El impuesto sobre el valor añadido como tributo descentralizado: análisis del caso español

J. Salvador Gómez Sala
José Sánchez Maldonado
Universidad de Málaga

BIBLID [0213-7585 (1996); 45: 43-88].

RESUMEN

En este artículo se analiza el papel que podría jugar la imposición sobre el consumo en el futuro sistema de financiación autonómica. Para ello se parte del estudio de los rasgos más sobresalientes de la distribución de competencias entre los diversos niveles de gobierno en los países de nuestro entorno, se pasa revista a los principios impositivos que deben presidir la distribución espacial de las figuras impositivas, y se procede a un estudio comparado de la utilización de la imposición sobre el consumo en la financiación de los niveles inferiores de gobierno, haciendo especial hincapié en los casos de Alemania, Canadá y Brasil. A continuación el trabajo se ocupa del caso español, y analiza el papel que puede jugar la imposición sobre el Valor Añadido en la financiación autonómica, se valoran las posibles alternativas de utilización del IVA como figura impositiva descentralizada, para finalmente ocuparse de la problemática que plantearía una posible cesión del IVA en fase minorista a las Comunidades Autónomas de régimen común; aquí, tras una primera parte en la que se aborda el complejo tema del ámbito de aplicación de la cesión y de su precisa delimitación territorial, se procede al estudio de los principales problemas normativos que plantearía la citada cesión.

INTRODUCCIÓN

Después de más de una década de andadura del modelo autonómico aún no se ha configurado en nuestro país un sistema que garantice un funcionamiento estable y equilibrado de los mecanismos de financiación autonómica. El propio Consejo de Política Fiscal y Financiera, en sus acuerdos del siete de octubre de 1993, reconoció explícitamente que el sistema de financiación autonómico no viene funcionando de forma satisfactoria, al asumir los siguientes compromisos:

- a) Puesta en marcha del procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal, concretado en la cesión del 15 por ciento

de la cuota líquida territorializada del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

- b) Integración de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- c) Elaboración de un Libro Blanco sobre la financiación de las Comunidades Autónomas¹.
- d) Estudio de la problemática en la financiación de los servicios sanitarios de la Seguridad Social.

En este trabajo intentamos analizar el papel que podría jugar la imposición sobre el consumo en el futuro sistema de financiación autonómica –en caso de que se aborde su reforma integral– o en los próximos acuerdos que se adopten en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, fundamentalmente, cuando se discuta el método para la aplicación del sistema de financiación en el quinquenio 1.997-2.001.

Sucediendo a esta introducción, el trabajo se estructura en nueve apartados. En el primero se analizan los rasgos más sobresalientes de la distribución de competencias de ingresos y gastos públicos entre los diversos niveles de gobierno en los países de nuestro entorno. En el apartado segundo, se pasa revista a los principios impositivos básicos que deben presidir la distribución espacial de las figuras impositivas en general, mientras que en el tercero se plantean algunas consideraciones sobre la incidencia espacial de los impuestos sobre el consumo, para continuar (en el apartado cuarto) centrándonos en el estudio de los efectos económicos de los impuestos sobre el consumo (especialmente el IVA tipo consumo) en relación con los principios impositivos, tanto cuando los consideramos atribuidos al poder central, como a los niveles inferiores de gobierno. En el apartado quinto se presenta un estudio positivo comparado de la utilización de la imposición sobre el consumo en la financiación de los niveles inferiores de gobierno, haciendo especial hincapié en los casos de Alemania, Canadá y Brasil, dado que en estos países es donde se hace un mayor uso de la imposición indirecta en la financiación de los mismos. En el apartado sexto se analiza el papel que, a la luz de la legislación en vigor, puede jugar la imposición sobre el Valor Añadido en la financiación autonómica en nuestro país. En el apartado séptimo se valoran las posibles alternativas de utilización del IVA como figura impositiva descentralizada, mientras que en el octavo nos ocupamos de la problemática que se plantea con la posibilidad de la cesión del IVA en fase minorista a las Comunidades Autónomas de régimen común. Aquí, tras

1. Elaborado finalmente por Monasterio, C.; Pérez, F.; Sevilla, J.V. y Solé, J (1995).

una primera parte en la que se aborda el problemático análisis del ámbito de aplicación de la cesión y de su precisa delimitación territorial, se procede al estudio de los principales problemas normativos que plantearía la citada cesión; el apartado octavo se cierra con una sección en la que se evalúa tanto la problemática económica como las limitaciones que se presentarían a la hora de la cesión del IVA en su fase minorista. El trabajo se cierra con un apartado (noveno) de conclusiones y una relación de la bibliografía utilizada (apartado decimo).

1. HACIENDAS FEDERALES: RASGOS BÁSICOS

Un simple repaso de la forma según la cual se distribuyen las competencias en materia de ingresos y gastos públicos en algunos de los países más desarrollados de estructura federal (Australia, Canadá, Alemania, Suiza y U.S.A.), pone de relieve una serie de características más relevantes².

En primer lugar, destaca el hecho de que los países de estructura federal presentan niveles de centralización del gasto público poco homogéneos. El grado de centralización, medido como la relación entre el gasto público agregado del gobierno central (neto de subvenciones a los niveles inferiores de gobierno) y el total del gasto público, oscila (columna 3 del Cuadro 1) entre un 42% y un 61% –lo que supone una variación de aproximadamente un 45%–. No obstante, debemos hacer hincapié en el hecho de que tratar de medir la influencia del gobierno central sobre la política económica general, exclusivamente mediante los niveles relativos de gasto público es cuando menos parcial. Dicha influencia puede ejercerse de igual manera a través, por ejemplo, del establecimiento de un marco legislativo que limite, cuando no coarte, las posibles políticas de ingresos y gastos públicos de los poderes subcentrales de gobierno.

En segundo lugar, las competencias en materia impositiva se encuentran por lo general más centralizadas que las competencias relativas al gasto público. A este respecto es de destacar que las autoridades centrales presentan, como se recoge en el Cuadro 2, un mayor poder en materia fiscal que en materia de gasto, salvo en los Estados Unidos, donde las dos bases imponibles que representan casi el 90% de los ingresos fiscales federales, a saber la renta de las personas físicas y los beneficios de las sociedades, son utilizadas de forma conjunta por los niveles federal y el regional. En efecto, vemos como las dos medidas del grado

2. Ver especialmente Commission des Communautés Européennes (1993).

CUADRO 1
CENTRALIZACIÓN DE COMPETENCIAS EN MATERIA DE GASTO EN
LAS FEDERACIONES AVANZADAS

	Año	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Australi	(1988)	19,5	36,8	0,53	17	0,53	6,8
Canadá	(1988)	19	45,4	0,42	22	0,46	4,8
Aleman	(1987)	28,7	47,4	0,61	13	0,69	9,4
Suiza	(1984)	18,5	38,1	0,48	13	0,58	4,6
EE. UU.	(1988)	21,5	36,4	0,59	9	0,7	5,7

(1) Gastos consolidados del gobierno central netos de subvenciones de carácter general en favor de los niveles inferiores de la administración (en % del PIB)
(2) Gastos totales del gobierno (en % del PIB)
(3) (1) / (2)
(4) Gastos de los Estados federados (en % del PIB)
(5) (1) / [(1) + (4)]
(6) Gastos consolidados del gobierno central netos de subvenciones de carácter general en favor de los gobiernos de los Estados, gastos en materia de bienestar y de seguridad social, gastos de defensa, orden público e intereses de la deuda nacional (en % del PIB)

Fuente : CCE (1993)

de centralización de los ingresos fiscales (columnas 2 y 3 del Cuadro 2), sobrepasan las competencias en materia de gasto en cuatro de los cinco casos considerados. El caso más extremo es el de Alemania, en el que, considerando la segunda medida, la centralización fiscal es prácticamente total (98,4%). Ello es debido fundamentalmente a que la casi totalidad de los ingresos fiscales de los Länder provienen de impuestos comunes. Esta fuerte centralización fiscal ha permitido la puesta en marcha de mecanismos de igualación vertical en varios países, fundamentalmente a través del juego de las participaciones de ingresos fiscales y de las subvenciones con fines generales.

En tercer lugar, se constata también la existencia de una relación inversa entre la autonomía financiera de los niveles subcentrales y la redistribución interregional. Esta relación inversa aparece exhaustivamente analizada en el Informe de la Comisión Europea "Marché unique, monnaie unique", y se ilustra de forma clara con los datos del Cuadro 3.

En cuarto término, también se observa que la actividad financiera federal lleva a cabo una importante redistribución regional de la renta y contribuye notablemente a la estabilización regional. Estas dos funciones de las haciendas centrales operan la mayoría de las veces de manera

CUADRO 2
GRADO DE CENTRALIZACIÓN DE LAS COMPETENCIAS EN MATERIA
FISCAL Y DE GASTO

	Año	(1)	(2)	(3)
Australia	(1988)	0,53	84	84
Canadá	(1988)	0,46	55	65
Alemania	(1987)	0,69	76	98,4
Suiza	(1984)	0,58	73	75,4
EE. UU.	(1988)	0,7	78	30

(1) Columna 5 del Cuadro 1.
 (2) Ingresos fiscales y cotizaciones sociales del gobierno central consolidados en relación al total del sector público consolidado.
 (3) Impuestos federales propios y cotizaciones de la seguridad social más ingresos de los impuestos comunes y de la sobreimposición en relación con el total de ingresos fiscales y seguridad social del sector público.

Fuente: CCE (1993)

CUADRO 3
AUTONOMÍA PRESUPUESTARIA E IGUALACIÓN INTERREGIONAL

	(1)	(2)
Suiza	1	5
EE.UU.	3	4
Canadá	2	3
Alemania	4	2
Australia	5	1

(1) Clasificación según la autonomía presupuestaria
 (2) Clasificación según la igualación interregional de rentas
 - 1 es el grado más elevado y 5 el más bajo
 - Tres aspectos han sido tomados en consideración para determinar el grado de autonomía presupuestaria las fuentes de ingresos, las competencias en materia de gasto y el grado de autonomía en materia de deuda y déficit. Los datos relativos a la igualación se han tomado del Informe Mac Dougall.

Fuente: CCE (1993)

automática, en función del papel predominante de dicho nivel de gobierno en materia de imposición directa y del funcionamiento de los sistemas de seguridad social. Las estimaciones empíricas recogidas en el cuadro 4, ponen de manifiesto como las disparidades de rentas primarias entre los estados de una federación son generalmente reducidas. Por su parte,

CUADRO 4
ESTIMACIÓN DEL GRADO DE REDISTRIBUCIÓN INTERREGIONAL
DE RENTAS Y DE ESTABILIZACIÓN REGIONAL MEDIANTE
INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS EN CIERTOS PAÍSES FEDERALES
Y UNITARIOS

	Redistribución	Estabilización
EE.UU.	35-44% (Sachs y Sala-I-Martin, 1990)	10% (Von Hagen, 1991) (1) 28% (Bayoumi y Masson, 1991)
	25% (Mac Dougall, 1977)	20% (Goodhart y Smith, 1993) 17% (Pizani-Ferri y .., 1993)
Canadá	30% (Mac Dougall)	17% (Bayoumi y Masson) 24% (Goodhart y Smith)
Alemania	35% (Mac Dougall)	33-42% (Pizani-Ferri y ..)
Australia	50% (Mac Dougall)	
Suiza	15%(2) (Mac Dougall)	
Francia	53% (Mac Dougall)	37% (Pizani-Ferri y ..)
R.Unido	34% (Mac Dougall)	34% (Goodhart y Smith)
(1) Aspectos fiscales exclusivamente		
(2) Bases incompletas		

Fuente: CEE (1993)

del 20 al 30% aproximadamente de la variación de la actividad económica real de los estados federados parecen ser compensadas por transferencias financieras federales.

En quinto lugar, parece ocurrir que las subvenciones explícitas contribuyen más a la perecuación interregional que el presupuesto federal y el régimen de la seguridad social. Efectivamente, la redistribución interpersonal llevada a cabo por el juego combinado de la imposición directa y de los sistemas de seguridad y protección social, tiene un impacto indiscutible en el plano interregional. No obstante, los sistemas de redistribución interpersonal pueden sustituirse parcialmente por transferencias interregionales explícitas. A este respecto, el Informe Mac Dougall (1977), que aportó varios elementos novedosos sobre las propiedades redistributivas interregionales de la hacienda pública, demuestra que las subvenciones explícitas (o regímenes de participación en impuestos) ofrecen ventajas, en cuanto a las posibilidades de redistribución interregional, sobre la fiscalidad directa y sobre los mecanismos de sostenimiento de rentas a escala nacional (ver Cuadro 5). En esta línea se mantiene que

las subvenciones generan efectos redistributivos territoriales relativamente importantes, aún con cantidades relativamente limitadas de gastos públicos.

