



FUNDACION BBV

Ignacio Zubiri Oria  
Mercedes Vallejo Escudero

# UN ANALISIS METODOLOGICO Y EMPIRICO DEL SISTEMA DE CUPO



En este trabajo se estudian las características de los sistemas forales y se compara la capacidad financiera a que dan lugar con la que tienen las CC.AA. de régimen común. El marco de referencia básico, aunque no exclusivo, es el sistema foral vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) y los resultados del quinquenio 1987-1991.

Tras argumentar que la justificación de los sistemas forales está, no en razones económicas, sino históricas y políticas, el trabajo comienza analizando la fiscalidad en los Territorios Forales. Hecho este análisis, pasa a ocuparse de los flujos financieros entre el Estado y los Territorios Forales, donde hace especial hincapié en el cupo, como el más importante de los flujos de transferencias.

En cuanto a la capacidad financiera, el trabajo pone de manifiesto que los sistemas forales producen una capacidad financiera bastante más elevada que la alcanzable con el sistema común.

Finalmente se establece que si bien la generalización de un sistema foral como el de la CAPV produciría ganancias a todas las CC.AA. (excepto Extremadura y Andalucía) es inviable desde un punto de vista financiero porque reduciría sustancialmente los recursos del Gobierno central. Al añadir la restricción de factibilidad financiera, la generalización del sistema foral beneficiaría sólo a Madrid, Cataluña, Valencia y, en menor medida, Aragón.

**IGNACIO ZUBIRI.** Es licenciado en Ciencias Económicas por la Universidad del País Vasco. Realizó estudios de posgrado en la Universidad de Princeton donde obtuvo los títulos de Master en Economía y Doctor en Economía Pública. Ha sido profesor en las Universidades de Princeton y del País Vasco. En la actualidad es Catedrático de Hacienda Pública en la Universidad del País Vasco. Ha publicado más de una veintena de trabajos científicos sobre Hacienda Pública y es coautor de un Manual de Teoría de la Hacienda Pública. Sus campos de interés incluyen la Teoría del Federalismo Fiscal, la fiscalidad Internacional y la Teoría de la Medición de la desigualdad.

**MERCEDES VALLEJO.** Es licenciada en Ciencias Económicas por la Universidad del País Vasco. En la actualidad es Profesora de Sistemas Fiscales en la misma Universidad. Su investigación se ha centrado en el análisis económico del impuesto de sociedades y en la teoría del federalismo fiscal. Obtuvo el grado de licenciatura con un análisis de la incidencia del impuesto de sociedades y ha publicado en la revista De Economía Pública. Ha impartido clases de fiscalidad en diversos Masteres y programas de especialización.

FUNDACION BBV

Documenta

Portada:

**Composición cubista**, de Auguste Herbin.

Colección Thyssen-Bornemisza, Madrid.







FUNDACION BBV

**UN ANALISIS  
METODOLOGICO  
Y EMPIRICO DEL SISTEMA  
DE CUPO**

*Ignacio Zubiri Oria*

*Mercedes Vallejo Escudero*

FUNDACION BBV  
1995

*El contenido de esta publicación es responsabilidad exclusiva de sus autores. Sin embargo, la Fundación BBV ha cuidado al máximo este documento sin que ello implique, necesariamente, una toma de posición al respecto.*

EDITA: FUNDACION BBV

Plaza de San Nicolás, 4 - 48005 BILBAO

© Fundación BBV Documenta

Depósito Legal: BI-478-95

ISBN 84-86641-61-6

Ilustración de Portada:

© Auguste Herbin. VEGAP. Madrid 1995

## INDICE

1. INTRODUCCION .....	7
2. EL SISTEMA FORAL DE FINANCIACION DE LA CAPV. ....	9
2.1 Antecedentes Históricos.....	9
2.2. El marco institucional del Sistema de Financiación de la CAPV.....	10
2.3. La Autonomía Fiscal de la CAPV.....	14
2.3.1. Delimitación de la Administración Competente .....	15
2.3.2. Autonomía Normativa.....	19
2.4. Relaciones Financieras con el Estado .....	22
2.4.1. El Cupo .....	24
A) El Modelo Teórico del Cupo.....	24
B) La Aplicación del Modelo del Cupo ...	27
B.1) El Cupo Base.....	29
i) El índice de imputación.....	30
ii) Competencias No Asumidas.....	31
iii) Ingresos No Concertados .....	32
iv) El Déficit.....	33
B.2) Cupo en los Restantes años.....	35
2.4.2. Cotizaciones a la Seguridad Social .....	38
2.4.3. Ajuste por IVA .....	38
2.4.4. Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) y Compensación Transitoria del FCI .....	45
2.4.5. Otras Transferencias del Estado .....	46

2.5 El Sistema Foral de Navarra .....	46
2.5.1. El Convenio hasta 1990 .....	46
2.5.2. El Convenio tras 1990 .....	49
<b>3. LA FISCALIDAD EN LAS CC.AA. FORALES .....</b>	<b>50</b>
3.1. Presión Fiscal Global.....	51
3.2. Presión Fiscal Individual .....	55
3.2.1 IRPF.....	57
3.2.2. El Impuesto de Sociedades (IS).....	63
3.2.3 El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) .....	66
3.2.4. Impuestos Indirectos .....	68
<b>4. RELACIONES FINANCIERAS ENTRE EL ESTADO Y LA CAPV.....</b>	<b>68</b>
4.1 El Cupo .....	68
4.1.1. El método de imputación.....	70
4.1.2. El índice de imputación .....	73
4.2. Transferencias de la Seguridad Social y Ajuste por IVA .....	76
4.3. El Saldo Financiero entre la CAPV y el Estado .....	80
<b>5. CAPACIDAD FINANCIERA DE LA CAPV COMPARADA.....</b>	<b>82</b>
<b>6. GENERALIZACION DEL SISTEMA FORAL.....</b>	<b>88</b>
6.1. Aspectos Generales .....	88
6.2. Efectos financieros de la generalización del sistema del foral.....	90
6.2.1. Ingresos Adicionales derivados de un sistema foral .....	92
6.2.2. Reducciones de ingresos derivadas de un sistema foral .....	95
6.2.3. Saldo Financiero del sistema foral.....	98
<b>7. CONCLUSIONES.....</b>	<b>101</b>
<b>APENDICE.....</b>	<b>107</b>

## I. Introducción

La descentralización del sector público español ha dado lugar a dos modelos diferenciados de financiación de las Comunidades Autónomas (CC.AA.) denominados, respectivamente, régimen foral y régimen común de financiación autonómica. El primero de ellos se aplica a las CC.AA. del País Vasco y Navarra y el segundo a las 15 CC.AA. restantes.

En el régimen común el diseño y recaudación de los impuestos básicos del sistema fiscal corresponde al Gobierno central. Este, a su vez, transfiere una parte de lo recaudado a las gobiernos de las CC.AA. para que estas financien las competencias de gasto que les han sido asignadas en sus Estatutos de Autonomía. El caso de las CC.AA. de régimen foral es exactamente el opuesto. Son ellas quienes (dentro de unas restricciones armonizadoras) diseñan y recaudan los impuestos. De lo recaudado, transfieren una parte al Gobierno central para que este financie los gastos que no han sido asignados a las Comunidades Forales en sus Estatutos de Autonomía y continúan siendo, por tanto, ejercidas por el Gobierno central<sup>1</sup>.

Muchas CC.AA. de régimen común –fundamentalmente las más ricas– consideran que el Régimen Foral es un privilegio que garantiza una autonomía fiscal y, a igualdad de presiones fiscales, una cantidad de recursos propios mayor que la proporcionada por el sistema común. En base a esto estarían dispuestas a soportar el coste de la correponsabilización<sup>2</sup> implícita en el sistema Foral a cambio de gestionar una parte importante (o todo) el sistema fiscal en sus respectivas jurisdicciones.

<sup>1</sup> En términos estrictos las transferencias que realiza el País Vasco y Navarra al Gobierno central incluye, además del coste de los servicios prestados por el Gobierno central en el País Vasco, una aportación para financiar parte de la redistribución entre CC.AA. que realiza el Gobierno central.

<sup>2</sup> La correponsabilización es la asunción de la obligación de recaudar los ingresos necesarios para financiar el gasto. De esta forma el Gobierno se hace cargo no sólo de la “buena imagen” que da gastar, sino también de la “mala imagen” que da recaudar.

Las CC.AA. de régimen foral, por su parte, argumentan que el alcance de los supuestos privilegios es mucho más limitado y que, en última instancia, la existencia de regímenes forales, más allá de lo meramente económico, involucra consideraciones políticas e históricas. En el ámbito estrictamente económico se señala, por ejemplo, que el sistema foral conlleva un riesgo recaudatorio y unos costes de gestión mayores que el sistema común. De esta forma, incluso si el régimen foral es ventajoso financieramente en épocas de expansión, es factible que en una recesión sea desfavorable. Más aún, para valorar los recursos públicos destinados a cada CC.AA. es necesaria una visión global que incluya no sólo el gasto autonómico sino también el del Gobierno central. Es posible que, por ejemplo, de existir desigualdades financieras entre CC.AA., el Estado pueda estar compensándolas a través de su política de gasto en competencias no asumidas en general, y a través de su política de inversiones en particular.

El objeto de este trabajo es estudiar las características de los sistemas forales, las posibles ganancias de capacidad que generan, y la viabilidad de su generalización a todas las CC.AA. El marco de referencia básico, aunque no exclusivo, será el sistema foral vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) y los resultados del quinquenio 1987-1991. La estructura del trabajo es como sigue. En primer lugar describiremos y analizaremos en cierto detalle el sistema foral de la CAPV, y señalaremos los rasgos diferenciales con el sistema foral de Navarra (sección 2). A continuación (secciones 3 y 4) estudiaremos los flujos financieros entre la CAPV y el Estado y compararemos los datos fiscales básicos: presión fiscal global e individual, eficacia en la gestión, etc. En la sección 5 compararemos la capacidad financiera y los niveles de gasto de los Territorios Forales con los de las CC.AA. de régimen común. Finalmente nos ocuparemos de la posibilidad e implicaciones de extender el sistema foral a todas las CC.AA. (sección 6). El trabajo concluye con un resumen de los resultados más significativos (sección 7).

## 2. El sistema foral de financiación de la CAPV

En esta sección describiremos en detalle el sistema de financiación de la CAPV y, posteriormente, lo compararemos con el vigente en Navarra. Dado que estos sistemas se sustentan en una tradición histórica, el punto de partida será revisar someramente esta tradición.

### 2.1 Antecedentes Históricos

La existencia de dos sistemas diferentes de financiación de las CC.AA. está basada, no en razones económicas, sino en el deseo político de reestablecer unas situaciones diferenciales de las que en el pasado habían gozado las provincias vascas y Navarra<sup>3</sup>. En efecto, históricamente los Territorios que se iban incorporando a la Corona de Castilla establecían relaciones financieras particulares con la Corona. A partir del siglo XVIII, sin embargo, los únicos Territorios que gozaron de relaciones contributivas privilegiadas fueron Alava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra. Cada una de estas provincias estableció un sistema particular de relaciones financieras<sup>4</sup> que, aunque con variaciones en el tiempo tanto en sus detalles concretos como en el grado de "privilegio"<sup>5</sup>, pervivió hasta mediados del siglo XIX. Es en esta época, en 1877, cuando surge el primer Concierto Económico entendido como una relación entre el Estado y la globalidad de lo que hoy es la CAPV. En este concierto, siguiendo la tradición histórica previa, se sigue asignando a la Diputación de cada una

<sup>3</sup> Los principios económicos convencionales de eficiencia y equidad implicarían una uniformidad de sistemas de financiación y de techos competenciales entre CC.AA. Si es, o no, legítimo que haya diferencias en los techos competenciales y los sistemas de financiación de las CC.AA. en base en razones históricas y políticas es una cuestión que excede del propósito de este trabajo.

<sup>4</sup> Alava, Guipúzcoa y Vizcaya (y Navarra) nunca constituyeron una unidad de tal forma que sus relaciones con el gobierno central siempre fueron independientes entre sí y diferentes (véase, por ejemplo, Bilbao (1991))

<sup>5</sup> En la historia, las situaciones diferenciales de los Territorios forales han sido motivo frecuente de tensión entre un Estado centralista que deseaba eliminarlas y unas provincias que deseaban mantenerlas y, en lo posible, aumentarlas (véase, Bilbao (1991) y Fernández de Pinedo (1991)).

de las tres provincias la gestión de los impuestos en su ámbito territorial. Al mismo tiempo, se establece un pago global que el País Vasco (PV) deberá realizar al Estado, el precedente del cupo actual. Posteriormente se firmaron otros conciertos en 1887, 1893, 1900 y 1925. En 1937, en plena guerra civil, se aboliden los privilegios forales de Vizcaya y Guipúzcoa. Alava, sin embargo, mantuvo su régimen de concertación foral hasta 1979. Navarra, por su parte, siempre mantuvo su régimen separado de concertación con el Estado y, al igual que Alava, lo conservó tras la guerra civil.

El diseño del Estado de las autonomías comenzado en la Constitución de 1978 reconoce la situación diferencial que históricamente han tenido las provincias vascas y Navarra. Retomando el espíritu que inspiró al sistema de Concierto Económico para el PV y Navarra desde finales del siglo XIX, establece entonces un régimen especial de relaciones financieras, el sistema foral de financiación, aplicable exclusivamente a estas CC.AA.

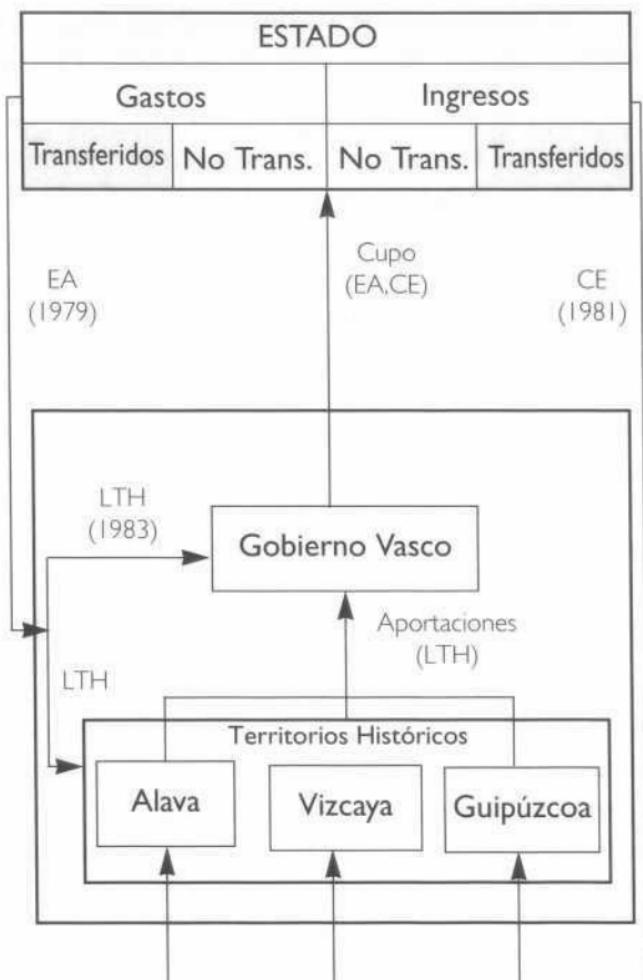
## 2.2. *El marco institucional del Sistema de Financiación de la CAPV*

El marco institucional de la administración de la CAPV y de sus relaciones financieras con el Estado está resumido en la Figura 1.

El País Vasco accedió a la Autonomía por el artículo 151 de la Constitución. El Estatuto de Autonomía de la CAPV, aprobado en 1979, delimita las competencias de gasto e ingreso que se le transfieren y regula las relaciones financieras entre la CAPV y el Estado central.

El Estatuto diseña un sistema de descentralización en el que las competencias de gasto se transfieren a la CAPV sin precisar totalmente qué parte de estas competencias deben ser asumidas por el Gobierno de la CAPV, el Gobierno Vasco (GOVA), y cuáles por los gobiernos de sus Territorios Históricos (TH), las Diputaciones Forales de Alava, Vizcaya y Guipúzcoa. En lado del ingresos, el Estatuto transfiere la parte fundamental del ingreso a los TH. Al GOVA, por su

Figura 1  
ESQUEMA INSTITUCIONAL DEL PAÍS VASCO Y SUS RELACIONES CON EL ESTADO



parte, le reserva, al igual que a los demás gobiernos de comunidades autónomas, la potestad de establecer los impuestos propios y recargos previstos por la LOFCA. Al mismo tiempo, el Estatuto establece que las Diputaciones deberán transferir al GOVA parte de lo que recauden, las denominadas aportaciones, para que éste pueda financiar sus competencias de gasto. El Estatuto no delimita, sin embargo, la cuantía de la aportación de cada TH.

Por otro lado, a diferencia de lo que ocurre en las CC.AA. de régimen común, el Estatuto de autonomía establece que

las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se regirán mediante el sistema tradicional de Concierto Económico. El Estatuto delimita los elementos básicos del sistema de Concierto, aunque su desarrollo se deja para una ley posterior. De forma más precisa, el estatuto se limita a señalar que:

a) Se transfiere al País Vasco el diseño, gestión y control del sistema fiscal en el País Vasco, con la excepción de la renta de aduanas y los monopolios fiscales. La libertad de diseño se supedita, sin embargo, al cumplimiento de los principios de cooperación con el Estado y armonización con el sistema tributario establecido por el gobierno central en su ámbito de jurisdicción. A este ámbito se le denomina genéricamente Territorio Común (TC), en contraposición al País Vasco y Navarra a los que se denomina Territorios Forales (TF).

Es importante resaltar que, a diferencia de lo que ocurre con el gasto donde se produce una asignación genérica a la CAPV, el Estatuto de Autonomía asigna el diseño, gestión y control del sistema fiscal a cada una de las Diputaciones de los Territorios Históricos. Esto no es sino el reflejo de una tradición histórica de autonomía de cada uno de los Territorios que hasta el siglo XX nunca conformaron una unidad y en todo momento gozaron de fueros individualizados y diferentes.

b) El Estado renuncia a la mayor parte de los ingresos fiscales en favor de la CAPV. No obstante, continua realizando en la CAPV gastos correspondientes a aquellas competencias que no han sido transferidas. A estos gastos se les denomina Cargas no Asumidas (CNA) por la CAPV. Dada esta situación, el estatuto prevé que cada año la CAPV aporte una cantidad al Estado como contraprestación por estas CNA, entre las que se incluyen la aportación de la CAPV a la solidaridad entre regiones. Esta aportación es el denominado Cupo.

