor complejidad y dificultad operativa del mecanismo de las participaciones en ingresos resultante de los nuevos criterios introducidos y de la interpretación dada al índice del esfuerzo fiscal. Como tercera consecuencia destacable hay que regitrar la necesidad planteada por el proyecto del Estatuto gallego de proceder a una homogeneización o uniformidad de los criterios de reparto establecidos en los diferentes Estatutos. Una comparación entre el Estatuto de Cataluña y el proyecto de Estatuto de Galicia muestra cómo éste incorpora criterios no considerados en aquél y ofrece una versión modificada de otros.

* * *

Al margen de las bases o criterios de negociación de las participaciones en los ingresos estatales, el proyecto de Estatuto gallego contiene otras interesantes innovaciones en materia de recursos de origen tributario como las recogidas en el artículo 45 y en el apartado 3 de la Disposición transitoria quinta.

El artículo 45 precisa que «la Comunidad Autónoma gallega o los Entes locales afectados, participarán en los ingresos correspondientes a los tributos que el Estado pueda establecer para recuperar los costos sociales producidos por actividades contaminantes o generadoras de riesgos de especial gravedad para el entorno físico y humano de Galicia, en la forma que establezca la ley creadora del gravamen». Se trata de un ingreso un tanto atípico cuya naturaleza se sitúa a caballo entre la de un tributo parcialmente cedido y la de una participación en una categoría específica de ingresos estatales. En todo caso, habrá que estar a lo dispuesto en la ley creadora del gravamen para conocer las competencias atribuidas a la Comunidad autónoma en relación con estos tributos. Es de resaltar, por otra parte, que el proyecto de Estatuto de Autonomía de Galicia inicialmente presentado por los parlamentarios gallegos consideraba las materias imponibles descritas en el artículo 45, con alguna variante, como fuente originaria, no de ingresos cedidos o compartidos, sino de ingresos tributarios propios. Esta solución inicialmente prevista, perfectamente defendible en el plano técnico, ha sido finalmente desechada.

La Disposición transitoria quinta regula el sistema de financiación de los servicios transferidos a la Comunidad autónoma durante el período transitorio correspondiente al plazo que transcurra desde la entrada en vigor del Estatuto hasta que se complete el traspaso de los servicios. Esta Disposición transitoria quinta consta de cinco apartados, cuatro de ellos idénticos a los que integran la Disposición transitoria tercera del Estatuto catalán, y uno nuevo, el apartado 3, cuya finalidad queda claramente expresada en su primer párrafo: «Al fijar las transferencias para inversiones se tendrá en cuenta, en la forma progresiva que se acuerde, la conveniencia de equiparar los niveles de servicios en todo el territorio del Estado, estableciéndose, en su caso, las transferencias necesarias para el funcionamiento de los servicios». Se observa aquí la misma preocupación por buscar una perecuación o igualación financiera basada en el principio de las necesidades fiscales, similar a la que ya señalábamos al comentar la motivación de los criterios del déficit y del

costo relativos de los servicios sociales como bases sobre las que negociar la participación en los ingresos estatales en una segunda etapa, es decir, una vez transcurrido el período transitorio.

El Informe de la Ponencia relativo al proyecto de LOFCA ha introducido en el mismo importantes modificaciones. Ello era obviamente de esperar habida cuenta de la necesidad de adecuarlo al modelo de hacienda regional establecido en el Estatuto de Autonomía de Cataluña y recogido posteriormente, con las variantes que hemos comentado, en el proyecto de Estatuto de Autonomía de Galicia. No extraña, por ello, que de las tres grandes categorías de recursos tributarios de las Comunidades autónomas (recursos autónomos, recursos estatales cedidos y transferencias estatales), sea en los segundos, impuestos cedidos y participaciones, donde las innovaciones incorporadas al proyecto de LOFCA tengan mayor alcance.

La lista de impuestos cesibles de acuerdo con el artículo 11 del texto del Informe de la Ponencia incluye las siguientes figuras: impuesto sobre el patrimonio neto; impuesto sobre transmisiones patrimoniales; impuesto sobre sucesiones y donaciones; imposición general sobre las ventas en su fase minorista; imposición sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales. Se añaden, pues, a la lista del artículo 11 del proyecto inicial el impuesto sobre el patrimonio neto y el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Por lo que respecta a las participaciones en los ingresos estatales, el sistema inicialmente previsto en el proyecto de LOFCA se aplicará únicamente en una primera fase según establece la Disposición transitoria primera del texto del Informe de la Ponencia («hasta que se haya completado el traspaso de los servicios correspondientes a las competencias fijadas a cada Comunidad autónoma en el correspondiente Estatuto, o en cualquier caso hasta que se hayan cumplido los seis años desde su entrada en vigor»). Posteriormente funcionaría el sistema definitivo siguiendo el modelo de participación introducido en el Estatuto de Autonomía de Cataluña, con algunas ligeras variantes referidas a los criterios o bases sobre los que se negociaría el porcentaje de participación, cuya inclusión responde a la necesidad de alcanzar un compromiso entre los indicadores señalados en el artículo 45 del Estatuto catalán y los enumerados en el artículo 46 del proyecto de Estatuto gallego.

Al margen de estas modificaciones relativas a los recursos estatales cedidos, son también de significar algunas innovaciones incorporadas al artículo 16, que regula el Fondo de Compensación Interterritorial. Así, se concreta que el Fondo «se dotará anualmente con una cantidad no inferior al 30 por ciento de la inversión pública que para cada ejercicio haya sido aprobada en los Presupuestos Generales del Estado». También los criterios con base en los cuales se distribuirían los recursos del Fondo sufren alguna pequeña modificación de perfeccionamiento técnico, además de permitir una aplicación más flexible y discrecional de los mismos al añadir la inclusión de «otros criterios que se estimen procedentes».

En resumen, las variaciones introducidas en el proyecto de LOFCA no alteran sustancialmente las conclusiones generales expuestas en la sección VI de este trabajo. Los inconvenientes allí apuntados siguen siendo válidos y aplicables para el modelo de hacienda regional que definitivamente parece será consagrado en la LOFCA, sin perjuicio de reconocer un cierto reforzamiento de la perecuación financiera interterritorial basada en el principio de la necesidad fiscal y que es fruto, sobre todo, de la atención prestada a esta cuestión en el proyecto de Estatuto gallego. Por otra parte, el sistema de hacienda regional diseñado hasta ahora sigue siendo ambiguo, indeterminado, flexible (elijase el calificativo que se quiera), en muchos puntos que habrán de irse concretando en el futuro.