CUADRO 5 IMPACTO REDISTRIBUTIVO DE LAS HACIENDAS PÚBLICAS FEDERALES

	(1) % del PIB	
Ingresos fiscales y de seguridad social de la federación	4	15
Gastos públicos directos de la federación	12	14,5
Subvenciones condicionadas a los Estados federados	7	2,5
Subvenciones incondicionadas a los Estados federados	12	1,2
Total	35	-
(1) Porcentaje de poder de redistribución - Este cuadro se ha realizado con datos de principio de los años 70 para Alemania, Australia, Canadá, Suiza y los Estados Unidos. Por "poder de redistribución" se entiende la medida (expresada en %) en la que las diferencias por habitante de los estados son compensadas por los flujos de fondos públicos entre ellos. Las cifras de "% del PIB" indican las cantidades de gasto en favor de cada categoría para la media no ponderada de las cinco federaciones.		

Fuente: "Informe Mac Dougall (1977)"

Finalmente, queremos poner de manifiesto que al destacar este conjunto de características generales no se trata de establecer proposiciones de carácter normativo, sino que habrá que considerarlas en todo caso como meras indicaciones en los posibles escenarios de reforma de la hacienda pública territorial que pudiesen plantearse en el futuro en nuestro país.

2. PRINCIPIOS QUE PRESIDEN LA DISTRIBUCIÓN ESPACIAL DE LAS FIGURAS IMPOSITIVAS

Uno de los problemas básicos con los que se enfrenta la Hacienda Pública en los países con una estructura gubernamental descentralizada, cualquiera que sea su forma -federal, regional, comunidades autónomas- es el relativo a los métodos de financiación de los distintos niveles de Gobierno. En la actualidad, se puede afirmar que no existen soluciones universales a esta problemática, apareciendo a nuestra vista diversas modalidades de sistemas de financiación que, si bien distintas, respon-

den en líneas generales a un procedimiento en el que se combinan en diferentes proporciones los dos componentes siguientes: capacidad tributaria propia, por un lado, y transferencias, básicamente vía participación en los ingresos de la Hacienda Central, por otro³.

Ahora bien, sea cual sea el sistema de financiación establecido, se admite con generalidad que en una hacienda plural se deben atribuir a cada uno de los niveles que la configuran, aquellas figuras impositivas más adecuadas a sus características, de manera que el sistema fiscal nacional, considerado conjuntamente, atienda de forma óptima las funciones que tenga encomendadas. Lo anterior exige que la distribución de las figuras impositivas se realice con arreglo a una serie de principios que a la postre garanticen que se alcancen los objetivos de la política económica nacional.

Antes de pasar al análisis de los principios, conviene matizar qué entendemos por atribuir una figura impositiva a un determinado nivel de hacienda pública. Como es conocido, la puesta en marcha de un impuesto abarca tres aspectos fundamentales: la potestad normativa, la potestad administrativa y, finalmente, la potestad sobre la recaudación. En principio, la atribución de una figura tributaria supone la facultad de ejercitar estos tres derechos. Pero, en la realidad, no siempre la atribución se lleva a cabo en su sentido más absoluto. A nuestros efectos, cuando hablemos de tributos propios, nos estaremos refiriendo a una atribución total de los poderes reseñados y cuando nos refiramos a los impuestos cedidos entenderemos, bien que el nivel de hacienda receptor del tributo sólo ejerce la potestad administrativa y el poder sobre la recaudación, o bien que ejerce sólo el poder sobre la recaudación.

Los principios básicos que deben informar la distribución espacial de las figuras impositivas, generalmente aceptados, se concretan fundamentalmente en los siguientes: Administración eficiente, equidad en la distribución de la carga fiscal, suficiencia y la adecuación del sistema fiscal como instrumento de la política económica general.

1.- Administración eficiente: se trata de un principio de obligado cumplimiento y no tendría mucho sentido afectar una figura tributaria a un nivel de hacienda que no contara con la infraestructura administrativa necesaria para poderlo gestionar eficazmente.

3. La proporción entre tributos propios y participación en ingresos del Estado no presenta ninguna homogeneidad en las naciones con sistemas fiscales descentralizados, oscilando entre aproximadamente un 75 por ciento de imposición propia para Estados Unidos y Canadá y un 25 por ciento para Alemania y Australia. Ver Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1995), p. 11.

La configuración de la imposición como uno de los instrumentos básicos de la política económica, fundamentalmente a la hora de plantearse la consecución de los objetivos distributivos y de estabilidad económica, ha supuesto una complejidad y tecnificación crecientes de la mayoría de las figuras tributarias, sobre todo de aquellas más importantes (léase impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades, imposición sobre la riqueza e imposición sobre el volumen de ventas), lo que ha condicionado que para la correcta aplicación de las mismas sea requisito indispensable una administración tributaria altamente cualificada, tanto en el orden de los medios materiales como en los personales. Como señalan De Luis y Del Arco (1978), "contar con una buena administración tributaria exige un esfuerzo importante, no es tarea fácil, ni que pueda improvisarse y, forzosamente, tiene un coste elevado. Pero es más difícil todavía que un mismo país pueda contar a dos niveles distintos, con dos Administraciones capaces de aplicar de forma eficiente cualquier clase de impuesto". En función de lo anterior, todo proceso de distribución territorial de las figuras impositivas ha de pasar por el análisis concienzudo de la capacidad administrativa de los diferentes niveles de hacienda pública como paso previo, afectando a la Administración más desarrollada aquellos impuestos más complejos y difíciles de gestionar.

2.- *Equidad en la distribución de la carga fiscal:* Los impuestos regionales deben permitir que el tratamiento recibido por los diferentes sujetos pasivos cuando habiten en distintas zonas del territorio sea equitativo, lo que requiere que las personas residentes en distintos espacios territoriales, con los mismos niveles de renta, consumo y patrimonio, soporten la misma carga impositiva y puedan acceder al mismo nivel de servicios colectivos provistos públicamente. Ahora bien, lo anterior no supone que todas las haciendas territoriales deban prestar idéntico nivel de servicios ni imponer la misma presión fiscal, pues la heterogeneidad territorial de ambas magnitudes es consecuencia directa de la propia autonomía financiera. Para hacer efectivo el principio de equidad resultará necesario que se transfieran recursos de los territorios más ricos a los que presentan menores posibilidades económicas, si bien el objetivo del sistema de transferencias no debe ser en ningún caso el de la igualdad absoluta, sino el de garantizar a todos los niveles de hacienda la posibilidad de que provean un nivel medio de servicios a cambio de un nivel medio de presión fiscal⁴.

4. Sobre esta cuestión ver especialmente los recientes trabajos de Deschovsky, A. (1994); Ladd, H.F. y Yinger, J. (1994) y Oakland, W.H. (1994), así como la bibliografía en ellos recogida. Para el caso español, se puede ver Cortecero (1991).

3.- *Suficiencia*: Una función básica que ha de cumplir el sistema de financiación de cualquier nivel de gobierno, es la de aportar el montante de recursos necesarios para hacer frente a los compromisos de pagos que tenga atribuidos. En esta línea las fuentes impositivas que se asignen a cada uno de los niveles de gobierno deben ser suficientes para permitirles la financiación de los gastos públicos que tengan atribuidos, lo contrario haría peligrar la autonomía financiera de las Haciendas territoriales condenándolas a depender en gran medida de las transferencias del Gobierno Central.

4.- *El sistema fiscal como instrumento de política económica*: La distribución de las figuras impositivas debe coordinarse con el desarrollo de las funciones asignadas al Gobierno Central en la consecución de los objetivos económicos que tiene encomendados, fundamentalmente, en lo concerniente a la política estabilizadora. Este principio de coordinación entre los diferentes niveles de haciendas supone, entre otras cosas, limitar la capacidad impositiva a los propios ámbitos territoriales de forma que no se generen fenómenos de exportación de carga tributaria. Asimismo, deben evitarse todo tipo de solapamientos y contradicciones entre los conceptos tributarios de los diferentes niveles de gobierno, con la finalidad básica de evitar por un lado, la doble imposición, y por otro de eliminar la competencia fiscal territorial.

En definitiva, el cumplimiento de estos principios configuraría un esquema tributario que permitiría al Gobierno Central resolver los problemas de estabilidad y distribución, y garantizaría a los niveles inferiores de gobierno, básicamente la provisión de los servicios públicos que tuviesen encomendados así como su financiación⁵.

3. LA INCIDENCIA ESPACIAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO: ESPECIAL REFERENCIA AL IVA

La adecuación de la imposición sobre el consumo, y en especial del Impuesto sobre el valor añadido a los criterios anteriormente reseñados, vendrá condicionada por los resultados de su incidencia en el espacio.

El término incidencia espacial de los impuestos lo utilizamos aquí en el sentido de localizar la distribución de la carga real de los impuestos

5. Sobre estas cuestiones ver básicamente los manuales de Oates (1977 y 1991a) y King (1988). Más recientemente la revista *European Economy*, en su número 5 de 1993, ha recogido una serie de trabajos muy interesantes sobre el federalismo fiscal, haciendo especial hincapié en sus implicaciones para la Unión Europea.

entre las diversas jurisdicciones espaciales (estados, regiones) que pueden conformar un determinado Estado (ya sea federal o no). En esta línea, a diferencia de los estudios sobre la incidencia de los ingresos públicos que trata de analizar la distribución personal de la carga tributaria, en este caso de lo que se trata es de ver que jurisdicción tributaria es la que se apropia de los rendimientos de las diferentes figuras impositivas.

Si lo anterior es una cuestión importante para cualquier impuesto, cobra aún más protagonismo en el caso de la imposición sobre el consumo articulada a través de un Impuesto sobre el valor añadido tipo consumo, y ello es debido principalmente a la propia estructura recaudatoria del impuesto, organizada de manera multifásica con crédito del impuesto pagado en las fases anteriores.

A efectos de lo que nos ocupa, el determinar la incidencia espacial del impuesto sobre el Valor Añadido es indudablemente un paso previo a cualquier tipo de proposición de política económica sobre su empleo como instrumento financiero en manos de los niveles subcentrales de gobierno⁶.

Ciñéndonos al caso de un Estado federal o regional, la atribución del IVA como impuesto propio o cedido a cada una de las regiones, –dado que el impuesto se soporta por el consumidor final pero se recauda en cada una de las fases de producción y comercialización– generaría un proceso de exportación de carga tributaria a otras jurisdicciones de su mismo nivel. En este caso, el coste de la provisión de los servicios públicos de aquellos territorios que fuesen exportadores netos, estaría siendo compartido por ciudadanos que no tendrían acceso al uso y disfrute de los mismos⁷.

En estas circunstancias se suele reclamar la intervención de la autoridad central para que se ponga en marcha algún mecanismo de compensación o “clearing” por el cual aquellas jurisdicciones que sean exportadoras netas, compensen a las importadoras netas por el IVA transferido sobre ellas. Como se puede apreciar el objetivo que se persigue con la medida compensadora no es eliminar el proceso de exportación

6. Una revisión de los principales aspectos teóricos de la incidencia espacial del impuesto sobre el valor añadido en Beltran, R. (1991).
7. Esto es lo mismo que ocurrirá en la Unión Europea el día que se aplique al IVA el principio de país de origen (con deducción y compensación en destino). En estas circunstancias, en ausencia de fronteras fiscales, la recaudación por IVA no se corresponderá con el nivel de consumo final dentro de cada país; los países exportadores netos incrementarían su recaudación por IVA a costa de los países importadores netos, que la reducirían.

de carga tributaria, sino mantener la distribución de la renta real entre las diferentes jurisdicciones territoriales⁸.

En el caso de los impuestos especiales sobre el consumo, salvo cuando se establezcan en la fase minorista, nos encontraríamos, asimismo, con el fenómeno de la posibilidad de exportación de carga fiscal real de unos territorios sobre otros.

4. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO Y LA TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL

Cualquier tipo de propuesta sobre la distribución óptima de las figuras impositivas entre diferentes niveles de gobierno habrá de pasar por el tamiz constituido por los principios impositivos anteriormente reseñados, así como por las consideraciones sobre la incidencia territorial de los impuestos, teniendo siempre como norte el hecho de que la misma no podrá hacerse con un planteamiento exclusivamente teórico, sino que habrá de formularse en función de las tareas que tengan asignadas cada uno de los niveles políticos y, en consecuencia, de sus necesidades presupuestarias.

En este sentido parece claro que en primera instancia habremos de detenernos en el análisis de los efectos económicos de los impuestos sobre el consumo (fundamentalmente el IVA tipo consumo) en relación con los principios impositivos anteriormente reseñados, tanto cuando los consideramos atribuidos al poder central como al poder territorial. En este último caso distinguiremos, por una parte, si se cede el impuesto en su totalidad o es objeto de cesión sólo alguna de sus fases, y por otra, si la cesión implica la gestión administrativa y la recaudación del impuesto sobre el valor añadido o exclusivamente la recaudación⁹.