Las relaciones financieras entre el Estado y la CAPV esbozadas en el Estatuto se desarrollan en la Ley del Concierto Económico, aprobada en 1981. Esta ley regula los principios

por los que se regirá el concierto económico entre la CAPV y el Estado hasta el año 2001, año en el que se producirá la revisión del concierto vigente. En lo esencial el concierto económico:

- a) Delimita las normas de coordinación y armonización entre los sistemas fiscales de cada uno de los Territorios Históricos<sup>6</sup> y el aplicado en Territorio Común. Esto es, quien debe tributar a cada administración y por cuánto, los principios de intercambio de información, y el grado de autonomía normativa para cada una de las figuras impositivas que pasan a ser responsabilidad de las Diputaciones.
- b) Establece la metodología para el cálculo del primer cupo, y prevé la aprobación de leyes quinquenales de cupo en las que, respetando o modificando la metodología propuesta para el primer cupo, se determine la cuantía del mismo para cada quinquenio<sup>7</sup>. Las Leyes de Cupo son elaboradas en el seno de la Comisión Mixta del Cupo, formada por un representante de cada Diputación, tres del Gobierno Vasco y seis de la administración del Estado.

El Estatuto de Autonomía y la ley del concierto económico ordenan las relaciones ingreso/gasto entre la CAPV y el Estado. Sin embargo, implican un diseño institucional incompleto dentro de la CAPV. En efecto, el Estatuto y la Ley del Concierto asignan capacidad de gasto a la CAPV sin especificar cuáles de estas competencias pertenecen al Gobierno Vasco y cuáles a las Diputaciones. Al mismo tiempo, transfieren lo esencial de la capacidad de ingreso a las Diputaciones preveyendo que éstas deberán realizar unas aportaciones al Gobierno Vasco. Sin embargo no delimitan ni cuánto deben aportar las Diputaciones ni cómo se debe distribuir esta aportación global entre las tres Diputaciones. Estas ambigüedades hacen necesaria una Ley que ordene las rela-

<sup>6</sup> Los sistemas fiscales aplicados en cada Territorio no tienen que ser, ni de hecho lo han sido en la práctica, iguales (véase sección 3.2 para detalles adicionales)

<sup>7</sup> Como veremos, aunque el concierto preveía la aprobación inmediata de una ley de cupo, debido a los retrasos y desacuerdos surgidos, la primera ley quinquenal del cupo no se elaboró hasta 1988. En el intermedio, con frecuentes desacuerdos, se siguió aplicando la metodología provisional.

ciones financieras dentro de la CAPV. Esto es, que divida las competencias de gasto entre el Gobierno de la Comunidad y los de sus Territorios Históricos, y que determine la forma y cuantía de las aportaciones de los Territorios al gobierno de la CAPV. Esta ley es la Ley de Territorios Históricos (LTH)<sup>8</sup> aprobada en 1983. La LTH establece dos tipos de ordenaciones:

- a) En el lado del gasto delimita cuáles son las competencias de cada uno de los niveles de gobierno de la CAPV. Es decir, cuáles son las competencias del gobierno de la CAPV (el Gobierno Vasco) y de los gobiernos de sus TH (las Diputaciones Forales).
- b) En el lado del ingreso, se establecen los principios metodológicos para determinar cuánto deben aportar globalmente las Diputaciones al Gobierno Vasco<sup>9</sup>, y, cómo se reparte esta aportación global entre las Diputaciones<sup>10</sup>. La aplicación concreta de esta metodología la realiza anualmente el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, formado por un representante de cada Diputación y tres del Gobierno Vasco.

### 2.3. *La Autonomía Fiscal de la CAPV*

La autonomía fiscal de la CAPV está regulada por el Concierto Económico que, como ya se ha señalado, tiene vigencia hasta el año 2001. El Concierto Económico reserva para el Estado en el ámbito de la CAPV la regulación y gestión de

<sup>8</sup> Estrictamente hablando, la Ley se denomina Ley de Relaciones entre la Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Organos Forales de sus Territorios Históricos.

<sup>9</sup> Básicamente se establece que los recursos disponibles de CAPV tras el pago del cupo se distribuyan entre Diputaciones y Gobierno Vasco en proporción a la valoración de sus respectivas competencias de gasto. Para detalles adicionales véase Zubiri (1994).

<sup>10</sup> La LTH establece que la aportación anual de cada Territorio al Gobierno Vasco debe realizarse en proporción directa a su renta e inversa a su esfuerzo fiscal. El porcentaje del gasto del Gobierno Vasco que financia cada diputación es el denominado coeficiente de aportación. A modo orientativo se puede señalar que, por ejemplo, en 1993 Alava aportaba el 15,18% de los gastos del Gobierno Vasco, Vizcaya el 52,88% y Guipúzcoa el 21,94%.

la Renta de Aduanas, los Monopolios Fiscales, la imposición sobre alcoholes, y la tributación de la Banca Oficial, los Monopolios y las personas y empresas no residentes en España. Los restantes impuestos adquieren la denominación de concertados y su regulación (sujeta a ciertos principios de armonización), gestión, inspección y recaudación pasa a ser potestad de las Diputaciones Forales. Cada Diputación es responsable en su Territorio y puede establecer regulaciones y procedimientos de gestión diferentes a los del resto de las Diputaciones<sup>11</sup>. En la práctica, no obstante, las diferencias fiscales entre Territorios no son demasiado importantes (véase la sección 3.2).

La asignación de la potestad tributaria a las Diputaciones Forales plantea dos tipos problemas. Primero, determinar en cada Territorio qué contribuyentes y por cuánto deben tributar a las Diputaciones y cuáles a la Administración del Estado. A esta cuestión se la denomina determinación de los puntos de conexión. Segundo, delimitar cuál es la autonomía normativa de cada uno de los Territorios. Es decir hasta qué punto pueden ser diferentes los impuestos en la CAPV y en TC.

### 2.3.1. Delimitación de la Administración Competente

Los puntos de conexión difieren entre impuestos. El Cuadro I resume los rasgos básicos de la determinación de los puntos de conexión para los impuestos más importantes. Como muestra este Cuadro, en lo esencial, la CAPV se queda con la mayor parte de las retenciones correspondientes a rentas generadas en su ámbito territorial. La excepciones más importantes son las correspondientes a los no residentes en España y los funcionarios del Estado. En cuanto a las cuotas diferenciales, el criterio general en el IRPF es el de residencia en la CAPV. Obviamente este esquema implica que las retenciones deducidas por quien

<sup>11</sup> Esta autonomía entre Territorios ha creado ciertas disfuncionalidades dentro de la CAPV debidas a la ausencia de una coordinación y cooperación suficiente entre Diputaciones. Para paliar estos problemas en 1989 se creó el Organismo de Coordinación Tributaria de Euskadi, cuya función es impulsar la coordinación entre las Diputaciones.

**Cuadro I**  
**SUJETOS PASIVOS Y OPERACIONES QUE TRIBUTAN EN LA CAPV**

<b>1. IRPF</b>	
A) Retenciones del Trabajo.	Las correspondientes a rentas generadas en la CAPV excepto funcionarios Estado y extranjeros
B) Retenciones del Capital.	Intereses pagados en la CAPV o por Entes de la Administración Pública Vasca. Dividendos en proporción a la cifra relativa de negocios. Banca Oficial, Monopolios y Extranjeros siempre al Estado. Quienes residan más de 183 días al año en la CAPV y no residentes en España con condición de Vasco.
<b>2. Patrimonio.</b>	Quienes estén sujetos al IRPF
<b>3.I. Sociedades.</b>	Empresas con volumen de operaciones inferior a 300 mill. de pts o mayor si operan exclusivamente en CAPV. Resto en proporción a la cifra relativa de negocios que realicen en la CAPV. Banca Oficial, Monopolios y Extranjeros siempre Estado
<b>4. Sucesiones y Donaciones</b>	Sucesiones: Causantes con residencia en la CAPV. Si la residencia es inferior a 10 años, tributa en la CAPV pero con normativa Estado. Donaciones: Inmuebles sitos en la CAPV y Resto cuando el beneficiario resida habitualmente en la CAPV
<b>5. IVA</b>	Empresas con volumen de operaciones inferior a 300 mill. de pts o mayor si operan exclusivamente en el País Vasco. Resto en proporción a la cifra relativa de negocios que realicen en la CAPV.
<b>6. Transmisiones y AJD</b>	Transmisiones: En Inmuebles si el hecho imponible radica en la CAPV. Resto Residencia habitual o domicilio fiscal. AJD: Básicamente los realizados en la CAPV
<b>7 Especiales (Canon Teléfono, Bebidas Refrescantes, Matriculación)</b>	Consumo en la CAPV
<b>8. Tasa de Juego</b>	Las devengadas en la CAPV

Fuente: Elaboración a partir de la Ley de Concierto Económico

reside en un Territorio no tienen por qué coincidir con las que le han practicado en dicho Territorio ya que puede haber obtenido renta en los demás TF o en TC<sup>12</sup>.

En el Impuesto de Sociedades y el IVA el criterio general es que tributan en exclusiva en la CAPV las empresas pequeñas y las grandes que operan exclusivamente en la CAPV. El

<sup>12</sup> Esta posibilidad resalta la importancia de que existan intercambios fluidos de información a fin de reducir el fraude.

resto tributan en la CAPV en la proporción que sobre su actividad total supone la cifra de negocios en la CAPV.

En Sucesiones la tributación en la CAPV se liga a la residencia habitual del causante y en Donaciones a la ubicación de los bienes en la CAPV. Por su parte, Transmisiones y AJD y la Tasa de Juego se guían, en lo esencial, por el criterio de territorialidad.

Desde una perspectiva global, el esquema de puntos de conexión es el más sencillo posible y, de hecho, en muchos aspectos es equivalente a los criterios de tributación que se aplican entre países. Cada Territorio grava la renta generada (por residentes o no) en su Territorio y las rentas obtenidas en el exterior por sus residentes concediendo en este caso un crédito fiscal completo por los impuestos pagados en otros Territorios. Esto, sin embargo, plantea al menos dos tipos de problemas:

- a) Los flujos de personas y rentas entre regiones de un país son mucho más importantes y frecuentes que entre países. Por ello, parece natural que la recaudación de cada región se asocie, no a la renta generada en la región, sino a la renta de los residentes en la región. Es decir, que en última instancia se dé primacía al criterio de residencia sobre el de territorialidad.
- b) El sistema introduce incentivos que no son siempre deseables. El ejemplo más claro está en el tratamiento de las retenciones. Cada Administración se queda con las generadas en su Territorio (excepto las correspondientes a rentas pagadas por otra Administración) y con las que corresponden a rentas pagadas por ella misma (sueldos funcionarios, intereses de la Deuda, etc). Esto introduce diversos incentivos no deseables.

Por un lado, debilita los incentivos a intercambiar información. Cada Administración se queda con las retenciones que practica. Por ello es en el interés de cualquiera de ellas atraer rentas de residentes en el otro Territorio, ya que ingresará las retenciones correspondientes a estas rentas y posteriormente no las tendrá que devolver. Al igual que

ocurre en ámbitos internacionales, una forma de lograr atraer rentas de no residentes es garantizar una cierta opacidad fiscal frente a la Administración de residencia del inversor. Si esto ocurre, o no, en la práctica es una cuestión a la que no podemos responder con la información disponible. En todo caso, es un incentivo que está implícito en el sistema.

Un segundo problema del sistema de distribución de retenciones es que incentiva a las Administraciones Forales a emitir Deuda y otros activos por encima de sus necesidades de financiación. La razón es simple. Si un residente en la CAPV compra, digamos, Deuda del Estado, el 25% de retención correspondiente a los intereses lo ingresa la Administración del Estado. La Administración del Territorio Foral correspondiente, por su parte, debe devolver esta retención y, consecuentemente, sólo obtiene como recaudación el tipo marginal al que están gravados estos intereses menos el 25% que tiene que devolver. Dada esta situación, la Administración Foral saldría ganando si el residente en la CAPV comprara Deuda emitida por la propia CAPV ya que, en ese caso, su recaudación serían todos los impuestos debidos en los intereses porque la retención también le pertenece.

El problema se agrava porque, en algunos casos, la recaudación por intereses neta de la retención es negativa. Esta situación se produce, por ejemplo, en el caso de las Instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones. Generalmente estos fondos tienen una buena parte de sus recursos invertidos en activos públicos. Entonces, las retenciones correspondientes a los rendimientos de estos activos pertenecerán al Estado, pero si el fondo está radicado en la CAPV serán devueltas por la Administración de la CAPV. Ahora bien, como los fondos tributan por cuenta del Impuesto de Sociedades a tipos mínimos (el 0% o el 1% según el caso), la devolución de unas retenciones del 25% arrojará un saldo recaudatorio neto negativo para la CAPV.

Dada esta situación es en el interés de las Administraciones Forales emitir activos públicos, incluso si no son necesarios desde la perspectivas de las necesidades de financiación,

para así mantener el ahorro (y las retenciones correspondientes) de los residentes en la CAPV y, en la medida de lo posible, atraer el ahorro de los no residentes<sup>13</sup>. Un ejemplo bien conocido donde estos incentivos operaron de forma importante fue en la emisión de Pagarés Forales como réplica a la emisión de Pagarés del Tesoro por parte de la Administración del Estado.

La vía para corregir los problemas a) y b) sería establecer un sistema de compensación de las retenciones. Esto es, en principio cada Administración seguiría practicando las retenciones en su ámbito territorial, pero al final de cada ejercicio se haría una compensación entre Administraciones por las retenciones practicadas por una Administración, pero devueltas por la otra. Esto, reestablecería la residencia como criterio básico de tributación y, al mismo tiempo, eliminaría los desincentivos a no intercambiar información y expandir en demasía la emisión de activos financieros públicos.

### 2.3.2. Autonomía Normativa

La autonomía fiscal de los TH está sujeta a dos tipos limitaciones. Unas de carácter general y otras de carácter específico para cada impuesto.

Los criterios generales establecen que los sistemas tributarios de los TH debe respetar el principio de solidaridad, someterse a los Tratados o Convenios Internacionales firmados por España y armonizarse, coordinarse y colaborar con el del Estado. En lo esencial por armonización se entiende que los TH deben respetar la uniformidad de algunos elementos fiscales esenciales<sup>14</sup>, y no establecer normas

<sup>13</sup> Obviamente, en teoría, en Territorio Común existen los mismos incentivos- expandir en exceso el endeudamiento público. En la práctica, sin embargo, los incentivos son menores en términos relativos ya que, en tanto en la CAPV el problema afecta a todos los contribuyentes, en TC sólo afecta a una parte relativamente pequeña de los contribuyentes.

<sup>14</sup> Estos elementos son: aplicar la terminología de la Ley General Tributaria, aplicar las mismas retenciones en los impuestos sobre la renta y sociedades, utilizar los mismos criterios de valoración y definición de hecho imponible en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aplicar la misma tributación a las operaciones bancarias, los mercados monetarios y a los actos de constitución, ampliación, disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades.

que impliquen competencia fiscal desleal con el Estado. En particular esto último implica que, según el Concierto, no pueden concederse amnistías ni otros privilegios fiscales, deben adoptarse las mismas medidas de carácter excepcional y coyuntural que adopte el Estado, no pueden dictarse normas que distorsionen el libre movimiento de capitales y personas y no puede resultar en la CAPV una presión fiscal inferior a la de TC. Básicamente, por tanto, las normas generales de armonización tratan de garantizar que no hay una competencia fiscal desleal por parte de la CAPV especialmente en lo relativo a la tributación de las rentas empresariales y del capital.

Los criterios específicos por impuestos están resumidos en el cuadro 2, donde se recoge la autonomía que tienen las Diputaciones Forales de la CAFV a la hora de diseñar su sistema fiscal.

Según se sigue de este cuadro, en lo esencial las Diputaciones tienen autonomía considerable en el Impuesto de Sociedades aplicable a las empresas que tributan exclusivamente en la CAPV, en Sucesiones y Donaciones y en Transmisiones Patrimoniales. En el IRPF su autonomía es bastante limitada y en el impuesto sobre el Patrimonio y el IVA básicamente nula. En la práctica, sin embargo, como veremos más adelante, con la excepción del impuesto sobre Sucesiones, incluso en aquellos impuesto donde en teoría la autonomía es más amplia, las Diputaciones no han hecho demasiadas modificaciones en relación a la normativa vigente en Territorio Común.

Es necesario señalar que todos los impuestos están sujetos a las limitaciones generales señaladas anteriormente. En particular no implicar privilegios fiscales ni dar lugar a una presión fiscal inferior a la vigente en Territorio Común. El intento de conciliar estos principios con la Autonomía concedida en determinados impuestos es, cuando menos, sorprendente. En el caso del impuesto de Sociedades, por ejemplo, parece difícil reconciliar la autonomía con la no discriminación. Si, por ejemplo, las Diputaciones deciden, como de hecho lo han hecho, permitir una actualización de

balances o dar exenciones fiscales a determinadas empresas ¿significa que están ejercitando la autonomía o concediendo privilegios fiscales?. La lógica sugiere que ambas. Pero es que, en realidad este problema surge con cualquier modificación del Impuesto de Sociedades que se aplique en la CAPV y que no consista en aumentar la carga fiscal sobre las empresas que operan exclusivamente en la CAPV.

Más aún, este conflicto no es exclusivo del Impuesto de Sociedades. En el IRPF, por ejemplo, las Diputaciones han utilizado su limitada autonomía siempre en beneficio del contribuyente. ¿Es esto discriminatorio para los contribuyentes de Territorio Común?. Nuevamente la respuesta es afirmativa. Sin embargo, esto es aceptable según los principios contenidos en el concierto y recogidos en el cuadro 2.

Cuadro 2

## AUTONOMIA NORMATIVA DE LAS DIPUTACIONES FORALES DE LA CAPV

<b>1. IRPF</b>	a) Regularización o actualización de activos fijos en actividades empresariales, profesionales y artísticas b) Planes especiales y coeficientes máximos de amortización de dichos activos c) Signos, Índices y Módulos en Estimación Objetiva Singular d) Deducción por inversión en activos fijos en actividades empresariales e) Modelos y plazos de declaración y modalidades de pago f) Deducción por donativos de aplicación específica en la CAPV g) Deducciones por Gasto Personales
<b>2. Patrimonio</b>	Modelos y plazos de declaración y modalidades de pago
<b>3. Sociedades</b>	Autonomía Plena para empresas que tributen en exclusiva en la CAPV. Ninguna para las que tributan en cifra relativa
<b>4. Sucesiones y Donaciones</b>	Autonomía Plena
<b>5. IVA</b>	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales
<b>6. Transmisiones y AJD</b>	Autonomía Plena excepto en operaciones societarias y letras de cambio y documentos equivalentes.
<b>7 Especiales</b>	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales
<b>8.Tasa Juego</b>	Tiene que regirse por normativa del Estado

Fuente: Elaboración a partir de la Ley de Concierto Económico

En última instancia el problema es que existe un conflicto obvio entre los principios generales de armonización que establece el concierto y la autonomía normativa que, al mismo tiempo, concede a las Diputaciones. Por ello no es extraño que exista una tensión permanente entre el Estado y las Diputaciones de la CAPV acerca de la legalidad o no de las normas tributarias que emiten las Diputaciones. Conflictos estos que, en la práctica, acaban resolviéndose en términos políticos más que en términos jurídicos o económicos. Pero a la vista de los principios que establece el Concierto a veces parece que, desde el principio, éste era el procedimiento que se deseaba.