4.1. El I.V.A. como tributo propio de la hacienda regional.

El impuesto sobre el Valor Añadido aparece en la actualidad como la figura central de la imposición indirecta en todos los países que lo han establecido. Por consiguiente, antes de entrar en el análisis detallado de la problemática del I.V.A. como impuesto propio de las Haciendas Regio-

8. En el trabajo de Díaz, C. y otros (1995) se analiza el impacto recaudatorio de la sustitución del actual sistema de tributación en destino por un sistema de tributación en origen restringido al ámbito del Mercado Común Europeo.
9. En este apartado, actualizamos lo expuesto en su día en Sánchez Maldonado (1986) y en Domínguez, Molina y Sánchez Maldonado (1990).

nales o de los Estados que conforman una Confederación, debemos plantearnos la siguiente cuestión: ¿Puede el Gobierno Central o Federal prescindir totalmente del I.V.A.? Al respecto (refiriéndose a la imposición general sobre ventas) se puede afirmar que no parece fácil que los gobiernos federales prescindan de la eficacia recaudatoria de este impuesto, aún en los más desarrollados y que cuentan con un sistema fiscal más progresivo, pues no en vano, de él procede un porcentaje muy considerable de sus ingresos fiscales. Así, con relación a los países de la Unión Europea, la imposición sobre el consumo supone un 30,5 por ciento de los ingresos fiscales, mientras que la recaudación por el IVA se eleva a un 18 por ciento como media de los citados países. Además, no puede olvidarse que la armonización fiscal en el seno de la Unión Europea ha comenzado, precisamente, por el I.V.A., y que el modelo fiscal comunitario cuenta con esta figura como una de sus piezas básicas. Esta armonización no es compatible con la posibilidad de que se regule la imposición sobre ventas con independencia para cada uno de sus Estados miembros. Y es más, la limitada autonomía que dejan las directrices comunitarias a los países miembros a la hora de legislar sobre el I.V.A., parece ser que en un futuro se verá totalmente recortada, pues no en vano es objetivo de la Comisión llegar en el año 1997 a un I.V.A. en origen, lo que exigirá un impuesto totalmente armonizado a nivel supranacional que haría necesaria, al menos, una regulación, cuando no una administración unitaria del mismo.

Llegados a este punto nos encontraríamos con un I.V.A. gestionado y recaudado por cada uno de los países comunitarios que exigiría, como hemos apuntado anteriormente, algún mecanismo de compensación –bien bilateral o multilateral– para ajustar las recaudaciones en cada uno de los países comunitarios con el verdadero consumo final¹⁰.

Haciendo abstracción de las restricciones impuestas por el proceso de integración europea, respecto a la problemática de atribuir el I.V.A. como impuesto propio de las haciendas regionales, se pueden apuntar las siguientes consideraciones:

a) Su importancia como figura clave de la tributación indirecta condicional, fundamentalmente por razones de suficiencia financiera, que el gobierno central exija su mantenimiento a este nivel.

b) Como sabemos, la función de estabilización se atribuye, sin discusión, al nivel superior de gobierno, y en esta tarea un instrumento del

10. En relación con este tema se pueden ver, entre otros, los trabajos de Molina y Sánchez Maldonado (1989), Lockwood, de Meza y Myles (1995) y Brandts y López García (1994).

potencial recaudatorio del I.V.A. puede jugar un papel protagonista sobre todo en los aspectos referidos a la regulación del nivel de consumo y/o de precios de una economía dada¹¹.

c) El I.V.A. tipo consumo aunque conceptualmente sencillo no lo es tanto a la hora de su puesta en práctica¹², presentando unos problemas administrativos de bastante consideración, tanto en la vertiente de la Administración Pública como en la de los propios contribuyentes. Comenzando por estos últimos podemos apuntar que la atribución del I.V.A. a las distintas haciendas territoriales multiplicaría la presión fiscal indirecta de los diversos sujetos pasivos del impuesto que en muchos casos se verían obligados a mantener relaciones impositivas con dos o más administraciones tributarias. Este problema sería aún mayor en el caso de que las legislaciones no estuviesen perfectamente armonizadas¹³.

El establecimiento del I.V.A. dada su complejidad práctica, ha exigido en todos los países que han adoptado esta modalidad de impuestos al consumo un gran esfuerzo administrativo, traducido en un sensible incremento en el número de funcionarios, programas de formación del personal, necesidades de nuevos medios materiales, etc., que ha llegado a representar en algunos casos una fracción muy importante de la recaudación impositiva en el primer año de funcionamiento (para Gran Bretaña supuso más de un tercio). Obviamente, estos costes se verían acrecentados con una administración descentralizada del I.V.A.

d) Por otra parte la atribución del I.V.A. a los Estados miembros de la Federación o a las Regiones planteará sin duda problemas de distorsión en el comercio interestatal o interregional, problemas parecidos a los que se plantean con los impuestos indirectos a nivel internacional, pero que en el caso que nos ocupa se verán agudizados por la inexistencia de fronteras entre las regiones lo que dificulta la viabilidad de realizar ajustes en frontera. En este sentido, las posibilidades de exportación del I.V.A. de unas regiones a otras resultan bastante plausibles.

e) Asimismo, podemos apuntar la posibilidad de que afloren conflictos entre las distintas haciendas territoriales en relación con la propiedad de la recaudación. Obviamente, las cuotas devengadas en una fase del

11. Un repaso teórico sobre los efectos estabilizadores de la imposición indirecta lo podemos ver en Sánchez Maldonado (1984)

12. Como se ha escrito, Johnstone, D. (1975), refiriéndose al IVA, "La facilidad de administrarlo no puede ser considerada una de las virtudes de este impuesto".

13. Un exhaustivo análisis de los costes administrativos que comporta el establecimiento y gestión del IVA en Sandford y otros (1981). Para el caso español se puede consultar el trabajo de Segrelles (1982).

proceso productivo en una determinada área territorial se deducirán de las correspondientes en otras áreas, lo que obligará a establecer algún sistema de coordinación interregional destinado a funcionar como mecanismo de compensación, cuestión que indudablemente no será de fácil resolución¹⁴.

f) En el caso de que la legislación del I.V.A. no se presente de una manera uniforme, en todas las Haciendas Regionales se generarán fuertes distorsiones en el proceso de localización territorial de los recursos.

g) La imputación directa de la recaudación del I.V.A. a cada Hacienda Regional puede llevar a una situación de falta de equidad tributaria horizontal en su sentido espacial¹⁵.

Si bien no todos han de ser problemas, la elección del consumo, o de las ventas, como una de las bases impositivas sobre las que sustentar el sistema de financiación de los niveles inferiores de gobierno, ofrece una serie de ventajas no desdeñables, tales como las que se recogen a continuación: Por una parte, ofrecen un sustancial potencial recaudatorio. Por otro lado, el consumo se suele distribuir de una manera más homogénea en el espacio que otras variables económicas, léase renta. La última razón que se puede esgrimir, se sitúa en el ámbito de la experiencia comparada, donde los impuestos sobre el consumo, como instrumento de financiación descentralizado, interpretan un papel relevante en el conjunto de los países federales.

No obstante, a pesar de los problemas reseñados, en nuestro país, como tendremos ocasión de ver más adelante, las comunidades forales gestionan el Impuesto sobre el Valor Añadido como si fuese propio, y a nivel de la Unión Europea, a partir de 1997, si se suprime el actual régimen transitorio y se va al establecimiento del principio de origen en la imposición indicada, el Impuesto sobre el Valor Añadido, funcionará de la misma manera que lo haría en una Federación si fuese un impuesto propio de cada uno de los estados miembros de la misma.

4.2. El I.V.A. en su fase minorista como impuesto propio de la hacienda regional

Si consideramos un I.V.A. en su fase minorista, muchos de los problemas apuntados en el apartado anterior dejan de tener relevancia o se

14. Como han apuntado J.L. de Juan, F. López y J. Zurdo (1995): *"Puede surgir una pugna maniquea entre regiones exportadoras, no distinta de la que surgiría en su día en toda la CEE cuando llegue el gravamen en origen"*.

15. Sobre estos problemas de desigualdad territorial se puede ver G.B. Break (1980).

relajan considerablemente. En este caso las dificultades que seguirían subsistiendo vienen de la mano de los aspectos administrativos del impuesto, a saber, elevado número de sujetos pasivos, escasa e inadecuada información contable, dificultades de delimitación legal de la figura del minorista, etc. Como hecho que corrobora lo expuesto se puede traer a colación la práctica bastante común en casi todos los países donde se ha aplicado el I.V.A. de otorgar alguna modalidad de régimen simplificado en la fase minorista del mismo.

Ahora bien, si el I.V.A. en su fase minorista no es uniforme entre todas las regiones se podrían producir evidentes distorsiones en los esquemas de comportamiento de los consumidores, propiciándose la potenciación de algunas prácticas de compras tales como la compra por correo en aquellas regiones con tipos más suaves o el desplazamiento a las mismas de los consumidores.

4.3. El I.V.A. como impuesto cedido.

Los impuestos cedidos, junto con la participación en un porcentaje de los ingresos impositivos del Estado Central y las subvenciones, constituyen las fórmulas más usuales de participación de los entes inferiores de gobierno en los recursos impositivos del Gobierno Central. Los problemas que plantea la cesión del I.V.A. a los gobiernos regionales son de naturaleza muy distinta a los presentados anteriormente cuando nos referíamos a su atribución total a los entes descentralizados.

Los impuestos cedidos, como cualquier modalidad de participación, lo principal que nos exigen tener en cuenta es el proceso de traslación territorial del impuesto que se hace objeto de cesión. En este sentido, parece lógico admitir que no se debe atribuir el I.V.A. directamente al territorio en que se recauda, pues como sabemos, en esta figura impositiva (I.V.A. tipo consumo deducción cuota a cuota), se suele delimitar territorialmente el devengo atendiendo a un criterio de origen –hecho que resulta totalmente apropiado, pues al estar basado el I.V.A. esencialmente en la factura, lo procedente será presentar las correspondientes declaraciones en los territorios donde se emiten– mientras que se admite con generalidad que la carga tributaria se soporta por el territorio donde efectivamente se realiza el consumo de los bienes y servicios sometidos a gravamen.

Llegado a este punto, vamos a distinguir los siguientes supuestos: a) Cesión total del I.V.A., tanto de sus aspectos de administración y gestión como de la recaudación a las Haciendas Regionales. b) Cesión del I.V.A. en su fase minorista (gestión y recaudación).

a) En este primer caso se habrían de resolver dos problemas básicos. En primer lugar se plantearía la cuestión de la capacidad de la Hacienda Regional para administrar y gestionar eficazmente el tributo. En segundo término, solventado el problema administrativo, tendría que establecerse alguna fórmula para compensar a las distintas regiones. El problema guarda un total paralelismo con el que se plantearía si en el seno de la C.E.E. se evolucionara, como parece ser la idea, hacia la modalidad de gravamen en origen. En esta línea todos los sujetos pasivos del I.V.A. pueden deducir del I.V.A. regional las cuotas que le hayan sido facturadas de otras regiones, lo que exigirá algún tipo de mecanismo de compensación que garantice que el I.V.A. se atribuye a la región en que efectivamente se realice el consumo.

b) La cesión del I.V.A. en su fase minorista elude la cuestión del mecanismo de perecuación pero continúa sometida a parecidos problemas administrativos y de gestión, tal y como ya señalamos en el apartado anterior.

Por último, reseñar que con referencia a los impuestos especiales sobre el consumo, la problemática espacial que presentan es muy parecida a la que hemos desarrollado respecto al IVA. En este sentido, si los impuestos especiales recaen sobre fases anteriores al consumo final, valdrá todo lo apuntado para el IVA en origen, mientras que si tales figuras impositivas recaen sobre la fase minorista, les aplicaremos lo dicho para el IVA en fase minorista.

5. LA DESCENTRALIZACIÓN DEL I.V.A. EN EL DERECHO COMPARADO

Un repaso de la literatura comparada sobre la distribución de las diversas figuras impositivas entre los distintos niveles de gobierno en el ámbito de la OCDE, permite resaltar una serie de rasgos comunes que podemos resumir en los siguientes términos:

a) Los impuestos sobre la propiedad, aunque utilizados en todos los niveles, se concentran sobre todo en los más bajos, constituyendo en algunos casos la única fuente de financiación impositiva de éstos.

b) Los impuestos sobre la renta y los beneficios se distribuyen más igualitariamente entre todos los niveles, aunque con un ligero predominio del nivel central, aunque en algunos países en los que se prescinde totalmente de esta fuente de ingresos en la financiación de los gobiernos locales.

c) Los impuestos sobre el consumo de carácter general aparecen

más concentrados en los niveles altos de gobierno, mientras que los de carácter especial, y los que gravan la utilización de bienes y servicios especiales se presentan más repartidos entre todos los niveles.