#### *2.4. Relaciones Financieras con el Estado*

El diseño institucional establecido para la CAPV da lugar a diversos flujos financieros entre la CAPV y el Estado:

- a) El primero y más importante es el cupo, que es lo que la CAPV aporta al Estado como compensación por lo que éste gasta en la CAPV y como aportación a la solidaridad entre regiones<sup>15</sup>.
- b) Cotizaciones de la Seguridad Social. A partir de 1988 la CAPV asumió las competencias del INSALUD y el INSERSO y el Estado transfiere a la CAPV un porcentaje de las cotizaciones sociales que recauda.
- c) Ajustes por IVA. El Estado transfiere a la CAPV unas cantidades en concepto de IVA que recauda el Estado, pero que pertenece a la CAPV. Estas cantidades provienen de lo que el Estado recauda en aduanas (ajuste por mercado exterior), lo que recauda en las ventas de los monopolios del Estado (ajuste por monopolios) y lo que recauda del con-

<sup>15</sup> La aportación de la CAPV a la solidaridad se instrumenta a través de la financiación del 6,24% del FCI. No obstante, buena parte de la redistribución entre CC.AA. de régimen común se deriva de que la participación en los ingresos del Estado se distribuye con criterios (cuestionables) de necesidad y no en una base territorial. Dado que los ingresos en los Territorios Forales tienen una base territorial, no participan en esta redistribución.

sumo que realizan los residentes en la CAPV (ajuste por mercado interior). Hasta 1988 este ajuste del IVA se realizó vía minoración del cupo. A partir de ese año se instrumentó como una transferencia directa del Estado a las Diputaciones del PV.

d) Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) y Compensación Transitoria del FCI. Hasta 1989 la CAPV participó del FCI. Con la reforma de este fondo, a partir de 1990 sólo participan en él las CC.AA. menos ricas<sup>16</sup>, caso en el que no se encuentra la CAPV. Sin embargo, a fin de evitar las consecuencias negativas que tendría para la CAPV dejar de percibir repentinamente estos ingresos se instrumentó a partir de 1991 una compensación transitoria de los ingresos dejados de percibir por cuenta del FCI. A diferencia del FCI esta compensación no se recibe, sin embargo, como una transferencias monetaria sino que se descuenta del cupo.

e) Participación de las Haciendas Locales en los tributos no concertados. Según la ley de financiación de las Haciendas Locales estas tienen derecho a participar en la recaudación del Estado. Esta participación se puede desglosar en participación en impuestos concertados y participación en impuestos no concertados. La participación de las Haciendas Locales de la CAPV que corresponde a tributos concertados la recauda la propia CAPV. Sin embargo, la parte de la participación correspondiente a impuestos no concertados la recauda el Estado. Es necesario entonces que el Estado realice una transferencia a la CAPV por la participación de sus Haciendas Locales en estos ingresos no concertados.

f) Otras Transferencias. Existen diversos tipos de transferencias en este grupo. Por un lado están las transferencias afectas a servicios traspasados. Por otro, hay transferencias de carácter no permanente que la CAPV recibe en concepto de convenios con el Estado y otros acuerdos similares.

<sup>16</sup> Aquellas que por tener una renta inferior al 75% de la media de la CEE constituyen lo que en la terminología comunitaria se denomina regiones objetivo I

A continuación describiremos y analizaremos cada uno de estos flujos.

### 2.4.1. El Cupo

#### A) El Modelo Teórico del Cupo

El Cupo se define como el pago que realiza la CAPV al Estado como contraprestación por las CNA. Esto sugiere que, en principio el cupo,  $C$ , debe ser igual a lo que se gasta el Estado en la CAPV. Esto es, llamando  $G_{NT}^{PV}$  (Gasto no Transferido al PV) a esta cantidad,  $C = G_{NT}^{PV}$ .

Este pago sería, sin embargo, excesivo para cubrir las CNA porque la CAPV ya está contribuyendo a sufragar parte de estos gastos mediante los ingresos que obtiene el Estado en la CAPV a través de las fuentes de ingresos no transferidas. Estos ingresos obtenidos por el Estado en la CAPV, denominados Ingresos no Concertados (INC) están formados esencialmente por la parte del sistema fiscal no transferida (monopolios fiscales, rendimientos obtenidos en la CAPV por los no residentes en España, imposición sobre alcohol, etc), y por los ingresos de naturaleza no tributaria como son los ingresos financieros (intereses), los ingresos patrimoniales y las subvenciones recibidas. Si llamamos  $I_{NT}^{PV}$  a estos ingresos obtenidos por el Estado en la CAPV, el cupo necesario para financiar  $G_{NT}^{PV}$  será  $G_{NT}^{PV} - I_{NT}^{PV}$ .

Un cupo igual a  $G_{NT}^{PV} - I_{NT}^{PV}$  implicaría que la CAPV estaría pagando con ingresos propios todo lo que allí se gasta el Estado en CNA. No obstante, el Estado no financia todo  $G_{NT}^{PV}$  mediante ingresos propios ya que una parte de este gasto, el déficit, se cubre mediante la emisión de dinero o el endeudamiento. Si la CAPV pagara todas la CNA con impuestos estaría entonces asumiendo todo el déficit que genera el gasto (central y autonómico) realizado en el País Vasco.

Para ver esto, si llamamos  $D^{PV}$  al déficit asumido por la CAPV, y suponemos que el cupo es igual a  $G_{NT}^{PV} - I_{NT}^{PV}$ , tenemos que:

$$D^{PV} = G_T^{PV} + C - I_T^{PV} = (G_T^{PV} + G_{NT}^{PV}) - (I_T^{PV} + I_{NT}^{PV}) = GT^{PV} - IT^{PV}$$

donde  $G_T^{PV}$  e  $I_T^{PV}$  son, respectivamente, los gastos e ingresos transferidos a la CAPV<sup>17</sup>, y  $GT^{PV}$  e  $IT^{PV}$  los gastos e ingresos totales (transferidos o no) en la CAPV. Es fácil comprobar que el déficit del Estado se reduce en una cantidad equivalente<sup>18</sup> en relación a la situación en la que no se habían descentralizado competencias a la CAPV.

En principio podría parecer que, de facto, esto sería equivalente a que se concediera autonomía a la CAPV para diseñar la política de financiación de sus gastos. Sin embargo, entrañaría al menos tres tipos de desventajas para el PV:

- a) La CAPV se vería forzada a financiar todo el déficit que genera el gasto mediante la emisión de deuda. Al mismo tiempo el Estado estaría financiando parte de su déficit (correspondiente a gastos realizados en otras CC.AA.) mediante la emisión de dinero. La CAPV estaría entonces soportando los efectos negativos de la financiación del déficit del Estado mediante dinero (inflación) sin disfrutar de sus ventajas (reducir la necesidad de emitir deuda en el presente y aumentar los impuestos en el futuro).
- b) Dado que el déficit viene determinado no sólo por el gasto e ingreso de la CAPV, sino también por el gasto e ingreso en la CAPV del gobierno central, la necesidad de endeudamiento vendría determinada indirectamente por la política de gasto e ingreso del Estado y no sólo por las decisiones de la CAPV.
- c) La CAPV se encontraría en una situación diferencial y, de hecho perjudicial, en relación a las CC.AA. de régimen común ya que estas reciben unos ingresos iguales a las competencias de gasto transferidas, de tal forma que no tengan necesidad de recurrir al endeudamiento para proveer el

<sup>17</sup> Si el cupo se definiera de esta forma, a diferencia de lo que ocurre en la práctica, debería considerarse que la amortización de la deuda (y el pago de los intereses correspondientes) emitida con posterioridad a las transferencias de competencias a la CAPV son cargas asumidas (gastos transferidos) y por tanto no deberían incluirse en  $G_{NT}^{PV}$  a la hora de calcular el cupo.

<sup>18</sup> Véase apéndice I

mismo nivel de gastos que hubiera provisto el estado central en ausencia de transferencias.

La forma de evitar estos problemas e igualar desde el punto de vista financiero el sistema foral al común es permitir deducir del cupo una fracción del déficit del Estado. Entonces, si llamamos  $D$  al déficit del Estado<sup>19</sup>, el cupo se definiría como:

$$C = G_{NT}^{PV} - I_{NT}^{PV} - \alpha D \quad [1]$$

donde  $\alpha$  es el porcentaje del déficit del Estado que se permite deducir del cupo. La cuestión es, entonces, la de cuál debe ser el valor del parámetro  $\alpha$ . Si, como se ha sugerido antes, el objetivo del sistema de cupo es que sea equivalente al sistema común en el sentido de que los ingresos que le quedan a la CAPV (después del pago del cupo) sean iguales al valor de las competencias de gasto transferidas entonces tenemos:

Proposición 1: El porcentaje de deducción del déficit que se debe realizar en el cupo para que el sistema foral sea equivalente desde el punto de vista de los recursos transferidos al sistema común es:

$$\alpha = \frac{(G_T^{PV} + G_{NT}^{PV}) - (I_T^{PV} + I_{NT}^{PV})}{(G_T^R + G_{NT}^R + G_T^{PV} + G_{NT}^{PV}) - (I_T^R + I_{NT}^R + I_T^{PV} + I_{NT}^{PV})} \quad [2]$$

donde el superíndice PV hace referencia a los gastos e ingresos en la CAPV y el R a los correspondientes en el Estado, y los subíndices NT y T a, respectivamente, los gastos realizados (o ingresos obtenidos) por el Estado central (no transferidos) y por los gobiernos de las CC.AA. (transferidos).

(Prueba: véase apéndice I)

El numerador de la ecuación [2] es simplemente el valor del déficit del sector público (central y autonómico) en la CAPV.

<sup>19</sup> Observese que  $D$  es el déficit del Estado tras la descentralización. Esto es,  $D = G_{NT} + T^c - I_{NT} - C$ , donde  $G_{NT}$  e  $I_{NT}$  son los gastos e ingresos no transferidos por el Estado,  $T^c$  las transferencias que realiza a las CC.AA. de régimen común, y  $C$  el cupo que paga la CAPV.

El denominador es igual al déficit total del sector público (central y autonómico) en toda España. Por tanto, la proposición 1 establece que el porcentaje de deducción del déficit del Estado (tras la descentralización) que se debe practicar en el cupo para que desde el punto de vista financiero sean equivalentes los sistemas foral y común es igual al porcentaje del déficit del sector público que se genera en la CAPV<sup>20</sup>.

En general, en la fórmula [1] cada valor del parámetro  $\alpha$  representará un grado de transferencia del déficit a la CAPV. Como ya hemos visto, el valor  $\alpha = 0$  implica una transferencia de todo el déficit generado por gastos en la CAPV. El valor crítico de  $\alpha$  dado en la ecuación [2] conlleva que no se transfiere nada del déficit. Valores superiores de  $\alpha$  suponen que la CAPV obtiene recursos en exceso de las competencias que le han sido transferidas.

Como ya se ha señalado a la CAPV no le interesaría que le transfirieran parte del déficit porque aunque esto redujera el valor de las CNA y diera lugar a una independencia de la política financiera, se vería forzada a financiar con impuestos (presentes o futuros) una parte del déficit que el Estado financia mediante la emisión de dinero. Al mismo tiempo, dada la integración económica de la CAPV y el resto de España, estaría soportando el precio en términos de inflación que supone esta emisión de dinero. Por ello, desde la perspectiva la CAPV serán preferibles valores elevados de  $\alpha$  (que implican que no se transfiere déficit o, incluso, que se transfiere superávit) a valores bajos de  $\alpha$ . Tenemos entonces,

**Proposición 2:** cuanto mayor sea el porcentaje de deducción del déficit en el cupo, mayor será la capacidad financiera de la CAPV.

### B) La Aplicación del Modelo del Cupo

El modelo que se ha analizado en la sección anterior describe los principios generales a los que según el concierto

<sup>20</sup> Al aplicar este resultado los gastos transferidos a las CC.AA. deben interpretarse como lo que hubiera gastado el Estado de no haberse descentralizado la competencia. Esto es, básicamente según el coste efectivo de provisión

económico debe ajustarse la determinación del cupo que debe pagar la CAPV al Estado. Según esta Ley, la metodología descrita debía utilizarse para la determinación del Cupo de 1981. Para los restantes años de duración del concierto se preveía la aprobación de leyes quinquenales de cupo que podían mantener estos principios o modificarlos si así lo aconsejaban la experiencia y la circunstancias.

En la práctica, las discrepancias entre el Estado y la CAPV impidieron que se aprobara ninguna Ley de cupo hasta 1988 (aplicada retroactivamente en 1987). Posteriormente se ha aprobado una segunda Ley de Cupo para el periodo 1992-1996.

Hasta 1986 se liquidaron los cupos mediante el método descrito en la sección anterior<sup>21</sup>. En las leyes posteriores de cupo la metodología consistió en calcular un cupo para un año base según el mismo método y, posteriormente, actualizar dicho cupo base para cada uno de los años restantes del quinquenio mediante índices adecuados. De esta forma se dota al sistema de un automatismo que evita el cálculo anual de las competencias no asumidas y de los ingresos no transferidos.

En lo que sigue nos centraremos en la metodología aplicada para calcular el cupo en los quinquenios 1987-1991 y 1992-1996 que, en lo esencial, son idénticas. La metodología entre 1981 y 1986, por su aparte, es básicamente la misma que la seguida en la determinación del denominado cupo base de cada uno de estos quinquenios.

Como ya se ha señalado, las Leyes quinquenales del cupo constan de dos elementos: el cálculo de un cupo base para un año determinado y el establecimiento de unos índices de actualización para los restantes años del periodo.

<sup>21</sup> No obstante, surgieron múltiples discrepancias a la hora de valorar las competencias asumidas y no asumidas por la CAPV. Esto se tradujo en pagos de cuantía decidida unilateralmente por la CAPV desde 1982 hasta 1986. Posteriormente estos cupos denominados "provisionales" se elevaron a definitivos en el momento de la aprobación de la primera Ley quinquenal de cupo realizándose sólo algunos ajustes de cuantía pequeña en favor del estado.

### B.1) El Cupo Base

La primera Ley quinquenal del cupo se extiende desde 1987 hasta 1991. Sin embargo, como el acuerdo no se alcanzó hasta diciembre de 1987 se optó por tomar como año base 1988, actualizando el resultado obtenido hacia atrás para 1987, y hacia adelante para los restantes años del quinquenio. La segunda Ley de Cupo, por su parte, toma como año base el primero de ellos. Esto es, 1992.

El cupo "correcto" de año base sería el que establecen las ecuaciones [1] y [2], ya que este cupo haría que el sistema foral fuera equivalente desde el punto de vista financiero al régimen común. Para calcularlo, sin embargo, es necesario un proceso de regionalización del gasto que permita determinar el valor de las competencias e ingresos asumidos y no asumidos por la CAPV<sup>22</sup>. Para ello se podría haber seguido un proceso similar al utilizado en las CC.AA. de régimen común que, a pesar de todos los defectos y complicaciones, utilizaba el método del coste efectivo de provisión para regionalizar el valor de las competencias transferidas a estas CC.AA. En el caso de la CAPV, sin embargo, desde el principio se renunció al cálculo directo de los valores reales de las competencias asumidas y no asumidas y en su lugar se estableció un método de imputación. Este método consiste en:

- a) En primer lugar, se calcula lo que se gasta el gobierno central en toda España en competencias no asumidas y lo que obtiene por ingresos no concertados (esto es, no transferidos).
- b) De este total de gastos e ingresos se imputa arbitrariamente un porcentaje a la CAPV. A este porcentaje, igual para ingresos y gastos, que se supone es lo que se beneficia la CAPV de los gastos no transferidos y lo que se recauda en la CAPV por ingresos no transferidos se le denomina índice de imputación, i.

<sup>22</sup> De hecho, para determinar el valor de  $\alpha$  también es necesario conocer el valor de los ingresos y gastos transferidos a otras CC.AA.

c) El porcentaje del déficit,  $\alpha$ , que se aplica a la CAPV se hace igual también al índice de imputación.

De esta forma, en la práctica el cupo que paga la CAPV al Estado se definió como:

$$C = iCNA - iINT - iD = i(CNA - INT - D) \quad [3]$$

donde CNA, INT y D son, respectivamente, lo que el gobierno central de gasta en toda España en competencias no asumidas por la CAPV, lo que obtiene por ingresos no concertados, y el déficit del Estado. Al multiplicar estas cantidades por  $i$  se obtiene lo que se supone corresponde a la CAPV de cada una de estas cantidades. Al resultado de aplicar la fórmula [3] se le denomina Cupo Líquido.

De esta forma el cálculo en la práctica del cupo líquido pasa por determinar:

- i) El índice de imputación.
- ii) Lo que el Estado se gasta en toda España en competencias no asumidas.
- iii) Lo que el Estado recauda en España por ingresos no concertados .
- iv) El déficit del Estado.

Pasaremos entonces a analizar cómo se calcula cada uno de estos elementos en la práctica.

- i) El índice de imputación.

El índice de imputación es el porcentaje en el que se estima la participación de la CAPV en los gastos, ingresos y déficit del Estado. Al igual que en el periodo anterior 1981-1986 y en el siguiente, 1992-1996, en la ley quinquenal para 1987-1991 este índice, cuya adecuación se analiza más adelante, se fijó en el 6,24%.

El origen de esta cifra ha sido objeto de una cierta confusión. Algunos autores<sup>23</sup> han sugerido que se calculó en 1981 como

<sup>23</sup> Véase, por ejemplo, López y Utrilla (1992) o Escribano y Martín Acebes (1982)

<sup>24</sup> Según esta versión el índice  $i$ , sería el resultado de aplicar la fórmula  $\sqrt{(Y^{PV} / Y^E) \times (P^{PV} / P^E)}$  donde  $Y$  es la renta,  $P$  la población y los superíndices PV y E se refieren al País Vasco y España.

la media armónica de la población y la renta relativas del PV<sup>24</sup>. Si verdaderamente el resultado de esta media es 6,24%, algo que de hecho dependerá en última instancia de cuáles sean las definiciones y fuentes estadísticas de población y renta que se utilicen, es más fruto de la casualidad que de la realidad.

El concierto económico señala que el índice de imputación debe establecerse básicamente en función de la renta relativa del PV. En esta línea, Lambarri y Larrea (1991), sugieren que el 6,24% es una cifra que en 1981 se situaba en el "intervalo a lo largo del cual se encontraban los distintos datos estadísticos de las distintas fuentes en lo que respecta a los diferentes indicadores que miden la renta". Más pragmática es la sugerencia de Alonso y Sasigaín (1988) de que fue "la mezcla de fuerzas dentro de la Comisión" la que permitió alcanzar el consenso sobre el valor del índice.

En nuestra opinión lo más plausible es que ambas interpretaciones permitan obtener una versión fiable. Lo más probable es que el 6,24% sea simplemente el resultado de un acuerdo político a partir de algunos indicadores de la importancia relativa de la economía de la CAPV en el conjunto de la española.

## ii) Competencias No Asumidas.

Por razones de operatividad las competencias no asumidas se determinan restando del presupuesto del estado aquellas competencias que están asumidas. Merece la pena señalar que, dentro de las competencias no asumidas se incluyen entre otras:

1. La dotación del FCI.
2. Transferencias a entes públicos cuyas competencias no hayan sido asumidas por la CAPV.
3. Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado.

A la hora de valorar las cargas asumidas que se deben restar del presupuesto del estado existen dos competencias que reciben un tratamiento especial: La Policía Autónoma y las cargas asociadas con los servicios traspasados del INSALUD y del INSERSO.

La Policía autónoma del PV partió de una situación de cero en 1981. Por ello a fin de garantizar los recursos necesarios para su desarrollo se decidió valorarla no en función de lo que se gastaba el Estado, sino a través de un sistema de módulos de coste (formación, inversiones iniciales, academia, etc) que se actualizan año a año. El resultado de aplicar estos módulos se eleva a nivel presupuestario del Estado dividiendo por el índice de imputación. Es decir que si el coste de la Policía Autónoma se estima en A, lo que se resta del presupuesto del Estado en concepto de Carga Asumida es  $A/i = A/0,0624^{25}$ .

Por otra parte, para el INSALUD y el INSERSO se ha instrumentado un mecanismo de compensación para el País Vasco que separa la parte del gasto de estos institutos que se financia mediante cotizaciones sociales de la que se financia mediante déficit. En el cupo sólo se considera como carga asumida la parte del gasto financiada mediante transferencias del Estado (el déficit). El resto, como veremos más adelante, se reembolsa a la CAPV a través de una transferencia monetaria directa de la parte de las cotizaciones sociales que se considera pertenece al PV.

### iii) Ingresos No Concertados

Los ingresos no concertados están formados por:

1. Los tributos no concertados. Esto es, Renta de Aduanas, Monopolios Fiscales e Imposición sobre Alcoholes.
2. Ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.
3. Retenciones en la fuente ingresadas por cuenta del IRPF por rendimientos del capital mobiliario cuando son satisfechas por la Banca Oficial, empresas concesionarias de monopolios del Estado y Sociedades extranjeras, y el impuesto de Sociedades satisfecho por las mismas Entidades.

<sup>25</sup> Obviamente hubiera sido lo mismo (y más sencillo) simplemente restar esta cantidad después de haber calculado el valor imputado de las restantes cargas asumidas.

**Cuadro 3**  
**CALCULO DEL CUPO LIQUIDO BASE EN 1988 Y 1992**

CONCEPTO	1988	1992	%Δ
A) GASTOS DEL ESTADO	8.939.236,6	15.461.893,7	73,0
B) TOTAL CARGAS ASUMIDAS	3.350.074,7	7.951.401,7	137,3
Generales	2.730.977	5.499.726,3	101,4
Policía Autónoma	266.466,3	590.113,8	121,5
INSALUD e INSERSO	352.631,4	1.861.561,6	427,9
C) CARGAS NO ASUMIDAS (A-B)	5.589.162,2	7.510.429,0	34,4
D) IMPUTADAS AL PAÍS VASCO (Cx0,0624)	348.763,7	468.654,7	34,4
E) TOTAL INGRESOS NO CONCERTADOS	2.392.179,4	3.450.942,2	44,3
Tributos No Concertados	1.554.624,8	1.891.600,0	21,7
Ingresos No Tributarios	564.005,9	1.090.940,0	93,4
Ajuste Impuestos Directos	273.548,7	468.402,2	71,2
F) IMPUTADOS AL PAÍS VASCO (Ex0,0624)	149.272	215.338,8	44,3
G) DEFICIT PRESUPUESTARIO	1.576.489	2.899.919,9	83,9
H) IMPUTADO AL PAÍS VASCO (Gx0,0624)	98.372,9	180.955,0	83,9
CUPO LIQUIDO (D -F-H)	101.118,8	72.063,4	-28,7

Unidad: millones de pts.

Las partidas 1 y 2, ya se incluían como ingresos no concertados en el cálculo de los cupos anteriores al quinquenio 1987-1991. La 3 es un ajuste para perfeccionar la estimación de la recaudación de la CAPV por impuestos directos que, si bien estaba previsto en el concierto, no se aplicó en los cupos anteriores a 1987.

#### iv) El Déficit

El último elemento necesario para el cálculo de la fórmula [3] es el déficit según lo refleja el presupuesto del Estado.

El Cuadro 3 recoge las cifras resultantes de aplicar estos conceptos en el cálculo del cupo líquido en los años base de cada una de las dos Leyes quinquenales aprobadas: 1988 para la Ley 1987-1991, y 1992 para la Ley 1992-1996.

La comparación de ambos cupos base revela un aumento del peso relativo (al presupuesto del Estado) de las cargas asumidas por la CAPV, especialmente la parte correspondiente al INSALUD y el INSERSO, una disminución de la importancia relativa de los ingresos no concertados y un

aumento de la importancia relativa déficit. El resultado final es una reducción del cupo líquido de casi un 30%.

Un aspecto importante de estos cupos es el proceso de liquidación ya que ambos cupos base se calculan sobre datos presupuestarios del Estado y no sobre datos liquidados. En el año 1988, a diferencia de lo que ocurre en los restantes años del quinquenio, no se hizo una revisión de las cifras en base a las liquidaciones de presupuestos para corregir el cupo por las desviaciones presupuestarias. La razón fue poder dar al acuerdo una estabilidad inmediata que no se viera perturbada posteriormente por las alteraciones presupuestarias. En el año 1992, por contra, se acordó un proceso de revisión parcial del cupo del año base. Así se decidió que se liquidara multiplicando el cupo líquido provisional por un índice igual al cociente entre la recaudación liquidada del Estado por tributos concertados (excluidos los susceptibles de cesión a las CC.AA.) que figuren en los capítulos I y II de los presupuestos del Estado y la recaudación presupuestada por los mismos conceptos. Este índice, similar al utilizado para actualizar el cupo base a los restantes años del quinquenio, se analiza en la sección siguiente.

El Cupo Líquido es la cantidad que la CAPV paga al Estado por los gastos que éste realiza. Sin embargo no es lo que efectivamente se ingresa ya que de él se deducen algunas cantidades que el Estado debería abonar a la CAPV por otros conceptos. A estas cantidades se las denomina compensaciones. En el concierto se estableció ya la primera compensación en favor exclusivamente de Alava. En efecto, en la disposición transitoria sexta se especifica que se deduzca del cupo lo que el Estado debe pagar a Alava en concepto de la cesión del aeropuerto de Foronda<sup>26</sup> y de ciertas competencias que Alava presta pero el resto de la CAPV no ha asumido todavía. Posteriormente, en 1990 y 1991 las compensaciones transitorias a la CAPV derivadas de la reforma del FCI también se han instrumentado vía compensaciones en el cupo.

Cuando al Cupo líquido se le restan las compensaciones correspondientes se obtiene el denominado Cupo a Ingre-

<sup>26</sup> Esta compensación se extiende desde 1981 a 1990.

sar. Las compensaciones a Alava fueron 1.123 millones de pesetas en 1988 y 297,5 millones en 1992. De esta forma se obtiene que:

	1988	1992
CUPO LIQUIDO	101.118,8	72.360,9
(-) Compensaciones Alava	(-)1.123,0	(-)297,5
CUPO A INGRESAR	99.995,8	72.063,4

## B.2) Cupo de los restantes años

El cupo de los restantes años de cada quinquenio se obtiene actualizando el cupo líquido base a una tasa igual a la del crecimiento de los ingresos fiscales del Estado. Para ello se define el índice de actualización en el año  $t$ ,  $r_t$ , como:

$$r_t = \frac{R_t}{R_b}$$

donde  $R$  es la recaudación del Estado por los capítulos I y II<sup>27</sup> y los subíndices se refieren al año en el que se evalúa dicha recaudación ( $t$  = año de actualización,  $b$  = año base). El índice de actualización está sujeto a liquidación, de tal forma que primero se calcula un índice provisional (en base a datos presupuestarios) que da lugar a un cupo provisional y posteriormente un índice definitivo (en base a ingresos liquidados) que da lugar a un cupo definitivo.

La aplicación del índice  $r_t$  daría lugar a un cupo líquido en el año  $t$  igual a  $C_t = r_t C_b$ . Sin embargo, debido a las peculiaridades en su cálculo existen dos partidas del cupo base que reciben un tratamiento especial: La Policía Autónoma y los servicios del INSALUD y el INSERSO. Además es necesario arbitrar un mecanismo de corrección para aplicar en el caso de que se produzcan nuevas transferencias de competencias a la CAPV (y por ende una reducción en el valor de las CNA).

Como ya se ha señalado, la competencia de la Policía Autónoma tiene un proceso de valoración independiente para

<sup>27</sup> A los efectos de este cálculo se incluyen en el Capítulo I el IRPF, el Impuesto de Sociedades, Canon de hidrocarburos e impuestos extinguidos, y en el II el IVA el IGTE y otros impuestos extinguidos. Se trata, por tanto, de aquellos ingresos que han sido transferidos a la CAPV, pero no a las CC.AA. de régimen común.

garantizar el desarrollo adecuado de esta competencia. Por ello, a fin de mantener este proceso, en vez de actualizar el valor del año base, simplemente se sustituye por el que resulte de aplicar los módulos que se acuerden cada año. En la práctica esto se traduce en que la valoración de la Policía autónoma se excluye del cupo del año base a la hora de actualizarlo, y se resta la cantidad acordada cada año. Con esta modificación, el cupo líquido del año  $t$  pasa a ser:

$$C_t = r_t (C_b + PA_b) - PA_t$$

donde  $PA_b$  es la valoración de la Policía autónoma en el año base (16.667,5 millones en 1988 y 36.823,1 en 1992) y  $PA_t$  la que se acuerda en el año  $t$ .

El problema con el INSALUD y el INSERSO es que esta competencia tiene una doble vía de financiación. La parte financiada con subvenciones a través del cupo y la financiada con cotizaciones mediante transferencias. Actualizar el valor del año base sería equivalente a suponer que el porcentaje del gasto financiado con subvenciones permanece constante a lo largo del quinquenio, algo muy improbable y que, en caso de aumentar, podría perjudicar a la CAPV. La forma de evitar esto es, simplemente, deducir cada año del cupo exactamente lo que realmente se ha financiado mediante subvenciones el año en cuestión. Para ello, al igual que se hace con la Policía Autónoma, sería suficiente con eliminar del proceso de actualización la parte correspondiente al INSALUD y el INSERSO en el año base y restar cada año la parte imputada del déficit del año financiado mediante transferencias. Sin embargo, y por razones no demasiado claras, se ha optado por un procedimiento que, si bien produce el mismo resultado, es más complicado.

Básicamente lo que se hace es no excluir estos gastos del proceso de actualización y sumar cada año un ajuste que es igual a la diferencia entre el valor real de las subvenciones en el año y el valor actualizado. Es decir, que si llamamos  $S_b$  al valor imputado a la CAPV de las subvenciones en el año base y  $S_t$  al que tienen en el año  $t$ , el valor del cupo se define como:

$$\begin{aligned}
 C_t &= r_t (C_b + PA_b) - PA_t - (S_t - r_t S_b) \\
 &= r_t (C_b + PA_b + S_b) - PA_t - S_t
 \end{aligned}$$

Unas operaciones sencillas revelan que el término de ajuste,  $S_t - r_t S_b$ , se puede reescribir como:

$$S_t - r_t S_b = R_t \left( \frac{G_t}{R_t} - \frac{G_b}{R_b} \right) i \quad [4]$$

donde  $G = S/i$  es simplemente el valor de las subvenciones a nivel de toda España.

La expresión [4] es la que habitualmente se utiliza para calcular el ajuste por INSALUD e INSERSO. De esta forma, el cálculo del cupo en el año  $t$  se realiza como se describe en el cuadro 4:

Cuadro 4  
ACTUALIZACION DEL CUPO BASE

<b>Cupo Base</b>	$C_b$
(+)Policía Autónoma	(+)PA <sub>b</sub>
<b>= Cupo Base de Actualización</b>	$= (C_b + PA_b)$
Índice de actualización en $t$	$r_t = R_t / R_b$
<b>Cupo Actualizado</b>	$(C_b + PA_b)r_t$
(-)Policía Autónoma en $t$	(-) PA <sub>t</sub>
(-)Ajuste INSALUD e INSERSO	(-) $r(G_t/R_t - G_b/R_b) 0,0624$
<b>= Cupo Líquido del año <math>t</math></b>	$C_t = (C_b + PA_b)r_t - PA_t$ - $r_t(G_t/R_t - G_b/R_b) 0,0624$

Al igual que ocurre en el año base, el cupo líquido no es la cantidad que finalmente se ingresa debido a que se practican ciertas compensaciones. Las compensaciones que se han aplicado son las compensaciones a Alava a lo largo de todo el quinquenio, y las derivadas de la compensación transitoria a la CAPV en el FCI en 1990, 1991 y 1992. De esta forma, el cupo a ingresar se obtiene como:

### Cupo líquido

- (-) Compensaciones Alava (Todo el quinquenio)
- (-) Compensación transitoria FCI (en 1990 y 1991)
- = Cupo a Ingresar.**

Nuevamente merece la pena recordar que la cantidad que debe considerarse como pago por las competencias no asumidas es, no el cupo a ingresar, sino el cupo líquido.

#### 2.4.2. Cotizaciones a la Seguridad Social

En enero de 1988 la CAPV asumió las competencias en materia de Asistencia Sanitaria y Asistencia Social prestadas en el resto del Estado por, respectivamente, el INSALUD y el INSERSO. Las primeras fueron asumidas por el GOVA y, las segundas, en lo esencial por las Diputaciones Forales<sup>28</sup>.

Como ya se ha señalado, la parte de los gasto del INSALUD y el INSERSO que se financia mediante transferencias del Estado se compensa vía cupo. Sin embargo, la parte que se financia con cotizaciones se compensa mediante una transferencia a la CAPV de las cotizaciones recaudadas en el PV para la financiación del INSALUD y el INSERSO<sup>29</sup>. Nuevamente, sin embargo, al igual que ocurre en el cupo, las cotizaciones que pertenecen a la CAPV no se calculan en términos reales sino a través de un sistema de imputación. Esto es, se supone que del total de cotizaciones obtenidas por los dos Institutos,  $W$ , pertenecen a la CAPV un porcentaje  $iW$ . El índice de imputación,  $i$ , se establece igual que para las CNA y el resto de ingresos no transferidos. Esto es, el 6,24%.

#### 2.4.3. Ajuste por IVA

El IVA, introducido en 1986, es un impuesto concertado. Es decir, la gestión y recaudación en el ámbito de la CAPV pertenece a las Diputaciones Forales. Sin embargo, lo recaudado en la CAPV no coincide con los impuestos pagados por los residentes en la CAPV en concepto de IVA por tres razones:

- El IVA es un impuesto sobre el consumo final que se gestiona a través de un impuesto sobre la producción. Por ello, lo que pagan los residentes en la CAPV depende del con-

<sup>28</sup> La excepción es un 2,2% del INSERSO que fue asumido por el GOVA.

<sup>29</sup> En la práctica, las cotizaciones asociadas al INSALUD se transfieren al GOVA, en tanto que las asociadas al INSERSO se transfieren a las Diputaciones.

sumo que realizan (C). Sin embargo, lo que se recauda en la CAPV depende de lo que produzca en la CAPV. Como resultado, cuando lo producido sea menor que lo consumido, la recaudación de la CAPV por IVA será inferior a la que le corresponde, dándose el caso opuesto cuando el consumo sea menor que la producción. Si se desea que cada Administración recaude lo que corresponde en función del consumo de sus residentes será necesario entonces establecer un ajuste en la recaudación del IVA mediante el cual la CAPV reciba una transferencia del Estado (esto es, una participación en el IVA que recauda el Estado) cuando el consumo de la CAPV es superior a su producción y transfiera parte de su recaudación al estado cuando se de la situación contraria. A este mecanismo de ajuste se le denomina Ajuste por Operaciones Interiores.

b) El Estado recauda todos los impuestos sobre bienes importados, incluido el IVA. Parte de esos productos son, sin embargo, consumidos en la CAPV por lo que el Estado debe transferir a la CAPV la parte del IVA en Aduanas que corresponde a estos bienes. A este ajuste se le denomina Ajuste por Comercio Exterior. De igual forma, el Estado recauda el IVA en las ventas de los monopolios. Esto obliga, de nuevo, a un ajuste en favor de la CAPV denominado ajuste por monopolios.

El Ajuste total en la recaudación por IVA será simplemente la suma de los ajustes anteriores. Hasta 1988 este ajuste por IVA se realizó vía minoración del cupo. Es decir, que las cantidades a ingresar se restaban del cupo líquido. A partir de ese año se instrumentó como una transferencia directa del Estado a las Diputaciones del PV. El cálculo de cada uno de los elementos del ajuste por IVA se realiza de la siguiente forma.

#### A) Ajuste por mercado interior

Un IVA tipo consumo como el vigente en España grava Valor Añadido Bruto (VAB) y permite deducir las inversiones cuyo montante global para todas las empresas debe ser aproximadamente igual a la Formación Bruta de Capital (FBC). Al mismo tiempo, el IVA grava a tipo cero las expor-

taciones (X). Por ello, la Base Imponible global, B, del IVA en operaciones interiores es, aproximadamente, igual a:

$$B = VAB - FBC - X$$

Llamemos  $B_{pv}$  a la base sita en la CAPV y supongamos que el IVA se comporta como si fuera proporcional. Entonces si  $t$  es el tipo impositivo al que está gravada la base en la CAPV, la recaudación por IVA en la CAPV será  $tB_{pv}$ .