Descendiendo en el nivel de análisis y centrándonos en el campo concreto de la imposición sobre el consumo nos encontramos con el hecho de una unanimidad total en atribuir al nivel superior de gobierno, con carácter exclusivo, los derechos de aduanas. Pero, por el contrario, no existe idéntica postura en cuanto a la imposición sobre el consumo interior.

Si fijamos nuestra atención en la imposición general sobre las ventas nos encontramos con una situación comparada que podemos resumir en los siguientes términos¹⁶. En Alemania este impuesto reviste la forma de impuesto sobre el valor añadido y es competencia federal, sin perjuicio de que parte de sus ingresos se transfieran a los Estados. En Brasil existen dos manifestaciones de imposición sobre las ventas, ambas de la modalidad de impuesto sobre el valor añadido, el impuesto sobre los productos industrializados, exigido por el Gobierno federal, y el impuesto sobre la circulación de mercancías, que está a cargo de las provincias.

En Argentina, en 1975, se creó el impuesto federal sobre el valor agregado. A nivel local se exige el impuesto sobre las actividades lucrativas, que recae sobre los ingresos brutos de las empresas mercantiles e industriales y de servicios y sobre las explotaciones agrarias. En Suiza se exige un impuesto sobre las ventas de fase única, que grava las ventas a nivel de mayorista y que es competencia federal. En Canadá, desde 1991, coexiste un impuesto sobre el valor añadido de competencia federal con un impuesto provincial sobre ventas.

En cambio, en Estados Unidos, no existe impuesto federal sobre las ventas y esta figura constituye la principal fuente de ingresos estatales. En este país, tras la creación –mediante la decimosexta enmienda constitucional de 25 de febrero de 1913– de los impuestos federales sobre la renta y sociedades, que en los años siguientes adquieren un protagonismo decisivo, se produce a partir de los años treinta una tendencia generalizada hacia la imposición subcentral sobre las ventas al menor. Cuarenta y seis, de los cincuenta Estados de esta Unión, cuentan con un impuesto sobre las ventas al por menor. Los tipos impositivos oscilan entre el 2 y el 6,5 por 100; los más comunes son del orden del 3 por 100 al 4 por 100¹⁷.

16. Sobre este tema ver la obra de de Luis y del Arco (1978), en especial el capítulo V, que sigue teniendo interés a pesar de la fecha en que se realizó. Una actualización cuantitativa la encontramos en Costello (1993) y OCDE (1994).

17. Por su parte, en Australia, como se recoge en Linares y Rodríguez Cativela (1984), el

En resumen: en cinco países, el impuesto general sobre las ventas se exige a nivel federal, en dos de ellos (Alemania y Suiza) con carácter exclusivo, en cambio, en Brasil se exige por los dos niveles, y en Argentina y Canadá, aunque su manifestación más importante es la federal, tiene también aplicación en los Estados. En Norteamérica constituye la fuente fundamental de los ingresos estatales y no se aplica por la Federación¹⁸.

5.1. La experiencia europea. El caso alemán.

Aunque la mayoría de los países de la Unión Europea tiene un cierto nivel de descentralización administrativa, el IVA no se ha utilizado como instrumento propio de financiación local o regional en ninguno de los países miembros, ya que la autonomía fiscal es difícil de obtener a través de un impuesto que tiende a la armonización total de su normativa para el conjunto de la U.E. Del análisis del Derecho comparado de los países comunitarios se extrae la conclusión generalizada de que existe una gran concentración de poder en materia tributaria en manos de la Administración Central, detectándose en mayor medida la tendencia descentralizadora hacia los entes inferiores de gobierno, esencialmente, desde el lado del gasto público.

Esta tendencia centralizadora se ha observado incluso en el caso de Alemania donde, en principio, la estructura tributaria realizaba el poder de los Lander frente al gobierno federal pero que, tras las reformas de 1955, 1956 y muy especialmente la de 1969, se llega a un resultado final en el

artículo 51 de la Constitución de 1901 atribuía unas potestades tributarias sin discriminaciones tanto a la Commonwealth australiana, como a los Estados. Tal sistema de concurrencia funcionó hasta 1942, fecha en la que la Federación introduce un importante impuesto sobre la renta, lo que determina ciertos enfrentamientos entre la Administración central y los Estados, y la proliferación de impuestos de timbre (auténticos impuestos sobre ventas) a nivel subcentral. No obstante, una serie de circunstancias –a partir de 1970–, entre las que destacan el acuerdo por el que la federación compensaría con subvenciones a los Estados que abandonen sus derechos de timbre, junto a decisiones jurisprudenciales de la Corte Suprema Australiana (por ejemplo, el "Caso Camberlain Industries"), determinan una orientación hacia la supremacía fiscal, de hecho, de la federación, mediante la práctica coactiva de retirar los subsidios federales a los Estados que introducen nuevos impuestos.

18. Como otro supuesto de Estado federal que cuenta con un I.V.A. generalizado, puede citarse el de Méjico, aunque en este país el impuesto está atribuido a la federación. No obstante, se debe señalar que los Estados miembros participan, en cierta medida, en la administración y en el producto del impuesto, en base a convenios suscritos entre los mismos y la Secretaría de Hacienda de la Federación.

que, según señala Stern (1977)¹⁹, "las reglas del artículo 105 de la Ley Fundamental significan que la regulación legal del sistema impositivo corresponde en su totalidad al Bund".

Alemania, junto con España en lo que se refiere a las comunidades forales, es el único caso de Estados miembros de la U.E. en que el I.V.A. no es administrado directamente por el Gobierno Central. La gestión tributaria descentralizada proviene del sistema instaurado por la Constitución de la República Federal en 1949. El sistema realiza una clara distinción entre las competencias en materia de legislación fiscal, de administración tributaria y la relativa al destino de los recursos tributarios entre la Federación y las regiones o estados federados.

Con respecto a la Administración tributaria es especialmente relevante señalar que salvo la renta de aduanas y los impuestos especiales, que administra la Federación, y los impuestos municipales, todos los demás tributos son gestionados por las Administraciones tributarias regionales.

En cuanto a la legislación, la competencia está asignada a la Federación en todos los tributos importantes con el fin de homogeneizar el marco institucional de la economía de mercado unificada. Por lo que se refiere a las normas tributarias que afecten a las administraciones de los Estados Federados o que deben ser desarrolladas por éstos, es necesaria la previa aprobación de las mismas por el Consejo Federal para que puedan entrar en vigor. En lo relativo a la distribución de la recaudación, el aspecto más significativo es la creación, por la reforma tributaria de 1969, de un amplio Fondo Financiero formado por los tributos comunes a la Federación y a los Estados entre los que destacan los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas y el I.V.A. La participación de cada administración en estos tributos se determina periódicamente de acuerdo con el desarrollo relativo de las distintas Haciendas.

En definitiva, podemos precisar que las competencias sobre el I.V.A. en cuanto a la legislación corresponde a la Federación; la atribución de su rendimiento se realiza entre la Federación y los Estados, aparte, claro está, de la contribución a la U.E. y la administración se lleva a cabo de forma conjunta por los Estados regionales.

Esta situación de profunda descentralización de la administración tributaria se basa en la existencia de ciertos mecanismos de coordinación permanente cuya clave es que las dieciséis oficinas regionales de

19. Citado por García de Enterría (1980).

Hacienda son a la vez órganos de la Administración Central y del propio Estado con lo que se garantiza dicha coordinación permanente entre ambos niveles de hacienda que, por otro lado, resulta insoslayable al sistema de administración requerido por el I.V.A.

Existe además una Oficina Federal de Hacienda encargada de resolver los problemas especialmente relevantes en el campo de la inspección fiscal cooperando estrechamente con las oficinas regionales y de tratar las cuestiones relativas a las relaciones fiscales internacionales, manteniendo a tal fin un banco de datos sobre las relaciones tributarias de los contribuyentes alemanes con los residentes en otros países. Como puede apreciarse, no existe un reparto de la administración tributaria entre la Federación y los estados, sino que en los tributos comunes, entre los que se encuentra el I.V.A., los Estados cumplen las mismas funciones que la Administración Central realiza en el resto de los países de la U. E.

De acuerdo con la normativa vigente, los Estados regionales tienen competencia sobre todo el procedimiento tributario mientras que la Federación tiene atribuida la capacidad de supervisar si se han ajustado a derecho las actuaciones administrativas y si éstas se han realizado con celeridad y eficacia junto con la posibilidad de dictar instrucciones vinculantes en todo lo relativo al I.V.A. Los problemas de coordinación más delicados surgen en la toma de decisiones a alto nivel. En esta instancia, la coordinación se verifica mediante la solicitud de dictamen a los servicios competentes de la Administración Federal o mediante la creación de comisiones de estudios específicas tales como el Comité del I.V.A., cuyas decisiones se toman por mayoría. Si un Estado no está de acuerdo con tales decisiones puede recurrir al Comité de Directores de Tributos, formado por los máximos responsables de las Administraciones tributarias federal y regionales cuyas decisiones son inapelables.

La delimitación de competencias tributarias en materia de I.V.A. se establece de acuerdo con el artículo 21 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 16 de Marzo de 1976 que señala: "Para el Impuesto sobre el volumen de ventas, con la excepción del que recae sobre la importación, será competente la Oficina de Hacienda en cuya demarcación lleve el empresario la explotación total o principal de su empresa dentro del ámbito territorial de aplicación de esta Ley".

Por tanto, podemos afirmar que no es necesario utilizar los puntos de conexión que la Sexta Directiva establece para las relaciones fiscales internacionales sino que en el ámbito interno se mantiene el principio de Administración tributaria única y, por ende, cada sujeto pasivo se relaciona en sus operaciones internas con una única administración tributaria. El

único problema que se plantea consiste en decidir cuál es el territorio en que se explota la empresa, esto es, donde se realizan las operaciones propias de las explotaciones económicas y que puede no coincidir con el ámbito espacial del impuesto sobre sociedades que se rige por el principio del lugar donde radica la sede social.

Todos los ingresos recaudados se depositan en el Banco Federal ya que como se ha indicado el rendimiento del I.V.A. no se imputa directamente al Estado que lo recauda sino que su atribución se realiza por medio de un Fondo de nivelación.

La distribución de los fondos entre la Federación y los Estados ha variado periódicamente. Así, en los años 1970 y 1971, se estableció una participación de la Federación del 70%, porcentaje que en 1984 fue del 66,5% y a partir de 1986, del 65%. El 35% restante se distribuye entre los Estados en las siguientes proporciones:

- El 74% en función del número de habitantes.
- El 25% se destina a la nivelación financiera.

5.2. Otras experiencias: especial referencia al I.V.A. en Canadá y Brasil.

En el caso de Canadá nos encontramos con un fenómeno bastante particular, pues a partir del 1 de Enero de 1.991 el gobierno federal estableció el IVA en coexistencia con la imposición provincial sobre las ventas. Esta fue una acción que, como expone Beltran (1992), acomodó la imposición general sobre el consumo al sistema fiscal canadiense de amplia tradición descentralizadora a la vez que permitió utilizar la imposición indirecta como instrumento de la política fiscal del gobierno federal.

En una primera fase, el gobierno federal procedió a realizar unos cuantos cambios parciales en el impuesto provincial sobre las ventas para preparar la reforma. Así el 1 de Enero de 1988 trasladó el impuesto -para algunos productos- a la fase mayorista o incluso a la fase minorista, y además amplió su ámbito de cobertura, creando un nuevo impuesto sobre los servicios de telecomunicaciones (Goodman, 1988). En la segunda etapa, se produjo la reforma impositiva propiamente dicha, con la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, con efectos a partir del 1 de Enero de 1.991, en sustitución del anterior impuesto federal sobre las ventas (Goodman, 1990).

Las características del nuevo impuesto se resumen por Beltran (1992) de la siguiente forma:

1^a. Contiene un significativo número de exenciones, entre las que destacan las siguientes: alquiler de inmuebles; la mayor parte de servi-

cios sanitarios y educativos; servicios de asesoramiento legal, y servicios financieros de intermediación.

2ª. Algunos artículos están gravados con el tipo cero, entre los que destacan los siguientes: alimentos; medicamentos con prescripción médica; material sanitario, y productos agrícolas y pesqueros.

3ª. Algunas instituciones del sector público y organizaciones sin afán de lucro resultan exentas, y además se les permite reclamar la devolución parcial por los impuestos soportados en sus compras.