Por otro lado, el IVA recae sobre el consumo final. Si llamamos  $A_{pv}$  al consumo final de los residentes en la CAPV y  $t$  al tipo medio al que está gravado el consumo, la recaudación que debería obtener la CAPV es,  $tA_{pv}$ . Entonces, el ajuste,  $J$ , necesario para que la recaudación de la CAPV sea la que corresponde a su consumo es simplemente,

$$J = tA_{pv} - tB_{pv} \quad [5]$$

Para determinar los tipos impositivos medios relevantes, llamemos  $IVA_E$ ,  $A_E$  y  $B_E$  a, respectivamente, el IVA total recaudado en España, Consumo total en España y Base Imponible total del IVA en España<sup>30</sup>. Entonces, los tipos medios aplicados al consumo y la Base serán  $t = IVA_E/A_E$  y  $\bar{t} = IVA_E/B_E$ . La ecuación [5] se puede reescribir entonces como:

$$J = (IVA_E/A_E)A_{pv} - (IVA_E/B_E)B_{pv} = (a - b) IVA_E \quad [6]$$

donde  $a = (A_{pv}/A_E)$  y  $b = (B_{pv}/B_E)$  son el consumo y la base imponible de la CAPV en relación al Estado.

El cálculo de [6] se ha realizado en base al tipo impositivo medio global del IVA vigente en España. Sin embargo, dado que hay dos Administraciones tributarias cabría la posibilidad de diferenciar entre los tipos efectivos medios vigentes en TC y en la CAPV. El tipo vigente en TC,  $\bar{t}_{TC}$  sería:

$$\bar{t}_{TC} = \frac{IVA_{TC}}{B_{TC}} = \frac{IVA_{TC}}{B_E(B_{TC}/B_E)} = \frac{IVA_{TC}}{B_E(1 - b)} \quad [7]$$

<sup>30</sup> En la práctica, en el cálculo de la base y el consumo se excluye el correspondiente a los residentes en Ceuta, Melilla y Canarias debido a que, por sus regímenes fiscales especiales, el IVA no se aplica en estas zonas.

Por su parte el tipo medio en la CAPV,  $\bar{t}_{PV}$  sería:

$$t_{TC} = \frac{IVA_{PV}}{B_{PV}} = \frac{IVA_{PV}}{B_E(B_{PV}/B_E)} = \frac{IVA_{TC}}{B_E b} \quad [8]$$

Definamos ahora  $t^* = \min(\bar{t}_{TC}, \bar{t}_{PV})$ . El tipo  $t^*$  es simplemente el mínimo de los vigentes en ambos territorios administrativos. La recaudación global si el tipo vigente en toda España fuera el mínimo del aplicado en ambos territorios sería:

$$t^* B_E = \min \left( \frac{IVA_{TC}}{(1-b)}, \frac{IVA_{TC}}{b} \right)$$

Supongamos ahora que sustituyéramos la recaudación efectiva en [6] por la recaudación que se produciría en toda España si el tipo impositivo fuera el más bajo de los vigentes en TC y la CAPV. La ecuación de ajuste sería entonces:

$$J^* = (a - b) \min \left( \frac{IVA_{TC}}{(1-b)}, \frac{IVA_{TC}}{b} \right) \quad [9]$$

La fórmula [9] es la que se utiliza en la práctica en el Ajuste por IVA entre la CAPV y el Estado. Para analizar su significado supongamos inicialmente que, como ocurre en la práctica,  $a > b$ . En este caso es inmediato darse cuenta de que  $J^* \leq J^3$ . Esto es, que la cantidad que recibe la CAPV con la fórmula que se aplica [9] es menor o igual que la que recibiría con la que debe aplicarse [6]. La razón es simple. Si la CAPV tienen un tipo efectivo inferior al de TC ( $t_{TC} > t_{PV}$ ), la recaudación global se calcula como si este tipo hubiera sido el vigente en TC. En cierta forma se "penaliza" a la CAPV por tener un tipo impositivo menor. Cuando el tipo en la CAPV es mayor ( $t_{TC} < t_{PV}$ ), se aplica el mismo tipo que en territorio común. En este caso, sin embargo, no se prima su mayor tipo impositivo sino que se aplica el vigente en TC. La racionalidad de esto podría estar en el deseo de salvaguardar al Estado de tener que transferir unos recursos en concepto de Ajuste por IVA mucho más elevados que los

<sup>31</sup> Para comprobar esto analíticamente basta con darse cuenta de que  $IVA_E = (IVA_E/B_E)B_E \leq t^* B_E$ .

que obtiene con su propia acción recaudatoria (de la que se deriva un tipo menor).

Por otro lado, si la CAPV tuviera que transferir recursos al Estado por el ajuste del IVA ( $a < b$ ), el efecto sería el contrario. Un tipo impositivo inferior en la CAPV limitaría la magnitud de las transferencias, en tanto un tipo impositivo superior penalizaría al Estado.

En suma por tanto la fórmula [7] cumple al objetivo de penalizar a quien recibe la transferencia si su tipo impositivo es menor y proteger los ingresos de quién la da si su tipo impositivo es menor. El resultado siempre favorece a quien da la transferencia. La lógica económica de esta forma de proceder no está clara. En todo caso parece más el resultado de un compromiso entre las partes negociadoras que el resultado de un análisis económico.

En 1986, momento en el que se comenzó a realizar el ajuste, se utilizaron los datos de la contabilidad regional y nacional del INE (VAB y FBC), la Encuesta de presupuestos familiares (A) y la Dirección General de Aduanas (X), para determinar los valores de  $a$  y  $b$ . Las cifras utilizadas eran de 1981 ya que ese era el último año para el que se disponían de datos estadísticos. Los valores de  $a$  y  $b$  resultantes fueron:

$$a = 6,875\% \quad b = 5,643\%$$

que dan como resultado un ajuste por IVA a favor de la CAPV ya que la participación en el consumo es superior a la participación en la producción. El ajuste resultante es entonces:

$$j^* = 0,01232 \min \left( \frac{IVA_{TC}}{0,994357}, \frac{IVA_{PV}}{0,005643} \right) \quad [10]$$

La fórmula [10] y, por ende, los coeficientes que incluye, se utilizó durante la vigencia del quinquenio 1987-1991. Posteriormente se han mantenido los mismos coeficientes en la Ley de cupo aprobada para el quinquenio 1992-97. El hecho de que los coeficientes  $a$  y  $b$  no se hayan actualizado a pesar de tener información estadística mucho más reciente revela

que la fórmula [10] tiene por lo menos tanto de acuerdo negociador como de lógica económica.

### B) Ajuste por Mercado Exterior y por Monopolios

El ajuste por mercado exterior se deriva del hecho de que el IVA devengado en todos los productos importados lo recauda el Estado. Este debe entonces transferir a la CAPV la parte que corresponde a los bienes importados consumidos por sus residentes.

Idealmente esto se debería hacer diferenciando entre productos importados dedicados a la producción y productos dedicados al consumo final. De esta forma si llamamos IVAD<sub>p</sub> e IVAD<sub>c</sub> a los IVAS pagados por cada uno de estos tipos de bienes y a y b a las participaciones de la CAPV en el consumo y el VAB<sup>32</sup> totales, el ajuste por comercio exterior, K, sería:

$$K = aIVAD_c + bIVAD_p \quad [11]$$

En realidad, sin embargo, la mayoría de las veces no es posible separar IVAD en la parte que corresponde a bienes de producción y bienes de consumo<sup>33</sup>. Por ello en la práctica se ha optado por determinar la parte del IVAD que corresponde a la CAPV en base a, exclusivamente, el consumo relativo. De esta forma la transferencia que recibe la CAPV es:

$$K^* = aIVAD \quad [12]$$

Al igual que en el caso del ajuste por mercado interior en los cálculos de este ajuste se ha utilizado desde 1981 hasta la actualidad el valor  $a = 0,06875$ . De esta forma [12] se convierte en:

$$K^* = 0,06875IVAD \quad [13]$$

<sup>32</sup> Obsérvese que ahora, para asignar los IVAS en bienes dedicados a la producción, sería más correcto utilizar la participación relativa en la formación bruta de capital fijo o, en su defecto, en la producción (VAB) que la participación relativa en la base del IVA.

<sup>33</sup> La excepción sería en algunos bienes de equipo que no son aptos más que para la producción.

La fórmula [13] fue la que se aplicó hasta 1992. En 1993 se produjo la desaparición de las Aduanas para el comercio intracomunitario y la creación de un nuevo hecho imponible, la denominada transacción intracomunitaria. Esto tienen dos implicaciones. Primero, que buena parte de lo que previamente se consideraba IVAD pasa a considerarse IVA en transacciones intracomunitarias, IVAIC. Segundo, que la CAPV pasa a recaudar una parte del IVA, el correspondiente a transacciones intracomunitarias pagado en la CAPV, que previamente no recaudaba y se incluía en IVAD. Estos cambios hacen necesario una modificación del ajuste por comercio exterior.

Esta modificación consiste en definir la recaudación por IVA en el comercio exterior como la suma de lo recaudado en Aduanas, IVAD, más lo recaudado en transacciones intracomunitarias tanto en TC como en TF, IVAIC. De esta forma se obtiene una cantidad

$$\text{IVAD}^* = \text{IVAD} + \text{IVAIC}$$

que incluye los mismos conceptos que previamente se agrupaban bajo la denominación de IVAD. Aplicando el mismo criterio que antes, de este total se le debe asignar a la CAPV una cantidad igual a  $a\text{IVAD}^*$ . No obstante, como ya se ha señalado, a partir de 1993 la CAPV recauda una parte del IVAIC, digamos  $\text{IVAIC}_{PV}$ . Para mantener la situación anterior, esta parte debe restarse de lo que transfiere el Estado en concepto de ajuste por comercio exterior. De esta forma obtenemos un nuevo ajuste

$$K^* = a\text{IVAD}^* - \text{IVAIC}_{PV} = a(\text{IVAD} + \text{IVAIC}) - \text{IVAIC}_{PV} \quad [14]$$

que, con el valor de  $a = 0,06875$  se convierte en

$$K^* = 0,06875(\text{IVAD} + \text{IVAIC}) - \text{IVAIC}_{PV} \quad [15]$$

La fórmula [15] es la que se aplica desde 1993. Es importante resaltar que, en realidad, [15] es idéntica a [14] en el sentido que supone la misma asignación para la CAPV del IVA pagado por productos no producidos en España.

El ajuste por monopolios se realiza de forma similar al Ajuste por mercado interior. De la recaudación del Estado por este concepto se imputa a la CAPV un porcentaje igual al consumo relativo de la CAPV. Llamando IVAM a este ajuste por IVA y MON a la recaudación del Estado por este concepto, tenemos entonces que:

$$IVAM = aMON = 0,06875 \text{ MON} \quad [16]$$

### C) Ajuste Total

El ajuste total por IVA, L, es la suma de las ecuaciones [10], [13] (o [15]) y [16]. Esto es hasta 1993:

$$L = 0,01232 \min \left( \frac{IVA_{TC}}{0,994357}, \frac{IVA_{PV}}{0,005643} \right) + 0,06875IVAD + 0,06875MON$$

y, a partir de 1993,

$$L = 0,01232 \min \left( \frac{IVA_{TC}}{0,994357}, \frac{IVA_{PV}}{0,005643} \right) + 0,06875 (IVAD + IVAIC) - IVAIC_{PV} + 0,06875MON$$

#### 2.4.4. Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) y Compensación Transitoria del FCI.

El FCI es una CNA por la CAPV, por lo que ésta contribuye a su financiación. Por otro lado, hasta 1990 participaba también en la distribución de este fondo. La parte que le correspondía a la CAPV se configuraba como una transferencia del Estado y era, por tanto, un flujo independiente del cupo.

A partir de 1990 se produce una reforma del FCI que pasa a ser distribuido sólo entre las CC.AA. de menor renta per capita. De esta forma la CAPV deja de participar en el FCI. No obstante, a fin de mitigar los efectos en la capacidad financiera de la CAPV de esta reducción de ingresos se estableció una compensación transitoria de la exclusión de la CAPV del FCI. A diferencia del FCI esta compensación transitoria se instrumenta, no como una transferencia del Estado a la CAPV, sino como una minoración del Cupo líquido.

#### 2.4.5. Otras Transferencias del Estado

Además de las anteriores, el Estado realiza otras transferencias a la CAPV por diversos conceptos. La más importante es la participación de los Entes Locales (Diputaciones y Municipios) en los Tributos no Concertados<sup>34</sup>. Existen además otras asociadas a convenios con el Estado (Educación Compensatoria, por ejemplo) y otros acuerdos.

### 2.5 *El Sistema Foral de Navarra*<sup>35</sup>

El sistema foral de Navarra tiene una tradición reciente más amplia que el de la CAPV porque, a diferencia de éste, no fue derogado tras la guerra civil. Las relaciones financieras entre Navarra y el Estado se rigen por un sistema de Convenio (que es el acuerdo equivalente al concierto entre la CAPV y el Estado). Entre 1979 y 1994 se pueden distinguir dos períodos bien diferenciados en el Convenio. El primero, hasta 1990 y el segundo a partir de dicho año.

#### 2.5.1. El Convenio hasta 1990

Hasta 1990 existían diferencias sustanciales entre el Convenio de Navarra y el Concierto de la CAPV que se traducían en una capacidad normativa más amplia sobre los tributos convenidos y en un régimen diferente de relaciones financieras con el Estado. En cuanto a la capacidad normativa, por ejemplo, a lo largo de estos años el IRPF en Navarra ha presentado diferencias notables con el vigente en TC y el aplicado en la CAPV. Estas diferencias han afectado a la determinación de la base<sup>36</sup>, la escala de tipos,

<sup>34</sup> Esta participación se deriva de que por Ley, los Entes locales (Diputaciones y Municipios) participan en los ingresos del estado. En la medida que existen elementos del sistema tributario que no recaudan las Diputaciones, los tributos no concertados, el estado debe transferir a la CAPV la parte correspondiente a la participación de los entes locales en estos tributos.

<sup>35</sup> Para detalles adicionales se puede consultar Los Arcos (1991a y 1991b)

<sup>36</sup> Por ejemplo el rendimiento imputado a la vivienda propia es el 0,25% (en vez del 2% en TC) que, además, se aplica sobre el valor catastral, no están sujetas las transmisiones lucrativas intervivos (a descendientes) de patrimonio empresarial, el incremento patrimonial en una transmisión onerosa está exento el 50% del valor de enajenación, etc.

el método de tributación conjunta<sup>37</sup> y la estructura de las deducciones.

En el ámbito de las relaciones financieras entre Navarra y el Estado, las diferencias más importante con el Concierto de la CAPV eran:

- a) La Tasa de Juego no era un ingreso convenido por lo que su recaudación la ingresaba la Hacienda del Estado, y los puntos de conexión son algo más desfavorables para Navarra que en el caso de la CAPV.
- b) La aportación de Navarra al Estado (el equivalente al Cupo pagado por la CAPV) no se determinaba a través de ningún proceso de cálculo de competencias no asumidas e ingresos no transferidos, sino a través de un acuerdo que databa de 1969. Según este acuerdo la aportación era la suma de dos componentes:
  - i) Una cantidad fija de 230 millones (que permaneció invariable hasta 1990). Esta cantidad fija puede interpretarse como el pago de la Comunidad de Navarra por los impuestos directos transferidos en el Convenio.
  - ii) Una cantidad variable como contraprestación por la transferencia a Navarra de los impuestos indirectos. Hasta la introducción del IVA esta cantidad variable tenía dos elementos:
    - ii.1) Un pago por la cesión de la gestión en Navarra del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, el Impuesto sobre Lujo (salvo el que grava la gasolina supercarburante) y los Impuestos Especiales (excepto petróleo y derivados). Este pago se fijó en 1972 en 390 millones y posteriormente se fue actualizando según la tasa de crecimiento de estos impuestos.
    - ii.2) Un pago para compensar al Estado de la desgravación fiscal a la exportación percibida por las empresas que tributan en Navarra. Este pago se fijó en 80 millones en 1972 y,

<sup>37</sup> Existe una tarifa única que se aplica a las rentas imputables a cada uno de los cónyuges.

posteriormente, se actualizó a la misma tasa que las Desgravaciones efectivamente percibidas por las empresas que tributaban en Navarra<sup>38</sup>.

En el año 1986 la introducción del IVA supuso una modificación del ajuste ii, cuyos dos componentes pasaron a integrarse en un único término de ajuste por impuestos indirectos, CII, cuya formulación era:

$$CII = \left[ \frac{d}{1-d} RR_{TC} - RR_{IN} \right] + hRR_{IN} \quad [17]$$

donde,  $d = (V_N - F_N - E_N) / (V_E - F_E - E_E)$  siendo V, F y E los valores de, respectivamente, el valor añadido bruto, la formación bruta de capital y las exportaciones de Navarra (subíndice N) y el Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla) (subíndice E),  $h = [(ii.I) \text{ en 1985}] / [\text{valor de la recaudación en Navarra en 1985 de los impuestos sustituidos por el IVA}]$ ,  $RR_{TC}$  = Recaudación por IVA en Delegaciones de Hacienda obtenida por el Estado y  $RR_{IN}$  = Recaudación real que obtendría Navarra por los impuestos derogados por el IVA una vez deducida la desgravación fiscal a la exportación<sup>39</sup>.

El término  $[d/(1-d)]RR_{TC}$  es lo que Navarra recaudaría por IVA si tuviera la misma eficacia recaudatoria que el Estado.  $RR_{IN}$  es lo que recaudaría de haberse mantenido el mismo sistema impositivo anterior al IVA. La diferencia, esto es el primer factor de la fórmula [17], es, por tanto, el exceso de recaudación (en relación a la situación anterior) que debería obtener Navarra por la introducción del IVA (si tuviera la misma eficacia recaudatoria que el Estado). El segundo término es el equivalente a ii.I. Es decir el pago de Navarra por tener transferidos los impuestos indirectos. Por tanto, la fórmula [17] establece que el ajuste por impuestos indi-

<sup>38</sup> Esta regla mantenía constante el cociente entre lo pagado por Navarra en el año inicial (80 millones) y las desgravaciones efectivamente percibidas por las empresas que tributaban en Navarra.

<sup>39</sup> Esta magnitud se calcula aplicando una tasa constante de actualización (igual al crecimiento promedio que se produjo en estos ingresos entre 1980 y 1985) al valor que tenía en 1985.

rectos es aquella cantidad que, excepto por una posible bonificación por mejoras de gestión (cuando la recaudación real por IVA en Navarra es mayor que  $[d/(1-d)]RR_{TC}$ ) o penalización por peor gestión (en la situación contraria) garantiza que la introducción del IVA no altera los ingresos por impuestos indirectos que tenía Navarra.