4ª. El tipo de gravamen aplicado es del 7%. A este tipo también se gravan las primeras entregas de viviendas, si bien se aplica un descuento a los que compren una vivienda por primera vez, descuento que es igual al 2,5% del impuesto pagado en las viviendas valoradas hasta 350.000 dólares, cantidad que declina hasta llegar a un descuento nulo para viviendas valoradas en 450.000 dólares.

5ª. Se aplica un régimen especial simplificado para las pequeñas empresas.

En el área suramericana, once países –Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Costa Rica, Ecuador, Honduras, México, Nicaragua, Panamá y Uruguay– han adoptado un sistema de tributación sobre las ventas que alcanza hasta la última etapa de comercialización o fase minorista, posibilitando todo el mecanismo de deducciones del I.V.A. Algunos países adoptan ciertas características de la técnica del I.V.A. pero no llegan a alcanzar todas las etapas del ciclo de comercialización. Así, los casos del impuesto nacional de Brasil y el de Colombia que gravan principalmente los productos industriales.

La mayor parte de los países han aplicado un solo tipo a las distintas operaciones por simplicidad para el contribuyente y para un más fácil control por parte de la Administración. Se puede concluir que, con la excepción de Brasil, no existen disposiciones que contemplen supuestos de descentralización de este tipo de impuesto.

En Brasil, país de estructura federal, coexisten dos impuestos tipo valor añadido, uno federal y otro en cada uno de los Estados que lo administran y gestionan íntegramente.

La Constitución brasileña de 1988 asigna a la Unión Federal el impuesto sobre productos industrializados (IPI), tributo de carácter indirecto, que grava los productos extranjeros en las aduanas y los productos nacionales a la salida del establecimiento industrial. Este impuesto se corresponde a grandes rasgos con el sistema francés anterior a 1968, estando sometidas a gravamen las operaciones realizadas en la fase de producción. El hecho imponible está constituido por salidas de productos

del establecimiento fabril; desembarco aduanero de productos industrializados y remate o adquisición por licitación de productos industrializados abandonados.

A pesar de que por su nombre y su hecho imponible se podría pensar que se trata de un impuesto sobre las ventas en fase fabricante, su carácter no acumulativo (se deduce el impuesto soportado en las compras) y el concepto amplio de "producto industrializado" (cualquier producto al que se ha modificado la naturaleza o finalidad o aproximación al consumo), lo hacen asimilable a un tipo especial de imposición sobre el valor añadido.

La base imponible es el valor o precio del producto y los tipos de gravamen son muy variados, habiendo productos con un tipo efectivo casi nulo y otros con un tipo efectivo muy elevado.

La gran novedad de la Constitución brasileña de 1988 es la asignación del impuesto sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre la prestación de servicios de transporte y comunicaciones (ICMS) a los gobiernos estatales, si bien éstos deben destinar el 25% de la recaudación a sus respectivos municipios²⁰.

El ICMS es un tributo interno sobre el consumo, de naturaleza real e indirecta, que grava todo el proceso de producción y circulación de mercancías, incluida la energía eléctrica y algunos servicios explícitamente indicados (hostelería). El hecho imponible es la "salida de las mercancías", concepto que cabe entender como equivalente al de "circulación" de las mercancías. Nuevamente, el hecho de ser no acumulativo (el impuesto pagado en las adquisiciones es deducible), lo caracteriza como un tipo de imposición sobre el valor añadido.

La base imponible es el valor o precio de la operación del producto o servicio. Con respecto al anterior impuesto sobre la circulación de mercancías (ICM) al que el ICMS sustituye, implica una ampliación del ámbito de cobertura, incluyendo servicios tales como las comunicaciones, las comisiones por créditos de consumo, electricidad y transporte; también incluye combustible y minerales.

De todas maneras el cambio principal fue otorgar el derecho a los estados para establecer los tipos impositivos estatales por sí mismos y graduarlos de acuerdo con su valoración individual de "esencialidad" de los bienes y servicios. Así, los estados pueden gravar las operaciones intraestatales al 12% (tipo reducido), al 17% (tipo general), y al 25% (tipo incrementado), según la "esencialidad" de cada producto. El grado de

20. En este epígrafe seguimos lo expuesto por Beltran (1992), Arzua (1989) y Tait (1988).

“esencialidad” se fija libremente por cada estado (Arzua, 1989). Esto supone pasar de un tipo de gravamen único en las operaciones interiores (17%) en el antiguo ICM, a tres tipos de gravamen (12%, 17% y 25%) en el actual ICMS.

Los estados también han asumido la competencia para conceder incentivos y beneficios fiscales, facultad antes reservada al gobierno federal. El Senado federal se sigue reservando la capacidad de fijar los tipos de gravamen en las operaciones interestatales y en las operaciones de exportación.

En lo que se refiere a las operaciones interestatales, el anterior tipo de gravamen único del 11% se sustituye por dos tipos impositivos (9% y 12%), que varían en función del destino de las mercancías. El tipo de gravamen en las operaciones de exportación es de un 13%.

Por tanto, el elemento que caracteriza los últimos cambios en el federalismo fiscal brasileño es que existe un movimiento de diferenciación de los tipos de gravamen entre sectores y según el tipo de operaciones, lo que contrasta con la tendencia general a reducir las divergencias en los tipos de gravamen entre sectores y entre países para reducir distorsiones. Con diferentes tipos de gravamen en cada estado y un I.V.A. federal sobre el comercio entre estados, los retos para una correcta gestión administrativa son obvios. Asimismo, subsisten los incentivos que tienen los consumidores de realizar parte de sus compras fuera de las fronteras estatales, ahora agravado por la posibilidad de competencia fiscal entre los diversos estados brasileños.

No podemos dejar de apuntar, que los problemas de articulación de los dos impuestos son complejos fundamentalmente debido a las competencias entre los Estados a pesar de la normativa unificadora. Está en estudio la posibilidad de una reforma profunda para aplicar un I.V.A. como el comunitario y ceder una parte de la recaudación inspirándose en el modelo alemán. Ello ha producido fuerte controversia dado que el ICMS actual representa la casi totalidad de los ingresos de los Estados. Actualmente no existe limitación expresa a que cada Estado pueda establecer impuestos que comporten cargas fiscales trasladables a otras de modo que cada Estado se apropia de un nivel de ingresos que está en relación no con su nivel de consumo de bienes gravados por el ICMS, sino con la circulación de bienes que se producen en su territorio²¹.

21. Un estudio detallado de la experiencia comparada en el tratamiento del I.V.A. en los Estados Federales en Lluch y de la Mata (1982) y Adam y Lacaci (1982).

6. EL IVA Y EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En España, La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), incluye entre los tributos de posible cesión del Estado a las Comunidades Autónomas "*la imposición general sobre las ventas en su fase minorista*" (art. 11.1). Más tarde, la Ley 30/1983, que regula el marco normativo de la cesión de los tributos a las Comunidades Autónomas, en su Disposición Adicional 2.2., exige ley especial para la cesión del rendimiento del IVA en su fase minorista. Pero, hasta EL MOMENTO, no ha existido tal desarrollo normativo, de forma que el modelo de financiación autonómica no ha contemplado aún esta posibilidad.

Por ello, puede afirmarse que la legislación española en vigor sobre la utilización del IVA como instrumento de financiación de las CC.AA, sólo permite su cesión a las Comunidades forales; y que, por lo que respecta a las comunidades de régimen común, en tanto en cuanto no se ponga en marcha el IVA en su fase minorista, o no se cambie la LOFCA, esta figura impositiva no ofrece ningún margen de actuación en cuanto a su posible cesión.

La generalización de la cesión del IVA a todos los gobiernos autonómicos precisaría, como paso previo, alterar la actual redacción del artículo 11.2 de la LOFCA, en el que se establece que no podrán ser objeto de cesión los impuestos sobre la producción o las ventas, salvo la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, excepto los recaudados mediante monopolios fiscales.

6.1. *El IVA. en la LOFCA.*

El artículo cuarto de la LOFCA, incluye los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado, y los recargos que pudieran establecerse sobre los impuestos directos del Estado, entre los recursos de las Comunidades Autónomas.

Los tributos cedidos son los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma, y se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud del precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en ley específica. La cesión de tributos por el Estado podrá hacerse total o parcialmente, según se hubiese

cedido la recaudación correspondiente a la totalidad o a alguno de los hechos imponible. Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo en función del lugar en que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias. Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias su atribución se realizará en función del lugar donde radique el inmueble. No podrán ser cedidos los impuestos estatales sobre la producción o las ventas salvo la imposición sobre las ventas en su fase minorista.

En el caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, 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.

De los anteriores preceptos se desprende que el Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo referente a las ventas en fase minorista, puede ser cedido a las Comunidades Autónomas siempre que medie una ley de cesión.

6.2. El IVA. en los Estatutos de Autonomía y en la Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas.

Si bien los Estatutos de Cataluña y Galicia no prevén nada respecto al IVA., los correspondientes a Andalucía, Asturias, Cantabria, La Rioja, Murcia, Comunidad valenciana, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Baleares, Madrid y Castilla-León establecen, respectivamente, que *“se cede a la Comunidad Autónoma la imposición general sobre las ventas en su fase minorista”*. Procede recordar aquí que los Estatutos de Autonomía tienen el carácter de Leyes Orgánicas y que son, por tanto, del mismo rango que la LOFCA. En los Estatutos ya se establece, como no potestativa, la posibilidad de cesión de la imposición sobre ventas en su fase minorista.

La Ley específica de cesión de tributos a Cataluña, Ley 41/1981 de 28 de Octubre, relativa a Cesión de Tributos a la Generalitat de Cataluña, establece, en su disposición adicional segunda, dos, que *“Se regulará mediante Ley especial tramitada por el mismo procedimiento que la presente la cesión del rendimiento en Cataluña, que corresponda al Impuesto sobre el Valor Añadido en su fase de gravamen sobre las ventas al por menor u otros impuestos sobre las ventas en la misma fase, cuando se establezcan dichas figuras impositivas”*.

El contenido de la disposición adicional segunda de la posterior Ley 30/1983, de 28 de Diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, es un trasunto del correspondiente a la Ley de Cesión de Cataluña y establece preceptivamente la cesión del IVA. en su fase minorista.

Por todo ello puede afirmarse el carácter obligatorio de la cesión del IVA. en fase minorista, en el momento de su puesta en escena, a las Comunidades Autónomas de régimen común, sin otro requisito que la promulgación de una ley de cesión de tal tributo.

El tratamiento del IVA en las Comunidades forales es diametralmente opuesto al que se somete en las Comunidades de régimen común. En virtud de los regímenes de concierto y convenio económico, las diputaciones forales del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra gestionan por sí mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido en su modalidad de operaciones interiores, siempre que los hechos imponible se realizan en dichos territorios. Cabe señalar que el modelo de Concierto o Convenio Económico se caracteriza por una extremada limitación en la capacidad normativa de las instituciones forales junto con una amplia (casi total) facultad otorgada a éstas en las competencias administrativas de gestión.

7. POSIBLES ALTERNATIVAS DE UTILIZACIÓN DEL IVA EN LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Dado que como ya se ha puesto de manifiesto, para las comunidades de régimen común, en tanto en cuanto no se ponga en marcha el IVA en su fase minorista, o no se cambie la LOFCA, esta figura impositiva no ofrece, en cuanto a su cesión, ningún margen de actuación, en este apartado vamos a analizar los principales problemas que se podrían plantear con las dos opciones alternativas que ofrecerían una solución -lo más parecida posible a tal cesión. Nos referimos, por un lado, a la posibilidad de generalizar la cesión del IVA a todas las comunidades autónomas, -lo que conllevaría un cambio sustancial en la LOFCA-, así como a una posible asignación territorial del total, o de parte, de su recaudación -lo que llevaría aparejado una interpretación de la LOFCA similar a la realizada para aprobar la cesión del 15% de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-.

Los aspectos relacionados con la cesión del IVA en su fase minorista se abordan más adelante.

7.1. La cesión del IVA a las Comunidades Autónomas de régimen común

La generalización de la cesión del IVA a todos los gobiernos autonómicos en España precisaría, como paso previo, alterar la actual redacción del artículo 11.2 de la LOFCA, en el que se establece que no podrán ser objeto de cesión los impuestos sobre la producción o las ventas, salvo la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, excepto los recaudados mediante monopolios fiscales.

En el caso de que se reformase la LOFCA y se permitiera la cesión generalizada del IVA, nos encontraríamos, a la hora de articular tal cesión, con una serie de problemas que podríamos agrupar en dos bloques: problemas derivados de la propia estructura del impuesto y problemas administrativos.

Los primeros provienen del hecho de que aunque el IVA es un impuesto que grava el consumo, su recaudación se obtiene mediante el fraccionamiento de la carga a lo largo de todo el proceso de producción y comercialización. Por tanto, es un gravamen cuya imputación territorial plantea diversas dificultades, principalmente por dos razones:

- a) El IVA sigue el criterio de devengo territorial en origen mientras que la carga tributaria se soporta en destino.
- b) La base del impuesto no coincide con el valor añadido económico al existir exenciones y deducciones inmediatas de la carga repercutida en la adquisición de bienes de inversión²².

Se puede afirmar, por tanto, que la cesión del IVA requeriría establecer medidas compensatorias de los desequilibrios financieros que se producirían, ya que si se pretendiera una distribución completa de la recaudación del tributo, la totalidad de la misma debería atribuirse a la Comunidad en la que tiene lugar el consumo, lo que exigiría la existencia de un organismo que estableciera un sistema de distribución territorial que registrase el conjunto de las deducciones efectuadas en cada territorio²³.

El segundo grupo de problemas se suscita en el ámbito de la administración del IVA. Obviamente la cesión de este impuesto, conlleva la asunción por parte de las Comunidades Autónomas de todos los aspectos

22. Sobre este tema ver el apartado 4.3 del capítulo I, de Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1995).

23. Esta situación es la que acontecerá en la Unión Europea en 1997, cuando termine el actual régimen transitorio del IVA, si efectivamente comienza a funcionar el principio de origen en el IVA.

tos concernientes a la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA, con la consiguiente quiebra de las economías de escala que presenta una administración única. Por su parte, los sujetos pasivos tendrían que mantener relaciones con distintas y diversas administraciones tributarias, con lo que ello puede suponer de incremento de la presión fiscal indirecta.

En la actualidad, dado que el desarrollo cultural y técnico pueden permitir hacer frente y colmar ambos tipos de problemas²⁴, la cuestión radicaría en la realización de un análisis pormenorizado de los costes y beneficios que supondría el optar por la vía de la cesión, y en base a ello adoptar la opción política que se considerase oportuna. En el caso de que se optase por la cesión del IVA, al lado de la ventaja que supone la facilidad administrativa de su puesta en marcha, dada la actual configuración de la Administración tributaria en nuestro país, subsistirían una serie de inconvenientes que, siguiendo a Pla y Villarreal (1991), podemos agrupar como sigue:

- La recaudación se produce en el territorio del domicilio fiscal de la empresa, mientras que el devengo (el lugar en que se produce la transacción) puede corresponder a otro territorio.
- Existe un claro problema de exportación impositiva, dado que el impuesto se traslada a lo largo de la cadena hasta el consumidor final residente en otras Comunidades.
- Establece importantes desequilibrios territoriales en la financiación, ya que las regiones que concentran una mayor actividad productiva recaudan proporcionalmente más impuestos, con lo que se hace necesario el establecimiento de un importante sistema de nivelación tributaria.
- La inexistencia de la fase minorista en el comercio puede agudizar los efectos señalados en los apartados anteriores como consecuencia de la aplicación del recargo de equivalencia.

7.2. Distribución territorial de la recaudación del IVA.

No obstante, en el caso de que los costes de la cesión resultasen demasiado elevados, podría pensarse en proponer que la gestión del impuesto se llevase a cabo por una única administración –en nuestro caso la agencia tributaria– y posteriormente se repartiese el producto de la recaudación entre los diferentes niveles de gobierno.

24. Los problemas no serían mucho mayores que los producidos por la aplicación del Convenio o del Concierto con las Comunidades forales.

La distribución territorial de la recaudación total, o de parte de la misma, entre las distintas Comunidades Autónomas, supone asignar a las mismas, como financiación incondicional propia, una porción territorializada del producto del IVA. Indudablemente tal asignación habrá de llevarse a cabo, mediante el empleo de alguna variable o conjunto de ellas, relacionadas con el consumo final en cada uno de los territorios considerados.

En principio, tanto la cesión como la distribución de la recaudación [Pla y Villarreal (1991)], reúnen las características de automatismo y flexibilidad necesarias para garantizar la financiación autonómica, aunque una y otra tienen ventajas e inconvenientes.

La imputación cuenta en su haber con una serie de ventajas frente a la cesión, entre las que destacan el que elimina los problemas de exportación impositiva, cualquiera que sea el método elegido para la gestión y recaudación del impuesto; que permite integrar un mecanismo de nivelación fiscal horizontal; y, que permite igualmente graduar el porcentaje de recaudación total a ceder a las CC.AA. como financiación propia.

Los inconvenientes que aparecen frente a estas ventajas se centran básicamente en las dificultades que entraña el fijar los indicadores de distribución, en la pérdida de la relación entre consumo y provisión de bienes, y en la posible pérdida del incentivo recaudatorio para las CC.AA.

En general, la imputación territorial podría hacerse utilizando tres grandes criterios:

a) El valor añadido territorial. La utilización de este criterio se justifica si se considera beneficiarios de los servicios a quienes realizan las actividades productivas y, por tanto, cada colectividad debe recaudar el importe correspondiente a la actividad productiva que ha tenido lugar en su territorio.

El problema de exportación desaparece, puesto que el consumidor final de otra colectividad paga entre sus impuestos los servicios públicos incorporados al producto, y no los que recibe directamente como ciudadano.

La imputación territorial utilizando este criterio ofrecería resultados distintos a los recaudatorios, debido a que la recaudación no se lleva a cabo teniendo en cuenta la localización de la actividad productiva sino el domicilio fiscal de la empresa que la desarrolla. No obstante, los desequilibrios financieros territoriales aplicando el criterio en sentido estricto son importantes, dada la concentración territorial de las actividades productivas.

b) El consumo territorial. La imputación de acuerdo con un indicador de consumo estaría justificada si consideramos a los consumidores fina-

les como beneficiarios de los servicios públicos. En este caso nos encontramos con la posibilidad de distintos índices de imputación, relacionados con el nivel de consumo familiar, así como con la elección de distintas alternativas en cuanto a la parte del producto total del impuesto a imputar, que van desde imputar la parte de IVA estimada en relación a la fase minorista a imputar la totalidad del IVA recaudado.

Un problema que complica la utilización de un indicador de consumo es la existencia de tipos diferenciales, que obligan a ajustar el cálculo en función de los consumos de los distintos tipos que tienen lugar en un territorio²⁵.

c) La población. En este caso, suponemos que todos los individuos, independientemente, de su capacidad de llevar a cabo actividades productivas o de consumo, son los beneficiarios de los servicios públicos. En este caso, la distribución territorial del producto total o parcial del IVA contribuiría tanto a los objetivos de suficiencia y autonomía, como a los de equidad.

8. LA CESIÓN DE LA FASE MINORISTA DEL IVA A LAS CCAA

El análisis de la cesión de la fase minorista del IVA a la Comunidades Autónomas de régimen común suscita tres grandes grupos de preocupaciones, que serán abordadas en los siguientes apartados.

En primer término, se hace necesario tratar de precisar qué abarca la fase minorista en este impuesto y cuál es el rendimiento cedible, tanto desde un punto de vista conceptual e intuitivo, como sobre todo, desde una perspectiva práctica.

En segundo lugar, sería imprescindible concretar la delimitación territorial de la cesión, esto es, tratar de establecer los criterios más adecuados con objeto de atribuir la cesión de la fase minorista del IVA entre las diversas Comunidades Autónomas de régimen común.

Finalmente, se hace necesario descender al análisis concreto de algunos problemas especiales que, a la luz de la regulación legal vigente, podrían suscitarse en el proceso en cuestión; frente a los cuales deberían proponerse modificaciones del marco legal, especialmente en materia de regímenes especiales del IVA.

25. Más adelante recogemos las principales cifras que se pueden utilizar para proceder a la territorialización de la recaudación del IVA en España.

8.1. *Ámbito de aplicación de la cesión de la fase minorista del IVA.*

Como ya se ha señalado en apartados anteriores, la posibilidad establecida en el art. 11 de la LOFCA de cesión de la imposición general sobre las ventas en su fase minorista, recogida más tarde por los Estatutos de las CCAA en régimen común y por la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las CCAA, requiere una precisión legal mediante ley especial. La propia Ley del IVA (Ley 37/1992) no entra en esta cuestión, ya que la única alusión que realiza sobre este tema es la contenida en el art. 2.º uno, referido a las normas aplicables, en el que se señala que *“El impuesto se exigirá de acuerdo a las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra”*.

Desde una perspectiva intuitiva [Beltrán (1992)], cabe imaginar que la fase minorista del IVA integra todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas hacia el consumidor final por un sujeto pasivo sometido al citado impuesto, así como las importaciones de bienes para uso y consumo propio y particular del importador. Desde este planteamiento, lo que califica una operación gravada como minorista, es el hecho de que el comprador sea un consumidor final. Por tanto, las operaciones susceptibles de cesión serían aquellas efectuadas a consumidores finales. De esta manera, cabe entender que el rendimiento cedido sería, a nivel teórico, el producto del tipo de gravamen aplicable en las operaciones minoristas multiplicado por el consumo imputable a esa fase, este último obtenido por la diferencia entre el valor añadido generado en la fase minorista menos la formación bruta de capital efectuada en aquella fase, dada la naturaleza tipo consumo del IVA en vigor:

$$\text{IVA minorista} = t \times [\text{VA}_{\text{minorista}} - \text{FBC}_{\text{minorista}}]$$

donde t es el tipo de gravamen devengado en la operación minorista y FBC es la formación bruta de capital.

En las importaciones de bienes para uso y consumo propio y particular del importador, la inexistencia de un valor añadido minorista generado en el territorio, así como la no sujeción al impuesto de las adquisiciones con tal fin²⁶ procedentes de otro país comunitario desde la entrada en vigor de la nueva (1 de enero de 1993), hacen recomendable excluir este tipo de operaciones del ámbito de la cesión.

26. Si las realizase para afectar los bienes a la actividad empresarial o profesional estaríamos en presencia de una Adquisición intracomunitaria de bienes, que económicamente es una importación.

Desde un punto de vista práctico, y a pesar de que en teoría la fase minorista debería ser definida atendiendo al hecho de que el destinatario de la operación fuera un consumidor final, habrían de considerarse como objeto de cesión todas las operaciones interiores realizadas por los sujetos pasivos minoristas, con independencia de la naturaleza minorista o no de las mismas. En cualquier caso, la Ley debería determinar que un sujeto pasivo es minorista cuando la mayor parte de su volumen de operaciones se efectúa a consumidores finales, sin perjuicio de que se pudieran plantear casos singulares, como son el sector eléctrico y el sector de los transportes.

Desde esta perspectiva, lo que calificaría a una operación como minorista sería el hecho de que el vendedor efectuara la mayor parte de sus ventas a consumidores finales. Es decir, que en lugar de cederse hechos imposibles (criterio objetivo) se cederían sujetos pasivos (criterio subjetivo).

El argumento que justifica esta desviación del rigor teórico es el de evitar el aumento de los costos de cumplimentación que supondría la aplicación del criterio objetivo [Beltrán (1992)]. En efecto, aquellos sujetos pasivos que realizan operaciones mixtas (parte con consumidores finales y parte con otros sujetos pasivos), tendrían que distinguir -bajo una aplicación rigurosa del criterio objetivo- entre ambos tipos de operaciones y efectuar declaraciones tributarias a la respectiva Comunidad Autónoma por la parte de sus operaciones destinadas a consumo final, y además seguir efectuando declaraciones tributarias a la Administración Central del Estado, por la parte de sus operaciones destinadas a consumo intermedio. En cambio, bajo el criterio subjetivo, cada sujeto pasivo se relacionaría únicamente con un nivel de administración tributaria. El inconveniente de la aplicación del criterio subjetivo es que permitiría ingresar en la administración tributaria del Estado, ingresos provenientes de las actividades minoristas de sujetos pasivos considerados como mayoristas y, al mismo tiempo, permitiría ingresar en las administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas ingresos provenientes de las actividades no minoristas de sujetos pasivos considerados como minoristas.

Sin embargo, en el caso de que se produjera un sesgo en favor de una de las partes, éste podría ser compensado a través de un ajuste en las subvenciones incondicionadas, a las que sustituiría la cesión de la recaudación en concepto de la fase minorista del IVA.

Por tanto, desde un punto de vista práctico, el rendimiento cedido debería ser el producto del tipo de gravamen aplicable a las operaciones efectuadas por los sujetos pasivos minoristas multiplicado por el consumo imputable a esta fase, obtenido este último de la diferencia entre el

valor añadido generado por los sujetos pasivos minoristas menos la formación bruta de capital -dada la naturaleza del IVA tipo consumo- efectuada por éstos.