A lo largo del periodo 1986-1989, la fórmula [17] tuvo siempre un valor negativo, implicando transferencias en favor de Navarra<sup>40</sup>. De esta forma la aportación global (obtenida sumando a [17] la cantidad fija de 230 millones) resultó negativa. Dado que, como veremos, el Concierto de la CAPV conlleva Cupos positivos y de magnitud considerable, el hecho de que los ajustes de Navarra con el Estado sean negativos parece sugerir que hasta 1990 Navarra gozaba de un sistema de relaciones financieras con el Estado mucho más favorable que el de la CAPV. Hay que apresurarse a señalar, sin embargo, que la comparación relativa de ambos sistemas debe basarse, no sólo en la comparación de los pagos por Cupo y Aportación, sino incluir la globalidad de los flujos financieros con el Estado. De esta forma, por ejemplo hasta 1990 Navarra, a diferencia de la CAPV, no participaba de los ingresos por IVA en Aduanas y en Monopolios, ni realizaba un ajuste por mercado interior en concepto de IVA.

### 2.5.2. El Convenio tras 1990

A partir de 1990 el modelo de Convenio sufre un cambio sustancial en lo relativo a las relaciones financieras entre el Estado y Navarra que, en lo esencial, pasan a asimilarse a las relaciones entre la CAPV y el Estado. De esta forma:

1. La Tasa de Juego pasa a ser un ingreso Convenido y se amplían los puntos de conexión.
2. La aportación de Navarra pasa a calcularse de forma básicamente idéntica al Cupo de la CAPV. Esto es, a través de

<sup>40</sup> Estos valores negativos fueron decreciendo de forma espectacular en el tiempo. Así, en 1986 el valor de CII era de -1461,7 millones y en 1989 alcanzó -34832,6 millones (véase Los Arcos (1991b))

un sistema de imputación a Navarra de los ingresos y gastos no transferidos por el Estado.

3. Se introduce un Ajuste por IVA en los mismos términos que el aplicado en la CAPV.

Existen, no obstante algunas diferencias entre el cálculo del Cupo y los Ajustes en la CAPV y en Convenio de Navarra. Así, por ejemplo:

- a) El índice de imputación que se acuerda para el año base (1990) es la participación de Navarra en el Valor Añadido Bruto al coste de los factores. El valor adoptado es el del año 1986 que corresponde al último año disponible de contabilidad regional en el momento de la firma del Convenio. Este valor resulta ser el 1,6%.
- b) Existen algunas pequeñas diferencias en las definiciones de los parámetros utilizados para el cálculo de la base J del Ajuste por mercado interior (fórmula [10])<sup>41</sup>.

### **3. La Fiscalidad en las CC.AA. Forales**

En los sistemas Forales los Gobiernos de las CC.AA. gestionan la parte más importante del sistema fiscal y tienen una libertad de diseño -en ciertos casos bastante amplia- en algunas figuras tributarias. Dada esta situación, es natural plantearse si esta descentralización del ingreso se ha traducido en una mayor (o menor) presión fiscal para los residentes de los TF y en una mejora (o empeoramiento) de la gestión de los impuestos. El primer paso para responder a estas cuestiones es analizar la presión fiscal comparada en los TF y en TC.

<sup>41</sup> Véase Los Arcos (1991a) para los detalles del cálculo de estos parámetros en el caso de Navarra.

### *3.1. Presión Fiscal Global*

Para analizar la presión fiscal en los TF y compararla con la de TC es necesario tener en cuenta previamente que el diseño de los puntos de conexión implica que determinadas rentas y consumos que deberían tributar a las Haciendas de los TF tributan al Estado. Este es el caso de, por ejemplo, las retenciones a los funcionarios y no residentes, los beneficios de determinadas empresas (Concesiones de Monopolios, Banca Oficial, etc) o de parte del consumo de los residentes en los TF. Como resultado, la Hacienda del Estado obtiene recursos en los TF.

En la práctica este problema se resuelve estableciendo mecanismos de compensación que implican transferencias del Estado a los TF. En el caso de los impuesto directos se realiza un ajuste vía cupo y en el de los indirectos el Estado realiza una transferencia a los TF en concepto de ajuste por IVA. Esto sugeriría que, a la hora de calcular la PF de los TF habría que sumar el valor de estos ajustes. Esto, sin embargo, no sería totalmente correcto porque estos ajustes tienen un componente de negociación por lo que no coinciden, necesariamente, con el valor real de las recaudaciones del Estado en los TF. Esto es especialmente claro en el caso del ajuste por impuestos directos ya que, como se ha visto, en los ajustes vía cupo se aplica un método de imputación que no tiene por qué coincidir con los valores reales de las variables. De igual forma, como veremos en la sección siguiente, el ajuste por IVA aunque conceptualmente correcto plantea problemas de aplicación porque los valores de los parámetros, incluso si representaron magnitudes reales en el año que se establecieron, en la actualidad no se ajustan con precisión a la realidad.

Una alternativa sería la de considerar los ingresos regionalizados del Estado y añadir a la recaudación de los TF la parte de sus ingresos que el Estado obtiene en la CAPV. Nuevamente, esta no es una solución satisfactoria porque, por un lado, los criterios de regionalización son meramente Administrativos y no económicos y, por otro, las empresas que tributan a la Hacienda del Estado tienen libertad para deci-

dir en qué Delegación ingresar las retenciones que practican y la Deuda Tributaria que les corresponde. Por ello, no existe una relación bien definida entre los impuestos pagados en una región y lo que se recauda en las Delegaciones de Hacienda sitas en dicha región.

En ausencia de ajustes, la recaudación de los TF infravalora la verdadera presión fiscal que se soporta en el Territorio correspondiente. No obstante, cuantificar la magnitud de esta infravaloración es complicado. Con todo se puede señalar que en el caso de la CAPV la compensación vía cupo del ajuste por impuestos Directos ha sido igual a lo largo del periodo 1987-1991 a un promedio del 7% de los impuestos directos recaudados por la CAPV. El ajuste por Impuesto Indirectos, por su parte, ha supuesto en torno al 77% de la recaudación por Impuestos Indirectos de gestión propia. Esto sugiere que la infravaloración derivada de no realizar el ajuste por Impuestos Directos no es demasiado importante en tanto que la que se produce si no se incluye el ajuste por IVA es considerable. Ante esto, se ha optado por incluir en el cálculo de la presión fiscal de los TF el ajuste por IVA como impuestos de la región. No obstante, como veremos más adelante, esto probablemente sobreestima la cuantía real del IVA pagado por los residentes en la CAPV porque el ajuste por IVA es excesivo<sup>42</sup>.

Con estas cualificaciones en mente, el cuadro 5 recoge el promedio de impuestos directos e indirectos recaudados por cada Administración, tanto en porcentaje del VAB al coste de los factores como en términos per capita. A efectos de comparación se incluyen también los impuestos municipales.

Los rasgos más significativos de la presión fiscal comparada que sugiere el Cuadro 5 son:

<sup>42</sup> Los puntos de conexión implican también divisiones de la renta gravable entre Administraciones que, a veces, buscan la conveniencia Administrativa en vez de la precisión económica. Este es el caso, por ejemplo, de las reglas de división de la renta gravable en el IS. A priori, sin embargo, no está claro el tipo de sesgo que introduce esto en el cálculo de la presión fiscal en los TF.

1. En general, los impuestos directos en Navarra son considerablemente más bajos que en TC y en la CAPV, tanto en términos del VAB como per capita<sup>43</sup>. Esto es especialmente marcado en el IRPF donde la recaudación per capita en Navarra es un 12,3% inferior a la de TC y un 28,9% inferior a la de la CAPV. La importancia del sector agrícola en Navarra (más difícil de fiscalizar que otros sectores) y una legislación más favorable al contribuyente son algunos de los factores que pueden explicar estas diferencias.

2. El IRPF en la CAPV es similar al de TC en términos de presión fiscal pero considerablemente más elevado (el 23,3%) en términos per capita. Obviamente, esto no es sino el reflejo del hecho de que su renta per capita es mayor. El IS es, por su parte, considerablemente más bajo (el 35% en términos de presión fiscal) en la CAPV que en TC. Esto es el resultado de tres elementos, cuya importancia relativa no es fácil determinar a priori. Primero, como veremos, una normativa fiscal más favorable a las empresas. Segundo unos puntos de conexión que reservan la tributación de determinadas empresas (Banca Oficial, Concesionarias de Monopolios y Entidades Extranjeras) al Estado. Tercero, una situación de declive económico más pronunciada que en TC.

3. El IVA de gestión propia supone una presión fiscal similar en los tres ámbitos considerados. El Ajuste por IVA aporta, sin embargo, unos recursos considerables a los TF.

4. La presión fiscal por tributos cedidos a todas las CC.AA. es levemente inferior en los TF que, sin embargo, como reflejo de su mayor riqueza, son capaces de obtener unos ingresos per capita más elevados.

5. La presión fiscal por tributos concertados de gestión propia (Total 2 en el cuadro 5) es considerablemente más baja en Navarra que en TC (el 28,2% más baja) y moderadamente más baja en la CAPV (8,2%). Sin embargo, la mayor

<sup>43</sup> En el caso de los indirectos no se puede hacer una afirmación equivalente porque el IVA de gestión propia es similar al de las restantes Administraciones y el ajuste por IVA, que es la causa de que la presión fiscal por impuestos indirectos sea tan baja, sólo se ha aplicado durante dos años.

Cuadro 5  
PRESIÓN FISCAL COMPARADA (PROMEDIO 1987/1991)

	CAVP		Navarra		Terr. Común	
	%VAB	per capita	%VAB	per capita	%VAB	per capita
IRPF	8,40	108.460	5,46	77.115	8,29	87.916
IS	1,85	24.120	1,40	20.123	2,86	30.676
Cedidos	0,28	3.617	0,26	3.595	0,32	3.366
Otros	0,00	13	0,00	0	0,18	1.812
<b>DIRECTOS</b>	<b>10,53</b>	<b>136.210</b>	<b>7,11</b>	<b>100.835</b>	<b>11,64</b>	<b>123.770</b>
IVA Interior	3,36	43.515	3,26	44.902	3,72	39.200
IVA importa.	2,35	30.272	ND	ND	2,47	26.024
Ajuste IVA	0,87	11.160	1,01*	16.947*	-0,25	-2.671
IVA Total	6,58	84.948	4,27	61.849	5,94	62.554
Cedidos	0,77	9.873	0,77	10.780	0,85	8.968
Otros Concer.	0,04	537	0,36	5.188	0,10	994
Otros	0,00	0	0,00	0	3,60	37.607
<b>INDIRECTOS</b>	<b>7,40</b>	<b>95.359</b>	<b>5,40</b>	<b>77.818</b>	<b>10,48</b>	<b>110.123</b>
<b>TOTAL 1</b>	<b>17,93</b>	<b>231.569</b>	<b>12,52</b>	<b>178.654</b>	<b>22,13</b>	<b>233.894</b>
<b>TOTAL 2</b>	<b>14,71</b>	<b>190.137</b>	<b>11,51</b>	<b>161.707</b>	<b>16,03</b>	<b>171.122</b>
<b>TOTAL 3</b>	<b>17,93</b>	<b>231.569</b>	<b>12,52</b>	<b>178.654</b>	<b>18,25</b>	<b>194.475</b>
CC.LL	1,17	15.664	0,77	11.276	1,49	13.282
<b>TOTAL 4</b>	<b>19,09</b>	<b>247.234</b>	<b>13,29</b>	<b>189.930</b>	<b>23,62</b>	<b>247.176</b>

\*Este Ajuste sólo se aplica a partir de 1990 e incluye IVA imp.

Notas: Las cifras per capita están en pesetas

Los datos se refieren a Ingresos Liquidados en cada Ejercicio

Para hacer las cifras comparables con el resto de los Territorios, en la CAVP se ha asignado el 70% de las retenciones del capital al IRPF y el 30% al IS

El VAB está evaluado al coste de los factores

En el epígrafe Cedidos están los impuestos cedidos a las CC.AA. de Régimen Común (Patrimonio y Sucesiones en Directos y T y AJD y Lujo en Indirectos)

En el epígrafe Otros están los impuestos ni Cedidos ni Concertados

TOTAL 1= Total Directos más indirectos

TOTAL 2= Total Concertados de Gestión propia = IRPF + IS + Ced.Dir + IVAint + Ced + Otros Con.

TOTAL 3= Total Concertados = TOTAL 2 + Ajuste IVA

TOTAL 4= Total 1 + CC.LL.

Fuente: Elaboración Propia a partir de AT(1993), INE (1992 y 1993) y DGCHT (varios años)

riqueza de los TF acaba implicando que en términos per capita los impuestos son un 11,1% más elevados en la CAVP que en TC y que, en el caso de Navarra el diferencial con TC se reduzca considerablemente (el 5,5% menor).

6. Cuando a los tributos de gestión propia se le añaden los ajustes por IVA la presión fiscal de la CAVP (Total 3) prácticamente se iguala a la de TC (sigue siendo, no obstante un

1,7% más baja en la CAPV) y los impuestos per capita en la CAPV pasan a ser un 19% más elevados que en TC.

7. En los TF, las CC.LL. tienen impuestos más bajos que en TC. Esto sugiere que son capaces de obtener transferencias de sus respectivos Gobiernos Autónomos por encima de las que consiguen las CC.LL. de TC.

En suma, por tanto, el cuadro 5 sugiere una situación en la que Navarra tiene una presión fiscal considerablemente más baja que el TC y la CAPV. Esta a su vez tienen una presión levemente más baja que TC pero las diferencias son muy pequeñas<sup>44</sup>. No obstante, la mayor riqueza de los TF les permite obtener unos ingresos per capita mucho más elevados que en TC en el caso de la CAPV, e inferiores, pero con un diferencial muchos más reducido que lo que se derivaría de las diferencias de presión fiscal, en el caso de Navarra.

### *3.2. Presión Fiscal Individual*

La presión fiscal individual son los impuestos que tiene que pagar un contribuyente con unas características determinadas si cumple con todas las obligaciones fiscales establecidas. De la comparación entre regiones de contribuyentes con características iguales se puede, entonces, determinar si los niveles de impuestos son iguales entre regiones o si hay grupos que salgan beneficiados en una u otra región. El análisis de la presión fiscal individual es complementario al de la presión fiscal global por, al menos, dos razones:

- a) Permite determinar hasta qué punto las diferencias de presión fiscal global se pueden atribuir a diferencias normativas, y hasta qué punto es el resultado de otros factores como, por ejemplo, la capacidad de gestión, el diseño de los puntos de conexión, los ajuste ex-post (por ejemplo en concepto de IVA), la riqueza relativa, el indicador de renta que se ha utilizado, etc.

<sup>44</sup> Dado que, como ya se ha señalado, la presión fiscal calculada para los TF en el cuadro 5 está infravalorada, es probable que, en realidad, estas diferencias sean prácticamente nulas

b) En la medida que la comparación revele una normativa más favorable (o desfavorable) al contribuyente, una progresividad distinta o un conjunto de deducciones diferentes, pondrá de manifiesto la voluntad del legislador en relación a la presión fiscal que desea establecer y al concepto de justicia distributiva que desea aplicar.

Antes de analizar la presión fiscal individual conviene recordar que cualquier diferencia entre los TF y el TC<sup>45</sup> se debe derivar de diferencias en la legislación aplicada. En principio estas diferencias de normativa están limitadas por el concierto económico que establece los principios de armonización entre los sistemas forales y el sistema en TC. Como ya se ha señalado en la sección 2.3.2, en lo esencial estos principios de armonización establecen que:

- a) Los elementos básicos del IRPF en los Territorios Históricos (TH) deben ser iguales a los de TC. Sólo se permiten algunas diferencias en ciertas provisiones relativas a la valoración de las rentas empresariales y profesionales y la introducción de deducciones personales y por donativos de la cuota.
- b) Sujeto a las restricciones armonizadoras generales (no distorsionar la competencia, aplicar la terminología y conceptos de la Ley General Tributaria, aplicar los mismos tipos de retención, etc), los TH tienen libertad plena en el diseño del impuesto de sociedades para empresas que operen exclusivamente en la CAPV.
- c) Los TH tienen autonomía normativa plena en lo que se refiere al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- d) El impuesto extraordinario sobre el patrimonio debe ser idéntico en su regulación al de TC.
- e) El IVA debe ser idéntico al vigente en TC
- f) Al igual que ocurre con el IS, sujeto a las restricciones armonizadoras generales, el Impuesto sobre Transmisiones

<sup>45</sup> Obviamente, el resto de España excluida Navarra

y actos Jurídicos Documentados puede ser diseñado libremente por los TH.

Analizaremos, entonces, en qué se ha traducido en términos de presión fiscal individual la autonomía normativa que tienen los TH en los diferentes impuestos.