8.2. Delimitación territorial de la cesión y de las operaciones susceptibles de cesión

Los criterios para atribuir la cesión entre las diversas comunidades autónomas deben venir marcados por lo que regula la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. Del contenido del art. 10.4 de esta Ley, se deducen dos criterios orientativos al respecto:

En general, en los tributos que graven el consumo, la atribución a las Comunidades Autónomas se tiene que hacer en función del lugar en que el vendedor realice la operación mediante establecimientos, locales o agencias.

En el caso de operaciones inmobiliarias, el criterio anterior es sustituido por la atribución a las Comunidades Autónomas en función del lugar donde radique el bien inmueble.

Según esto, en un principio, el criterio delimitador debería ser el lugar donde se realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios, considerando que las mismas se realicen -en el caso general- desde donde "el vendedor realice la operación mediante establecimientos, locales o agencias" y, en el caso de operaciones inmobiliarias, "en función del lugar donde radique el bien inmueble".

Estos criterios de localización comportan un incremento de los costos de cumplimiento por parte de los sujetos pasivos que hayan de tributar a diversas administraciones tributarias, como consecuencia de tener establecimientos, locales o agencias y/o bien realizar operaciones inmobiliarias en más de una Comunidad Autónoma a la que se le haya cedido la fase minorista del IVA. Por ello, podría resultar conveniente simplificar los criterios de atribución que señala la LOFCA, siguiendo, por ejemplo, los precedentes forales.

En efecto, el Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio Económico con Navarra señalan unos criterios de atribución que, convenientemente adaptados al caso de la cesión de la fase minorista del IVA a las diversas Comunidades Autónomas, serían los siguientes:

Los sujetos pasivos minoristas que operan exclusivamente en el territorio de una Comunidad Autónoma tributan íntegramente a la administración tributaria de aquella Comunidad Autónoma. Lo cual sigue estrictamente el criterio de la LOFCA.

Cuando un sujeto pasivo minorista opera en territorio de diversas Comunidades Autónomas, tributa a las diversas administraciones de las

Comunidades Autónomas en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, lo que se determina según el lugar donde se realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Criterio que sigue la idea de la LOFCA, aunque los procedimientos de determinación del lugar donde se realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios son más casuísticos en las leyes que regulan los regímenes forales (dado que se trata de la cesión de todo el IVA en operaciones interiores). A efectos de la cesión de la fase minorista, se consideran preferibles los puntos de conexión señalados en la LOFCA (lugar desde el cual el sujeto pasivo realiza las operaciones y lugar donde radica el inmueble).

Las operaciones efectuadas por sujetos pasivos minoristas con un volumen total de operaciones que el año anterior no hubiera excedido de 300 millones de pesetas tributan, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar en el que se efectúen las operaciones, en la administración donde radica el domicilio fiscal del sujeto pasivo. Este no es un criterio contemplado en la LOFCA.

La aplicación de este criterio en la cesión de la fase minorista del IVA permitiría evitar para la gran mayoría de los sujetos pasivos minoristas –pequeñas y medianas empresas (PYMES)– el incremento de costos de cumplimiento que representa la aplicación estricta de lo que señala la LOFCA.

Adicionalmente, para evitar fraudes –especialmente en el caso de que alguna Comunidad Autónoma implantase algún recargo– sería necesario sustituir el criterio del “domicilio fiscal” por el del “territorio donde están ubicado los establecimientos, locales o agencias desde donde se realizan la mayor parte de las operaciones gravadas”. Con esto se evitaría que algunas empresas trasladasen el domicilio fiscal con el objetivo de favorecerse de una administración autonómica menos estricta en el cumplimiento de las legislación fiscal o para eludir el recargo autonómico que hipotéticamente pudiera implantarse.

En resumen, los criterios para atribuir la cesión de la fase minorista del IVA entre las diversas Comunidades Autónomas podrían ser los siguientes:

1. Las operaciones efectuadas por sujetos pasivos minoristas con un volumen total de operaciones, que el año anterior no hubieran superado los 300 millones de pesetas²⁷ deberían tributar –por el volumen total de operaciones– a la administración donde radican los establecimientos, lo-

27. O cualquier otra cifra que se considerase razonable.

cales o agencias desde donde se realizan la mayor parte de las operaciones gravadas.

2. En general, las operaciones efectuadas por sujetos pasivos minoristas con un volumen total de operaciones, que el año anterior hubieran superado el volumen de ventas estipulado, deberían tributar en función del lugar (establecimiento, local o agencia) desde donde el sujeto pasivo realiza la operación.

3. En particular, las operaciones inmobiliarias efectuadas por sujetos pasivos minoristas con un volumen total de operaciones que el año anterior hubieran superado los 300 millones de pesetas deberían tributar en función del lugar donde radica el inmueble.

8.3. Principales problemas que plantea la cesión.

El principal problema que desde el punto de vista de la realidad legal española actual plantea la posible cesión es que la normativa en vigor no comprende ningún régimen especial minorista, que regule específicamente esta fase.

De la misma forma que en el resto de Estados miembros de la Unión Europea, los diferentes regímenes de tributación establecidos -general o especiales- se han creado en función del volumen de operaciones del sujeto pasivo (grandes empresas o PYMEs) o del sector económico específico en el que éste opera (agrario, agencias de viaje, etc.), pero sin tener en cuenta la naturaleza minorista o no de los mismos (una excepción son los regímenes especiales del comercio minorista).

Por tanto, para conocer detalladamente la regulación fiscal de la fase minorista se deben tener en cuenta todos los regímenes especiales existentes, con excepción del régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca, al que no se puede acoger ningún sujeto pasivo minorista. En concreto, la ley del impuesto (Ley 37/1992) y el Reglamento del mismo (R.D. 1811/1992), establecían un régimen general y seis especiales, que fueron reducidos a cinco por ley 42/1994, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

Los regímenes especiales son:

1. El régimen simplificado.
2. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
3. El régimen especial de los bienes usados de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
4. El régimen especial de las agencias de viaje.
5. Los regímenes especiales del comercio minorista.

La aplicación de estos regímenes especiales parece rechazable desde un punto de vista teórico, dado que rompe la neutralidad del impuesto, al poder ser la carga tributaria soportada por los sujetos pasivos acogidos a los mismos diferente a la que soportarían de estar acogidos al régimen general. Sin embargo, razones de índole práctica y administrativa, suelen finalmente aconsejar su mantenimiento, de cara sobre todo a reducir los costes de cumplimentación y administrativos de un gran número de contribuyentes con un nivel de aportación fiscal bastante reducida. Es por ello que la Comisión Europea sigue aceptando de forma transitoria la existencia de tales regímenes.

La pervivencia, supuestamente transitoria, de los regímenes especiales podría condicionar una posible cesión del IVA en su fase minorista a las Comunidades Autónomas.

El régimen especial simplificado se encuentra previsto en el artículo 24.1 de la Sexta Directiva Comunitaria, y ha sido potenciado en la última regulación legal española de este impuesto, al conectarlo con la modalidad de índices, módulos y signos de la estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Tal y como se encuentra configurado en la actualidad, este régimen comprende sujetos pasivos que se dedican prioritariamente a la prestación de servicios en la fase minorista (bares, restaurantes, etc.); por tanto, parece susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas.

La pervivencia de los dos regímenes especiales posibles para el comercio minorista, no parece contar con ningún tipo de justificación teórica; y desde, un punto de vista práctico, su necesidad no parece más justificada que para otras pequeñas y medianas empresas. En concreto, por lo que respecta al régimen del recargo de equivalencia, hay diversas razones que desaconsejan su mantenimiento, algunas de las cuales condicionarían una posible cesión de este tributo en su fase minorista. Ante todo, es un régimen que traslada la carga administrativa del gravamen desde los comerciantes minoristas hasta los mayoristas, quienes deberán tributar por dos regímenes: el propio y el del recargo de equivalencia. Por ello, si el impuesto se cediese a las Comunidades Autónomas, los mayoristas tendrían que relacionarse con administraciones tributarias de niveles diferentes. Además, el régimen en cuestión impide llevar a cabo el tan deseable control cruzado entre las declaraciones de los sujetos pasivos de las diversas fases del proceso de producción y distribución, e incluso, se argumenta que la discriminación que introduce entre personas físicas y jurídicas puede provocar distorsiones en la competencia. Finalmente, el régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles,

discrimina en contra de los sujetos pasivos acogidos al mismo, frente a los comerciantes sometidos al régimen simplificado, sobre todo en virtud de la complejidad de sus cálculos.

Por tanto, parece recomendable que se aplique a los comerciantes minoristas el mismo régimen que al resto de los sectores económicos, diferenciando, si acaso, en función del volumen de operaciones, en general o especial simplificado.

Por lo que respecta al régimen especial de las agencias de viaje, cuya existencia es exigida por la Sexta Directiva Comunitaria, no se permite la renuncia al mismo por parte de los afectados. El tratamiento legal de este régimen, al definir la base imponible (art. 145 LIVA) como el margen bruto de las agencias, lo configura con la misma estructura técnico fiscal que el general, centrada en la aplicación del impuesto a través de la técnica de deducción de cuota sobre cuota, con lo que la cesión de todos aquellos sujetos pasivos cuyos servicios sean mayoritariamente destinados a consumidores finales no tiene que plantear problemas, al menos mayores a los que suponga la cesión de los sujetos pasivos acogidos al régimen general.

Finalmente, el nuevo régimen especial de los bienes usados y de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, creado en la Ley 42/1994 por unión de dos anteriormente existentes, es opcional para los sujetos pasivos, en cumplimiento de lo previsto en el art. 32 de la Sexta Directiva. Por las mismas razones que el caso anterior, su método de aplicación no plantea problemas especiales para su cesión, por lo que serían susceptibles de ser cedidos todos los sujetos pasivos que realicen estas operaciones con destino mayoritario a consumidores finales.

9. A MODO DE CONCLUSIÓN

Tras este breve recorrido sobre algunas vicisitudes que acechan al sistema de financiación autonómico, podría concluirse que, tanto por razones de suficiencia, como de armonización fiscal (infra y supranacional), de política económica, de gestión administrativa, de eficiencia, como de equidad horizontal, parece escasamente viable que el I.V.A. se configure como tributo propio de las Comunidades Autónomas, ya que nos parece que ello no haría más que reproducir dentro de España los problemas con los que se enfrenta actualmente la Unión Europea o multiplicar los planteados en las comunidades forales.

Cuando pasamos a considerar los aspectos de su posible cesión, se pueden diferenciar dos modalidades, cesión total o cesión parcial del I.V.A.

Aparte del imperativo legal establecido en la LOFCA, el principal problema que plantea la cesión total del impuesto viene de la mano del hecho de que no se cumple el principio de recaudación local. Ahora bien, puesto que la modalidad de I.V.A. vigente en nuestro país pretende gravar el consumo, podría establecerse una caja única para todas las CC.AA. de régimen común, cuya recaudación se repartiría entre tales CC.AA. en función de su consumo relativo, toda vez que la carga final sobre el consumo debe ser, desde el punto de vista teórico, independiente del número de fases por las que atraviese cada producto. Evidentemente, sería preciso conocer cuál es la estructura del consumo de las CC.AA., delimitando las categorías de consumos sometidos a imposición diferenciada. De otro lado, haría falta practicar los ajustes pertinentes en relación a las transacciones efectuadas con las CC. AA. de régimen foral.

Otros inconvenientes para esta alternativa, también discutidos, son la necesidad de establecer un mecanismo para retornar a la Hacienda Central los excedentes sobre la financiación de los servicios transferidos a la CC.AA.; los problemas de coordinación de las Administraciones gestoras territorializadas, y la pérdida para la Hacienda Central de un instrumento fundamental para la gestión e inspección de los impuestos sobre la renta. Estos argumentos, salvo el imperativo legal antes mencionado, aún siendo muy importantes, no parecen determinantes. Así, por ejemplo, el mencionado en tercer lugar podría utilizarse para justificar la inconveniencia de la cesión del impuesto sobre el patrimonio neto, el cuál hoy día se concibe primordialmente como un instrumento coadyuvador de la gestión y control del impuesto sobre la renta.

Pasando a la posible cesión del I.V.A. en su fase minorista, cabe recordar que el artículo 11.1.d) de la LOFCA, así como diversos Estatutos de Autonomía, prevén la cesión de la imposición general sobre ventas en su fase minorista. Esta cesión plantearía inconvenientes desde la óptica de los problemas de gestión que surgirían como consecuencia de la disociación de tareas concernientes a fases distintas de un mismo impuesto en un mismo territorio entre Administraciones Públicas diferentes. Por otro lado, mientras persista la aplicación del actual régimen especial de recargo de equivalencia resulta imposible territorializar la recaudación del I.V.A. en su fase minorista. Hay que reconocer que, de llevarse a cabo dicha territorialización, se introduciría un indiscutible coste indirecto para los sujetos pasivos obligados a recaudar el recargo de equivalencia. Ahora bien, una vez establecido el régimen general en el comercio minorista, se considera que habría que estudiar la forma en que la cesión podría hacerse operativa en cumplimiento de lo reglado en la LOFCA y en los Esta-

tutos de Autonomía de diversas Comunidades Autónomas o, por el contrario, cambiar la actual normativa legal. Con la cesión se conseguiría interesar plenamente en la administración del impuesto a la Hacienda autonómica, hecho que se considera fundamental para una eficaz gestión del I.V.A. No obstante, lo anterior no dejaría de plantear importantes problemas en la vertiente de la administración y la gestión del impuesto.