### 3.2.1 IRPF

El cuadro 6 resume las diferencias de normativa entre cada uno de los TH de la CAPV, Navarra y TC en el IRPF:

El cuadro 6 pone de manifiesto que Navarra tiene un IRPF que difiere en bastantes elementos del vigente en TC e,

Cuadro 6

#### DIFERENCIAS EN EL IRPF ENTRE LOS SISTEMAS FORALES Y EL SISTEMA COMUN (1991)

	Alava	Guipúzcoa	Vizcaya	Navarra	Común
<b>A) BASE IMPONIBLE</b>					
Rendimientos Netos del Trabajo Personal				Deducción cuotas sindicales	
Estimación directa de rentas de Actividades empresariales	a) Amortizaciones más simples y generosas que en TC. b) Entre 20% y 40% de deducción y amortización libre para inversiones nuevas que cumplan ciertos requisitos. c) Se permite la actualización de balances.	a) Amortizaciones más simples y generosas que en TC. b) Entre 20% y 40% de deducción y amortización libre para inversiones nuevas que cumplan ciertos requisitos. c) Se permite la actualización de balances.	a) Amortizaciones más simples y generosas que en TC. b) Entre 20% y 40% de deducción y amortización libre para inversiones nuevas que cumplan ciertos requisitos. c) se permite la actualización de balances.		
Estimación objetiva de Rentas Empresariales, profesionales y artísticas	Igual TC	Igual TC	Sistema de estimación más generoso que en TC	No existe el REOS normal; únicamente simplificado	
Corrección Monetaria de Plusvalías				Más generosa que en TC	
Tributación conjunta				La tarifa se aplica de forma individual a las rentas de cada miembro de la Unidad Familiar	
<b>B) ESCALA DE TIPOS</b>					
	Igual TC	Igual TC	Igual TC	Mínimo exento menor y tipos marginales menores en tramos bajos	

Cuadro 6 (Continuación)

## DIFERENCIAS EN EL IRPF ENTRE LOS SISTEMAS FORALES Y EL SISTEMA COMUN (1991)

	Alava	Guipúzcoa	Vizcaya	Navarra	Común
<b>C) DEDUCCIONES CUOTA</b>					
Variable	Según tablas	Según tablas	Según tablas	No se aplica	Según tablas
General	No	No	No	25.000 (1)	No
Matrimonio	40.000 (incompatible con variable)	40.000 (incompatible con variable)	40.000 (incompatible con variable)	69.000 (2)	40.000 (incompatible con variable)
Minusvalidos	50.000	50.000	50.000	67.000	50.000
Pensionistas	11.500	11.000	12.000	0	0
Cuotas sindicales	15%	15%	50%	0	0
Por hijo estudiando	40.000 x salario mínimo x n.º miembros familia/ Base imponible	16.000 (sólo universitarios)	16.000 (sólo universitarios)	0	0
Rendimientos de trabajo en el extranjero	0	3%	0	0	0
Gastos guardería	15%	15%	0	0	0
Gastos Empleada de Hogar a cuidado de descendientes	20.000	20.000	0	0	0
Canidad fija por tributación conjunta en familias con un sólo perceptor de renta	20.000	20.000	20.000	0	0
Por cada hijo menor acogido	20.000	0	0	Variable en función n.º hijos (1.º 22.500) (5.º o más 55.000)	0
Rendimientos del trabajo	Primer perceptor 25.200 Restantes percep. 25.200	Primer perceptor 25.200 Segundo percep. 25.200	Primer perceptor 25.200 Segundo percep. 25.200	Primer perceptor 1%RN (min. 28.000 máx. 39.000) Resto, igual que primero si RN>530.000 (3)	Primer perceptor 25.200 Segundo percep. 25.200
Donaciones a determinadas Instituciones Vascas		20%	20%		0

(1) La deducción es de 50.000 ptas. si hay más de un miembro que obtenga rendimientos, tributan conjunta y solidariamente y no procede la deducción por matrimonio.

(2) Se aplica también a viudos, divorciados, separados o solteros con hijos u otros descendientes a su cargo, con derecho a deducción por descendientes. Para aplicarla debe haber un único perceptor de rendimientos del trabajo o de actividad empresarial, profesional o artística.

(3) Los sujetos pasivos con RN del trabajo superior a 100.000 pesetas y BI inferior a 700.000 ptas. tienen una deducción complementaria de 24.000 ptas. (que disminuye 1.000 por cada 25.000 de aumento de la BI).

incluso en los TH de la CAPV. En general el IRPF es algo más generoso que el de los restantes ámbitos y presta una protección más amplia a la familia.

En cuanto a la CAPV, el Cuadro 6 sugiere que a pesar de tener una autonomía normativa limitada, los TH la han utili-

zado allí donde les ha sido posible. Los rasgos más importantes de las modificaciones introducidas por los TH son:

- i) Los tres TH han dado un tratamiento más favorable a las rentas profesionales y empresariales en estimación directa que, en el caso de Vizcaya, se ha extendido a la estimación objetiva.
- ii) Los tres TH han introducido deducciones de la cuota que no existen en TC.

Los dos tipos de modificaciones reducen los impuestos de los contribuyentes y, por ende, la presión fiscal individual. Es aparente, sin embargo, que a pesar de que a nivel individual estas modificaciones puedan suponer una reducción considerable de impuestos para algunos contribuyentes, especialmente empresarios y profesionales, su importancia cuantitativa global es reducida. Por ello es poco probable que las modificaciones introducidas tengan efectos significativos sobre la presión fiscal global.

Para ver esto, consideremos en primer lugar el método de estimación de las rentas empresariales y profesionales en la CAPV. En el caso de la estimación directa, los tres TH ofrecen un sistema más favorable especialmente en el caso de inversiones acogidas a los incentivos fiscales aprobados desde 1988. Como se comprueba más adelante al analizar el Impuesto de Sociedades, esta normativa puede dar lugar a reducciones drásticas en el tipo medio efectivo en relación a TC.

Por lo que se refiere al método de estimación objetiva, Alava y Guipúzcoa aplican la misma normativa que en TC. Vizcaya aplica, sin embargo, unos criterios más generosos<sup>46</sup>. En lo esencial la normativa vizcaina se traduce en que, a beneficios iguales, el rendimiento estimado es inferior al de TC en un 20% del sueldo estipulado para el propietario en el caso de actividades de fabricación, el 15% en las activida-

<sup>46</sup> En particular, como señala Vivanco (1990), el sistema aplicado en Vizcaya elimina el juego de las retribuciones imputables, admite como gastos deducibles todos los que puedan contabilizarse dentro de los grupos 61 a 65 del Plan General de Contabilidad de 1973 y se admiten las pérdidas sin el requisito de llevar contabilidad ajustada a los principios del Código de Comercio.

des comerciales y agrícolas y el 10% en las actividades profesionales. Es fácil comprobar que, con la normativa aplicada en Vizcaya, los empresarios y profesionales pueden conseguir reducciones de la base imponible en relación a TC de entre un 5% y un 10%<sup>47</sup>.

El tratamiento beneficioso de las rentas empresariales y profesionales, especialmente en Vizcaya, tiene su traslación en los rendimientos medios declarados en el IRPF. El cuadro 7 refleja el rendimiento medio declarado en el trienio 1988-1990 en la CAPV y en cada TH en relación a TC por rentas de actividades profesionales y empresariales, y, a efectos de comparación, por rentas del trabajo. El Cuadro 7 pone de manifiesto que en la CAPV frente al 11% más de salario per capita, se declara un 2% menos de rendimiento profesional y empresarial per capita. Esto se debe fundamentalmente a las declaraciones en Vizcaya donde en tanto las rentas salariales per capita son un 9% superiores a las de TC, la renta empresarial y profesional per capita declarada es sólo el 87% de la declarada en TC. Es decir, que de acuerdo a las declaraciones, el profesional y empresario medio en Vizcaya está en relación a la media del TC un 22% peor que el trabajador medio en relación a la media de TC.

En Guipúzcoa, por su parte, si bien las rentas profesionales declaradas en relación a TC son inferiores a los salarios relativos, el diferencial es sólo de 5 puntos, en tanto Alava

Cuadro 7

INDICES DE RENDIMIENTOS MEDIOS DEL TRABAJO (RT) Y DE ACTIVIDADES PROFESIONALES Y EMPRESARIALES (APE) EN RELACION A TERRITORIO COMUN (PROMEDIO 1988-90)

	RT	APE	APE - RT
Alava	103	105	+2
Guipúzcoa	115	110	-5
Vizcaya	109	87	-22
<b>CAPV</b>	<b>111</b>	<b>98</b>	<b>-13</b>

<sup>47</sup> Se puede comprobar que si a es el porcentaje de los beneficios que se imputa como sueldo el propietario, el porcentaje de ahorro a que da lugar la normativa de Vizcaya es  $[ba/(0,8+ba)]$  donde b es igual a 0,2, 0,15 ó 0,10 según se trate de actividades de fabricación, comerciales o profesionales.

tiene una posición relativa a TC similar para las rentas salariales y profesionales<sup>48</sup>.

A pesar de que la normativa de los TH, básicamente la de Vizcaya, pueda producir algunos ahorros fiscales a algunos empresas y profesionales, la importancia global de estos ahorros es reducida. En Vizcaya, por ejemplo, estas rentas suponían en 1990 aproximadamente el 9% de la Base Imponible. Entonces, incluso si el ahorro promedio a que da lugar la normativa fuera del del 10%<sup>49</sup>, la reducción de la Base no llegaría al 1%.

El segundo elemento que diferencia el IRPF en los TH del de TC, son las deducciones de la cuota. Como muestra el cuadro 6, los TH han introducido diversas deducciones que no existen en TC sin eliminar ninguna de las que existen allí. A nivel individual estas deducciones son de una cuantía moderada pudiendo suponer para algunos contribuyentes reducciones de entre 20.000 y 40.000 pts. A niveles bajos de renta esto se puede traducir en una reducción del tipo efectivo de 2 ó 3 puntos, pero, obviamente, a niveles altos su importancia porcentual es muy reducida.

Los siguientes ejemplos ilustran, utilizando la normativa de Vizcaya, que a nivel individual las deducciones por gastos personales, especialmente si combinadas con las ventajas del método de estimación objetiva, pueden dar lugar a ahorros fiscales de cierta consideración.

Ejemplo 1: Un pensionista recibe en 1991 una pensión de jubilación de 1.100.000 ptas y unos rendimientos del capital de 500.000 pts. Está casado y su esposa no obtiene ningún tipo de ingreso. Es fácil comprobar que la Cuota Líquida a

<sup>48</sup> Obviamente, puede argumentarse que estas diferencias de rentas declaradas en relación a TC se deben, no a la normativa fiscal, sino a la características económicas reales de la CAPV en general y de Vizcaya en particular. Sin embargo, aparte de que es un hecho que la normativa es más favorable, la conjectura de que en la CAPV empresarios que ganan menos que en TC pagan más a sus trabajadores es, cuando menos, cuestionable.

<sup>49</sup> Y ciertamente es menor ya que el ahorro se concentra en los empresarios y profesionales que optan por el método de estimación objetiva.

Cuadro 8  
DEDUCCIONES PERSONALES\* POR CONTRIBUYENTE

	1988	1989	1990
Alava	2.656	3.049	3.682
Guipúzcoa	8.737	7.671	6.751
Vizcaya	3.589	4.244	8.666
<b>CAPV</b>	<b>5.027</b>	<b>5.120</b>	<b>7.326</b>
<b>TC</b>	<b>1.839</b>	<b>2.163</b>	<b>2.630</b>

\* En TC incluye los gastos médicos. En Alava, Guipúzcoa y Vizcaya entodos los años gastos médicos, cuotas sindicales, hijos estudiando fuera del hogar y pensionistas. En Vizcaya en 1990, incluye también la deducción para familias con un solo perceptor de renta.

ingresar será de 131.400 pts. si declara en Vizcaya (tipo impositivo medio resultante del 8,32%) y de 163.400 si declara en TC (con un tipo medio del 10,35%). La normativa de Vizcaya le supone, por tanto, un ahorro de 32.000 pts. equivalentes a una reducción del tipo medio efectivo de algo más de 2 puntos.

Ejemplo 2: En 1991 un empresario realiza unas ventas de 8 millones para lo cual incurre en unos gastos de 5 millones. Tiene un sueldo estipulado de 2 millones. Está casado y tiene dos hijos, uno de ellos universitario fuera del hogar. Su mujer no obtiene ingresos. Si declara en Vizcaya la cuota líquida resultante será 334.758 pts. En TC pagaría 482.758 pts. Tributar en Vizcaya le supone, por tanto, una reducción de impuestos de algo más del 30%.

La mayor parte de las deducciones adicionales introducidas por los TH se agrupan bajo el epígrafe de gastos personales. El cuadro 8 trata de evaluar la importancia global de estas deducciones en el trienio 1988-90.

El cuadro 8 pone de manifiesto que las deducciones personales introducidas en los TF, aunque de forma desigual entre ellos<sup>50</sup>, suponen un ahorro por contribuyente que ha ido aumentando en el tiempo, y que en 1990 se situaba en

<sup>50</sup> Las diferencias entre TH se deben, aparte de a las diferencias en las estructuras de población, a diferencias normativas. Así, por ejemplo en los años 1989 y 1990 (pero no en 1991) en Guipúzcoa se podían deducir 2.000 pts como gastos médicos sin necesidad de justificación y en 1990 sólo Vizcaya aplicaba la deducción para familias con un solo perceptor de renta.

torno a las 3.700 pesetas. Obviamente en el año 1991, al que se refiere el cuadro 6, el diferencial de deducción per capita en los TH debe ser mayor debido a la introducción de nuevas deducciones personales en Alava y Guipúzcoa (gastos guardería, empleada de hogar cuidando descendientes, hijo menor acogido (sólo Alava) y, especialmente, deducción por tributación conjunta (familias con un solo perceptor de renta)).

A pesar de estas diferencias, sin embargo, el montante global de estas deducciones introducidas por los TF es muy reducido en relación a recaudación del IRPF. Así, por ejemplo, en 1990 el total de deducciones personales apenas suponía el 1,8% de la cuota íntegra<sup>51</sup>.

### 3.2.2. El Impuesto de Sociedades (IS)

Según el concierto económico, sujeto a las restricciones generales de armonización, el IS aplicable a empresas que tributan exclusivamente en los TH puede ser diseñado libremente por dichos TF. Las implicaciones en la práctica de esto no están claras ya que son susceptibles de interpretación y, de hecho, es frecuente que las medidas normativas establecidas por los TF sean cuestionadas por la Administración Central. Un caso típico es el de las exenciones fiscales destinadas a favorecer las inversiones en la CAPV. Desde una perspectiva foral esto es legítimo en tanto se trate de inversiones realizadas por empresas que deben tributar exclusivamente en los TF. Sin embargo, desde la perspectiva de la Administración del Estado esto puede cuestionarse en base a un doble argumento: Primero, que podría desviar inversiones desde TC hacia TF y, segundo, que los incentivos reducen los costes de las empresas que se benefician de estas normas favoreciendo su posición competitiva en relación a las empresas ubicadas en TC. De esta forma, se incumpliría el espíritu de una de las normas generales de armonización; la que establece que los sistemas fiscales de los TF no deben distorsionar la competencia.

<sup>51</sup> No obstante, en los niveles de renta bajos, estas deducciones pueden suponer reducciones no despreciables del tipo medio efectivo.

En cualquier caso, a pesar de que al menos teóricamente los TH disponen de un amplio margen para modificar la normativa vigente en TC en la práctica el IS que aplican es bastante similar. Las diferencias básicas están recogidas en el Cuadro 9.

El Cuadro 9 revela que las modificaciones introducidas por Navarra y los tres TH de la CAPV redundan en disminuciones de impuestos por parte de las empresas. De esta forma, los TF tienen normas más generosas de amortización, de

Cuadro 9

DIFERENCIAS EN EL IS ENTRE LOS SISTEMAS FORALES Y EL SISTEMA COMUN (1991)

	Alava	Guipúzcoa	Vizcaya	Navarra
<b>A) BASE IMPONIBLE</b>				
Amortización	En general más simple y generosa que el TC. Si acogida a incentivos especiales libre.	En general más simple y generosa que el TC. Si acogida a incentivos especiales libre.	En general más simple y generosa que el TC. Si acogida a incentivos especiales libre.	No existe amortización mínima. Coeficientes amortización más generosos. No existe amortización degresiva por suma de dígitos. Ligeras diferencias en el sistema de coeficientes constantes. Libertad de amortización durante 5 años para las inversiones en I+D
Valoración existencias	Se admite sistema LIFO		Se admite sistema UFO	Se admiten los criterios contables
<b>B) DEDUCCIONES CUOTA</b>				
Inversiones	Incentivos a la inversión nueva ubicada en el PV de más de 8 millones, financiada en más del 30% con recursos propios. En general crédito fiscal del 20%, si crea empleo hasta el 25% Si es de interés tecnológico hasta el 45%.	Incentivos a la inversión nueva ubicada en el PV de más de 8 millones, financiada en más del 30% con recursos propios. En general crédito fiscal del 20%, si crea empleo hasta el 25% Si es de interés tecnológico hasta el 45%.	Incentivos a la inversión nueva ubicada en el PV de más de 8 millones, financiada en más del 30% con recursos propios. En general crédito fiscal del 20%, si crea empleo hasta el 25% Si es de interés tecnológico hasta el 45%.	Incentivos específicos a la inversión hasta el 30% de las inversiones que cumplen los requisitos que reglamentariamente se establezcan. 35% de las cantidades donadas a las Administraciones Públicas de Navarra o a entidades privadas sin ánimo de lucro para proyectos declarados por el Gobierno de Navarra de interés social
<b>C) OTRAS</b>				
Actualización de balances	Permitida según coeficientes y tipo de activo	Permitida según coeficientes y tipo de activo	Permitida según coeficientes y tipo de activo	

valoración de existencias (excepto Guipúzcoa), incentivos fiscales a la inversión y creación de empleo, y (excepto Navarra) permiten la actualización de balances<sup>52</sup>.

En algunos casos estas medidas pueden dar lugar a reducciones drásticas de impuestos en relación a TC. A efectos ilustrativos, consideremos el siguiente ejemplo referido a los incentivos fiscales.

Ejemplo 3. En el año 1991 una Sociedad ha obtenido un beneficio de 20 millones de ptas. Ha realizado inversiones en activos fijos nuevos por importe de 10 millones de ptas. (coeficiente máximo 15%).

Si esta sociedad tributa únicamente en Vizcaya (Guipúzcoa o Alava) y solicita los beneficios fiscales de la NF8/88, podrá deducir en concepto de amortización este ejercicio 10 millones de ptas en lugar de un millón y medio de ptas que es la amortización máxima, resultando una base imponible de 11.500.000 ptas. y una Cuota Integra (CI) de 4.025.000 ptas. De la CI puede deducir 20%  $10.000.000 = 2.000.000$  ptas dando lugar a una Cuota Líquida de 2.025.000 ptas. Si esa inversión es calificada de especial interés tecnológico, la deducción por inversión sería: 40%  $10.000.000 = 4.000.000$  ptas generando una Cuota Líquida de 25.000 ptas.

Por otro lado, en Territorio Común la Base sería de 20.000.000 ptas. con una CI de 7.000.000 ptas. La deducción por inversión sería 5%  $10.000.000 = 500.000$  ptas con una Cuota Líquida resultante de 6.500.000 ptas. Obviamente, en ejercicios posteriores esta empresa podrá deducir de la base las amortizaciones correspondientes a la inversión de 10 millones que la empresa en TF ya ha deducido en el primer periodo en concepto de amortización libre.

El resultado final es, por tanto, que frente 6,5 millones de pts. de impuestos en TC, en TF esa misma empresa sólo pagaría 25.000 pts aunque en ejercicios posteriores com-

<sup>52</sup> Esta actualización se permitió en 1990 y se prorrogó en 1991.

pensaría parte de esta diferencia por la vía de la amortización de la inversión inicial.