Para el caso de nuestro país²⁸, visto lo ofrecido tanto por la teoría del federalismo fiscal, como por la experiencia comparada²⁹, estaríamos tentados de proponer la utilización del I.V.A. a semejanza de lo que se hace en Alemania. Lo anterior se podría articular, territorializando un porcentaje de la recaudación global del I.V.A. en función de un criterio objetivo, cual es, la población, el consumo territorial o en su caso, alguna media ponderada de ambos indicadores, y restando estas cantidades de las correspondientes a la participación en ingresos del Estado, al igual que se hace con el 15% de la cuota líquida del I.R.P.F. De esta forma se soslayarían y/o se atenuarían muchos de los problemas de administración y gestión más arriba aludidos, a la vez que se compensaría el efecto discriminatorio sobre la autonomía financiera que genera la aludida cesión del 15% del I.R.P.F.

Con relación a los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y el Tabaco podría proponerse la cesión de su recaudación, territorializada en función del consumo de los bienes sometidos a gravamen. Mientras que, tanto el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte como la distribución territorial según el volumen de ventas de los ingresos por Loterías del Estado, podrían coadyuvar a incrementar, en cierta medida, la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

28. En Sánchez Maldonado, J. y Gómez Sala, J.S. (1995) hemos llevado a cabo una minuciosa evaluación empírica de las consecuencias financieras que se derivarían de la cesión del IVA en fase minorista, de la cesión de la recaudación territorializada de los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y sobre el Tabaco, de la cesión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y de la distribución territorial de los ingresos por Loterías del Estado, sobre el actual sistema español de financiación de las Comunidades Autónomas.
29. Para un detallado análisis de la misma ver el capítulo segundo de Sánchez Maldonado y Gómez Sala (1995).

BIBLIOGRAFÍA

- Arzua, H. (1989): "Os impostos na Constituição de 1988", Conferencia pronunciada en el 43º Congreso de la Asociación Fiscal Internacional, Academia Brasileira de Direito Tributário, Sao Paulo. Tomado de Beltran (1992).
- Bayoumi, T. y Masson, P. (1991): "Fiscal flows in the United States and Canada: Lessons for monetary union in Europe", *document de travail*, FMI.
- Beltran, R. (1991): *La Cessio de la fase minorista de L'Impost sobre el Valor Afegit a la Generalitat de Catalunya*, Tesis Doctoral, Barcelona, mimeo.
- Beltran, R. (1992): "La cesión de la fase minorista del Impuesto sobre el Valor Añadido. el caso de Cataluña", *Hacienda Pública Española*, monográfico 1/1992.
- Berglas, E. (1981): "Harmonization of commodity taxes: destination, origin and restricted origin principles", *Journal of Public Economics*, vol. 16, pp. 377-87.
- Biehl, D. y Ungar, P. (1991): "La distribución de la renta y el sistema de transferencias intergubernamentales en la República Federal de Alemania", *Hacienda Pública Española*, nº 118.
- Bird, R. (1986): "Federal Finance in Comparative Perspective", *Canadian Tax Foundation*, Toronto.
- Bosch-Domenech, A. y Escribano, C. (1988): "Las necesidades de gastos de las Comunidades Autónomas", en A. Bosch-Domenech y otros: *Cinco estudios sobre la financiación autonómica*, I.E.F., Madrid.
- Brandts, J. y López García, M.A. (1994): "La armonización fiscal indirecta en Europa: un panorama desde el análisis económico", *Hacienda Pública Española*, nº 2.
- Break, G.F. (1980): *Financing Government in a Federal System*, Brookings Institution.
- Calsamiglia, X. (1990): "La financiación de las Comunidades Autónomas y el principio de solidaridad", *De Economía Pública*, nº 6, pp. 3-45.
- Calsamiglia, X. et al. (1991): *La financiación de las Comunidades Autónomas: evaluación del sistema actual y criterios para su reforma*, Generalitat de Catalunya, Departament d'Economia i Finances.
- Castells, A. (1992): "Sistemas de subvenciones de nivelación: algunos aspectos teóricos", *Hacienda Pública Española*, nº 118.
- Commission des Communautés Européennes (CEE) (1990): "Marché unique, monnaie unique", *Économie européenne*, nº 44.

- Commission des Communautés Européennes (CEE) (1993): "Les finances publiques de la Communauté dans la perspective de L'UEM", *Economie Européenne*, nº 53.
- Cortecero Montijano, J.A. (1991): "El principio de solidaridad en la financiación de las Comunidades Autónomas", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 5.
- Cortecero Montijano, J.A. (1994): *Seminario sobre el papel del sector público en la actividad económica*, Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autònoms.
- Costello, D. (1993): "Public Finance in federations and unitary States", *European Economy*, nº 5, 1993.
- De Juan, J. L., López, F. y Zurdo, J. (1985): *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- Díaz, C. y otros. (1995): *Una aproximación al coste recaudatorio de la tributación por IVA en origen*, Papeles de Trabajo nº 7, I.E.F. Madrid.
- Fehr, H., Rosenberg, C. y Wiegard, W. (1994): "Should the E.U. Adopt the Origin Principle for VAT after 1997?", *Finanzarchiv*, nº 1.
- García de Enterría, E. (1980): "Estudio Preliminar", en García de Enterría y otros (1980): *La distribución de las competencias económicas entre el poder central y las autonomías territoriales en el Derecho Comparado y en la Constitución española*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- Gómez Sala, J.S.; Molina Morales, A. y Sánchez Maldonado, J. (1991): "Algunas consideraciones sobre la financiación autonómica de la sanidad", *Papeles de Economía Española*, nº 48.
- Goodhart, C. y Smith, S. (1993): "Stabilization", dans "The economics of Community public finance", *European Economy*, Reports and studies, nº 5, 1993.
- Goodman, M. (1988): "Tax Developments, 1987", Tax Memo, nº 74, *Canadian Tax Foundation*, Toronto.
- Goodman, M. (1990): "Tax Developments, 1989", Tax Memo, nº 76, *Canadian Tax Foundation*, Toronto.
- Haufler, A. (1992), "Indirect tax policy in the European Community: an economic analysis", in H.J. Vosgerau (ed.): *European Integration in the World Economy*, Berlin: Springer-Verlag.
- Johnstone, D. (1975): "A Tax Shall be charged", H. M. S. O., Londres.
- King, D. N. (1988): *La Economía de los Gobiernos Multi-Nivel*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Keen, M. (1993), "The welfare economics of tax co-ordination in the European Community: a survey", *Fiscal Studies*, vol. 14, nº 2, pp. 15-36.

- Ladd, H. F. y Yinger, J. (1994): "The Case for Equalizing Aid", *National Tax Journal*, nº 1.
- Lee, C., Pearson, M. and Smith, S. (1988): *Fiscal Harmonisation: An Analysis of the European Commission's Proposals*, Report nº 28, London: Institute for Fiscal Studies.
- Linares, J. y Rodríguez Cativela, E. J. (1984): *El Impuesto sobre el Valor Añadido y las Comunidades Autónomas*. Diputación General de Aragón. Zaragoza.
- Lluch, J. y de la Mata, J. (1982): *El Impuesto sobre el Valor Añadido y el régimen financiero de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, mimeo.
- Lockwood, B., de Meza, D. y Myles, G. (1995): "On the European Union VAT Proposals: The Superiority of Origin over Destination Taxation", *Fiscal Studies*, nº 1.
- López Casanovas, G. (dir) (1992): *Investigació sobre propostes de reforma del sistema de finançament de la sanitat catalana*, Generalitat de Catalunya, Barcelona.
- Luis, F. de y del Arco, L. (1978): *La distribución de los impuestos en una Hacienda Federal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MacDougall (Informe) (1977): *Report of the study group on the role of public finance in European Communities*, Bruselas.
- Ministerio para las Administraciones Públicas. (1994): *Informe Económico-Financiero de las Administraciones Territoriales en 1993*, Madrid.
- Molina, A. y Sánchez Maldonado, J. (1989): "Algunas consideraciones sobre la armonización del IVA en la Comunidad Europea", comunicación presentada al Seminario *Europa como destino de la Economía Española*, El Escorial, mimeo.
- Monasterio, C.; Pérez, F.; Sevilla, J.V. y Solé, J. (1995): *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Oakland, W. H. (1994): "Fiscal Equalization and Empty Box?", *National Tax Journal*, nº 1.
- Oates, W.E. (1977): *Federalismo Fiscal*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.
- Oates, W.E. (1991a): *Studies in Fiscal Federalisms*, Ed. Edward Elgar.
- Oates, W.E. (1991b): "On the Nature and Measurement of Fiscal Illusion: A Survey", en Oates, W.E. (1991a).
- O.C.D.E. (1994): *Revenue Statistics of OECD Member Countries*, París.
- Pedros, A. (1989): "Una aproximació comparativa al sistema de concerts econòmics en relació al sistema de finançament de règim comú",

- en Bosch y otros: *Les finances de les comunitats autònomes: L'experiència de Catalunya*, Institut d'Estudis Autònomic, Generalitat de Catalunya, Barcelona.
- Pérez, F. (1991a): "La inestabilidad del sistema de financiación autonómica", *De Economía Pública*, nº 12, pp. 161-184.
- Pérez, F. (1991b): "Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas", *Palau* 14, nº 15.
- Pisani-Ferry, J.; Italianer, A. y Lescure, R. (1993): "Stabilization properties of budgetary systems: a simulation analysis", en *The economics of Community public finance*, European Economy, Reports and studies, nº 5, 1993.
- Pla, M.A. y Villarreal, E. (1991): "Financiación de las Comunidades Autónomas: Desarrollo de modelos alternativos", *Palau* 14, nº 13.
- Reschousky, A. (1994): "Fiscal Equalization and School Finance", *National Tax Journal*, nº 1.
- Sachs, J. y Sala-i-Martin, X. (1990): *Federal fiscal policy and optimum currency areas*, mimeo, Harvard University.
- Sánchez Maldonado, J. (1984): "Los efectos económicos de los impuestos indirectos sobre la demanda agregada", *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 14.
- Sánchez Maldonado, J. (1986): *Los efectos económicos y financieros del IVA sobre la Hacienda y la Economía Andaluza*, Consejería de Hacienda, Junta de Andalucía.
- Sánchez Maldonado, J. (dir) (1990): *La financiación del gasto sanitario*, Junta de Andalucía, Sevilla, Mimeo.
- Sánchez Maldonado, J. (1992): "La propuesta andaluza de reforma de la financiación territorial de la sanidad" en *Seminario sobre la distribución entre las CC.AA. de los recursos públicos de la sanidad*, Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autònomic.
- Sánchez Maldonado, J. (1993): "La financiación de las transferencias sanitarias: situación actual y propuestas de reformas", Comunicación presentada a las Jornadas sobre Haciendas Territoriales y Corresponsabilidad Fiscal, Santiago de Compostela.
- Sánchez Maldonado, J. y Gómez Sala, J.S. (1995): *La imposición sobre el consumo y la financiación de las Comunidades Autónomas a la luz de la Teoría de la Hacienda Pública y del derecho comparado: Especial referencia al IVA*, Consejería de Economía y Hacienda, Junta de Andalucía, mimeo.
- Sánchez Maldonado, J. y Gómez Sala, J.S. (1996): "La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica", *Papeles de Economía Española*, en prensa.

- Sanfrutos Velázquez, N. (1991): "La financiación de los servicios regionales de salud: Problemas y posibles soluciones", *Gaceta Sanitaria*, nº 26, vol. 5.
- Stern, K. (1977): *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland. I. Grundbegriffe und Grundlagen des Staatsrechts, Strukturprinzipien der Verfassung*, Munich.
- Tait, A. (1988): *Value Added Tax: international practice and problems*, International Monetary Found, Washington.
- Von Hagen, J. (1991): *Fiscal arrangements in a monetary union: evidence from the USA*, document of discussion nº 58, Indiana University School of Business.
- Whalley, J. (1979), "Uniform domestic tax rates, trade distortions and economic integration", *Journal of Public Economics*, vol. 11.

Recibido, Julio 1996; Aceptado, Septiembre 1996.