Cuantificar la importancia de las diferencias normativas entre los TF y TC es complicado, porque las Estadísticas Tributarias de los TF no aportan información suficientemente detallada para ello. Con todo, a modo ilustrativo se puede señalar que en el año 1990 en Vizcaya se concedieron créditos fiscales por incentivos a la inversión que se detallan en el cuadro 9 (y que por tanto son exclusivos de la CAPV) por valor de 1.538,5 millones de pts. Además, todas las inversiones que se beneficiaron de estos créditos se acogieron a los beneficios de la libertad de amortización. La cuota líquida por cuenta del IS en dicho año fue de 34.938 millones<sup>53</sup>. Como dicha cuota engloba la que corresponde a empresas en cifra relativa (que por aplicar la normativa común no se han beneficiado de los créditos fiscales y amortizaciones aceleradas) y la pagada por empresas que operan exclusivamente en la CAPV, es probable el porcentaje de reducción de la cuota debido a estos incentivos (a los que se pueden acoger sólo las empresas que operan en la CAPV) no sea despreciable.

### 3.2.3 El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Según lo establecido en el Concierto Económico de la CAPV y en el Convenio Económico de Navarra, los TF tienen libertad para diseñar todos los elementos que componen el impuesto. Al igual que con las figuras anteriores esto ha sido utilizado por los TF para reducir la presión fiscal individual. En el ISD esta reducción es considerable para la mayor parte de los contribuyentes.

El cuadro 10 resume las diferencias normativas entre los TF y el TC. Como es aparente de este cuadro, en general el tratamiento de las herencias y donaciones es mucho más favorable en los TF que en TC en todos los elementos que configuran el impuesto. Obviamente, esto implica una presión fiscal considerablemente menor en los TF que, como señala el cuadro 10, en última instancia se va traducir en la

<sup>53</sup> Esta cifras se han obtenido de DFV(1991)

Cuadro 10

## DIFERENCIAS EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES ENTRE LOS SISTEMAS FORALES Y EL SISTEMA COMUN

	Alava	Guipúzcoa <sup>(*)</sup>	Vizcaya <sup>(*)</sup>	Navarra	Territorio Común
A) SUJETO PASIVO				Están sujetas al impuesto también las personas jurídicas	
B) EXENCIOS				Numerosas. La más importantes son las herencias y donaciones en línea directa (Grupo I) (Tributan en ITP al 0,8%)	
C) BASE IMPONIBLE	El ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria (se valora como en el impuesto sobre el patrimonio). Liquidación separada de los seguros de vida y el resto de la masa hereditaria	El ajuar doméstico no forma parte de la masa hereditaria. Liquidación separada de los seguros de vida y el resto de la masa hereditaria.	El ajuar doméstico no forma parte de la masa hereditaria. Liquidación separada de los seguros de vida y el resto de la masa hereditaria.	El ajuar doméstico se calcula como el 3% del resto de la masa hereditaria (a no ser que pueda probarse fehacientemente que no existe). Liquidación separada de los seguros de vida y el resto de la masa hereditaria.	El ajuar doméstico se calcula como el 3% del resto de la masa hereditaria (a no ser que pueda probarse fehacientemente que no existe). Los seguros de vida forman parte de la masa hereditaria.
D) BASE LIQUIDABLE	Las reducciones para la masa hereditaria y seguros de vida conjuntamente son: Grupo 1: Fija: 4.630.500 Variable (§) 578.800 Límite: 14.553.000 Grupo 2: 2.005.000 Grupo 3: 0	Las reducciones para la masa hereditaria son: Grupo 1: Fija: 5.000.000 Variable (§) 525.000 Límite: 9.200.000 Grupo 2: 2.000.000 Grupo 3: 1.000.000	Las reducciones para la masa hereditaria son: Grupo 1: 4.150.000 Grupo 2: 2.100.000 Grupo 3: 0	No hay reducciones para la masa hereditaria	Las reducciones para la masa hereditaria y seguros de vida conjuntamente son: Grupo 1: Fija: 2.271.500 Límite: 6.813.500 Grupo 2: 1.136.000 Grupo 3: 0
E) ESCALA	Más generosa que en T.C. No tiene en cuenta el patrimonio preexistente.	Más generosa que en T.C. No tiene en cuenta el patrimonio preexistente.	Más generosa que en T.C. No tiene en cuenta el patrimonio preexistente.	Existen 11 tarifas diferentes. Tipos medios mucho más preexistente.	Tiene en cuenta el patrimonio preexistente.

\*En Guipúzcoa y Vizcaya a partir de 1992 las sucesiones en línea directa (Grupo I) están exentas del impuesto

§ La parte variable se aplica para descendientes y adoptados menores de 21 años, por cada año menor de 21.

Grupo 1: Cónyuge, Ascendientes y Descendientes. Adoptante y Adoptado plenamente y sus descendientes.

Grupo 2: Ascendientes y Descendientes del otro cónyuge. Hermanos, Tios, Sobrinos, Suegros, Nueras, Yernos. Adoptante y Adoptado en la adopción simple.

Grupo 3: Primos y extraños.

exención de las herencias y donaciones entre parientes de primer grado en Navarra. La misma norma aplica en Guipúzcoa y Vizcaya a partir de 1992, aunque restringida a las herencias.

### 3.2.4. Impuestos Indirectos

En lo esencial la normativa de los impuestos indirectos en los TF es idéntica a la vigente en TC. Así, por ejemplo, en el IVA todos los elementos del impuesto son iguales. En el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados hay algunas diferencias no muy importantes<sup>54</sup>, y en los impuestos especiales la normativa es la misma.

## 4. Relaciones Financieras entre el Estado y la CAPV

Como ya se señaló en la sección 2 existen diversos flujos de transferencias entre el Estado y la CAPV. En esta sección vamos a cuantificar y valorar cada uno de estos flujos, así como el saldo financiero con el Estado.

### 4.1 El Cupo

El cupo líquido pagado por la CAPV al Estado está recogido en el Cuadro 11 tanto en términos absolutos, per capita, en porcentaje de la capacidad económica de la CAPV (el VAB al coste de los factores) y de la capacidad económica del sector público vasco (tributos concertados).

El cuadro 12, por su parte, presenta la descomposición del cupo líquido (como porcentaje de los tributos concertados) en los tres bloques que permiten explicar su evolución. Primero, la parte del cupo que se deriva del pago por compe-

<sup>54</sup> En Vizcaya, por ejemplo, a partir de 1990 se fija el tipo de algunas operaciones en el 5% y se aumenta la cuota del papel timbrado a 30 pts. pliego, y en 1992 se reduce el gravamen de algunos documentos notariales

CUADRO 11  
CUPO LIQUIDO (CL) Y CAPACIDAD DE PAGO (1981-1992)

Año	CL(1)	CL per capita(2)	CL/VABcf	CL/Trib Concer.
1981	38.596	18.020	3,24	0,35
1982	55.072	25.727	4,01	0,39
1983	66.272	30.975	4,45	0,39
1984	76.039	35.559	4,69	0,36
1985	89.183	41.728	4,82	0,37
1986	98.508	46.116	4,75	0,32
1987	110.831	52.041	5,00	0,29
1988	101.119	47.624	4,21	0,23
1989	75.142	35.497	2,75	0,15
1990	70.562	33.435	2,37	0,13
1991	77.327	36.752	ND	0,12
1992	71.514	33.866	ND	0,11

VABcf: Valor Añadido al Coste de los Factores según datos del INE.

(1) en millones; (2) en pesetas

Fuente: Elaboración Propia a partir de Informe Integrado de la Hacienda Vasca (diversos años), Diputación Foral de Guipúzcoa (1992) y la Contabilidad Regional del INE (1992)

CUADRO 12  
CUPO LIQUIDO COMO PORCENTAJE DE LOS TRIBUTOS CONCERTADOS  
(1981 - 1993)

Año	Ministerios	Policía Autónoma	Seg. Social	Cupo Líquido
1981	ND	ND	0,00	0,35
1982	0,41	0,02	0,00	0,39
1983	0,41	0,02	0,00	0,39
1984	0,38	0,03	0,00	0,35
1985	0,39	0,03	0,00	0,36
1986	0,36	0,03	0,00	0,34
1987	0,33	0,04	0,00	0,29
1988	0,32	0,04	0,05	0,23
1989	0,35	0,04	0,16	0,15
1990	0,34	0,05	0,17	0,12
1991	0,34	0,05	0,16	0,11
1992	0,33	0,05	0,17	0,10
1993	0,32	0,05	0,17	0,10

Cupo Líquido = Ministerios-Policía Aut. - Seguridad Social

Fuente: Elaboración Propia a partir de Informe Integrado de la Hacienda Vasca (diversos años), Diputación Foral de Guipúzcoa (1992), y Ansoategui (1991)

tencias asumidas correspondientes a las funciones que el Estado ejercía previamente en la CAPV (ministerios). Segundo, las cantidades pactadas que se deducen de lo anterior en concepto desarrollo de la Policía Autónoma. Tercero, la disminución del cupo como resultado de la asunción de la competencia en materia de Seguridad Social.

Los cuadros 11 y 12 presentan una situación en la que desde 1981 hasta 1989 el Cupo líquido experimenta un des-

censo paulatino. Esto se debe fundamentalmente al proceso de asunción de competencias, significativamente la competencia en Seguridad Social. A partir de 1989, donde ya se ha consolidado la competencia en materia de Seguridad Social, el cupo se estabiliza en términos per capita en torno a las 35.000 pts. Por otro lado, en términos de recaudación por tributos concertados, desde 1989 se observa una leve disminución desde el 15% hasta el 10%. Esto es el reflejo de que en la CAPV la recaudación por tributos concertados ha crecido más rápido que en TC<sup>55</sup>. Finalmente, en términos de la riqueza, los datos parecen sugerir que en el periodo de estabilidad, a partir de 1989, el cupo líquido se situa en torno al 2,5%.

La cuestión, sin embargo, no es tanto la de cuánto supone el cupo, que en última instancia depende del proceso de asunción de competencias, como la de si es demasiado alto o demasiado bajo en relación a lo que debería ser. Esto es, si es alto o bajo en relación al valor de las competencias no asumidas menos los ingresos no transferidos. Esta cuestión se puede analizar desde una doble perspectiva. Primero, la adecuación del método de imputación. Segundo, la validez de los valores asignados a los parámetros utilizados.

#### 4.1.1. El método de imputación

Determinar cuánto se benefician los residentes de una región del gasto del sector público central es una cuestión que plantea numerosos problemas conceptuales y prácticos. A un nivel conceptual surgen problemas porque existen bienes públicos (también denominados bienes indivisibles) cuyo consumo es, por tanto, no rival y por la existencia de efectos externos. A un nivel práctico el problema está en que incluso cuando se trata de bienes privados provistos por el sector público (bienes divisibles) muchas veces la contabilidad pública no permite valorar con precisión la parte atribuible a una región.

<sup>55</sup> Recuérdese que el cupo líquido se actualiza en base a la recaudación por tributos concertados en TC.

El problema con los bienes indivisibles radica en que la suma de los beneficios individuales es superior al coste de provisión. Se puede argumentar, por ejemplo, que el coste de que cada CC.AA. estableciera su propia red de embajadas, creara su propio ejército o su propia política científica excedería del coste de una red de embajadas, una política científica o un ejército a nivel nacional<sup>56</sup>. En cuanto a los efectos externos, el problema es que son difíciles de cuantificar y, a veces, incluso de identificar<sup>57</sup>. Por ejemplo, se puede argumentar que las mejoras en el aeropuerto de Barajas benefician a todas las CC.AA. porque facilitan el acceso de personas y mercancías y, en última instancia el establecimiento de empresas, en todas las CC.AA.

En la práctica, ante estos problemas, los estudios de incidencia del gasto público optan por distribuir los costes (y no los beneficios) de los bienes indivisibles en base a algún indicador de renta o población (según los casos) e ignorar los efectos externos<sup>58</sup>. Esto, obviamente, es equivalente a un sistema de imputación.

En los gastos divisibles lo correcto sería identificar qué parte corresponde a la región en base a los datos de la contabilidad pública. Un ejemplo simple sería el del gasto en Sanidad. Para regionalizarlo sería suficiente con cuantificar el gasto que realiza el Estado en cada CC.AA. En última instancia se trataría de aproximar el denominado coste efectivo de provisión.

Como ya se ha señalado puede ocurrir que, sin embargo, los criterios de contabilidad del sector público no permitan obtener esta información. En estos casos lo habitual es distribuir los gastos divisibles, pero no regionalizables por falta

<sup>56</sup> Obviamente estamos ignorando cuestiones como la de si una red propia de embajadas para cada comunidad autónoma produciría una protección mejor (por centrarse en intereses más concretos) o peor (por representar intereses más pequeños) de sus intereses en el exterior.

<sup>57</sup> Si todos se identificaran y cuantificaran surgiría de nuevo el problema de que el coste es inferior al valor de los beneficios.

<sup>58</sup> Véase, por ejemplo, Gilliespie (1965), Leonard et al (1974) y Medel et al (1991) para el caso de estudios de incidencia personal.

de información, en base a algún indicador que se considere representativo. Por ejemplo, si fuera necesario, el gasto en Educación básica se podría distribuir en base a, digamos, el porcentaje de niños en edad escolar. Nuevamente esto implica un método de imputación, aunque con índices diferentes para gastos diferentes.

En suma, por tanto, la valoración de las CNA por la CAPV debería haberse guiado por un sistema de imputación en determinados casos y de coste efectivo de provisión en otros. El índice de imputación, no obstante, debería ser diferente para cada gasto o grupo de gastos.

En el lado de los ingresos el proceso de regionalización debería ajustarse a principios similares. Donde posible, se deberían calcular directamente los impuestos realmente pagados por residentes en la CAPV y, donde no, utilizar un sistema de imputación basado en indicadores adecuados.

En las CC.AA. de régimen Común se han aplicado estos principios tanto al comienzo del proceso de descentralización como en la valoración de nuevas competencias transferidas. En el caso de la CAPV, sin embargo, desde el principio se renunció a cualquier intento de valoración del coste efectivo de provisión y se optó por la aplicación de un sistema de imputación con un índice común a todas las competencias no asumidas de ingreso y gasto. Esto ciertamente dotaba de simplicidad al sistema pero, al mismo tiempo, abría una posible divergencia entre el valor real de las CNA y los ingresos no transferidos y el valor calculado a efectos del pago del cupo. ¿Es ésta diferencia al alza o a la baja?. Responder a esta pregunta requeriría calcular el valor verdadero de las CNA y los ingresos no concertados (INC) y, con la información disponible, esta tarea no ha sido posible. Con todo, como se sugiere en la sección siguiente el índice de imputación generalmente ha tomado un valor bajo. Esto tienen dos implicaciones contradictorias:

- a) Infravalora el valor de las CNA, de los INC y del déficit atribuido a la CAPV. En la medida que el cupo es positivo, la infravaloración de gastos domina a la de ingresos y supone una reducción del cupo.

b) Cuando se transfiere una competencia adicional a la CAPV infravalora el coste de la transferencia. De esta forma, la reducción del cupo y, en su caso, los ingresos adicionales que se transfieren son inferiores al aumento del coste de provisión en la CAPV con lo que se perjudica su situación financiera. El ejemplo más claro de esta situación se produce con la transferencia de la Seguridad Social. Como ya se ha señalado esta competencia se financia por dos vías: a través del cupo (la parte que corresponde al déficit) y a través de una transferencia de cotizaciones sociales (la parte financiada en el Estado por esta vía). La infravaloración de ingresos y gastos produce entonces dos efectos que van en detrimento de la posición financiera de la CAPV:

- i) La reducción del cupo es inferior al valor real del déficit transferido de la Seguridad Social que debe asumir la CAPV.
- ii) Las cotizaciones que se imputan a la CAPV son inferiores a las efectivamente recaudadas.

En suma por tanto, la infravaloración en el cupo de las CNA y los INC tiene efectos beneficiosos en tanto no se transfiere una competencia, pero produce el efecto contrario a partir del año en el que se realiza la transferencia.

#### 4.1.2. El índice de imputación

El índice de imputación de ingresos y gastos a la CAPV se estableció en 1981 en el 6,24% y desde entonces no ha sido cambiado. Como ya se ha señalado en la sección 2.4.1, este índice no se deriva de aplicar ninguna fórmula explícita, sino el resultado de un compromiso entre los representantes del Estado y la CAPV que, en todo caso, podría interpretarse como un indicador del peso económico de la CAPV. El cuadro 13 explora esta posibilidad recogiendo diversos indicadores de la CAPV en relación a España.

Una simple inspección sugiere que en 1981 el valor 6,24 se sitúa, aproximadamente, a medio camino<sup>59</sup> entre un índice

<sup>59</sup> En realidad en 1981 no se pudieron utilizar datos de ese mismo año porque no estaban elaborados, sino datos de uno o dos años antes. No obstante, los datos de 1981 son suficientes para ilustrar el argumento que se quiere sugerir.

Cuadro 13  
INDICADORES DE LA CAPV EN RELACION A ESPAÑA (1981-1990)

	1981	1986	1987	1988	1989	1990	Promedio (86-90)
A) Habitantes							
1.Población	5,68	5,55				5,41(1)	5,48
2.Ocupados	5,79	5,55	5,51	5,54	5,57	5,62	5,56
B)Tamaño							
3.VABcf	7,40	7,02	6,72	6,51	6,61	6,49	6,67
4.VABpm		7,11	6,90	6,68	6,79	6,61	6,82
5.Renta Bruta		6,79	6,74	6,35			6,62
6.Consumo		6,36	6,39	6,41	6,39	6,03	6,39
C) Riqueza							
VABcf pc	130	126	122	118	121	119	121
Renta Bruta pc		122	122	116			120
Promedio A y B	6,57	6,19	6,10	6,02	6,09	6,08	6,07

(1) Cifra de 1991

(2) Promedio de A y B = (promedio de A + promedio B)/2

Fuentes: Población: Censos de 1981 y 1991 y Padrón de 1986

Ocupados: Encuesta de Población Activa

Resto: Contabilidad Regional y Nacional el INE

de imputación progresivo (en el sentido de tomar en cuenta las diferencias de riqueza per capita) como el VAB relativo y otro regresivo (al no depender de la renta) como sería la población relativa. A la vista de esto, la interpretación del índice en términos de compromiso parecería válida. Con esta interpretación la no revisión posterior del índice hubiera sido perjudicial para la CAPV<sup>60</sup> ya que, como es aparente del cuadro 13, la posición relativa de la CAPV en el conjunto de España se ha deteriorado considerablemente tanto en términos de población como, especialmente, en términos de riqueza. Así, por ejemplo, en diez años la población relativa ha disminuido en un 3,5% y la participación en el VAB en un 10%. Esto implicaría que el índice debería haber disminuido tanto en la Ley quinquenal del cupo 1987-91 como en la de 1992-96.

Este tipo de razonamiento se basa en el supuesto de que el índice de partida, el 6,24%, era el correcto. Sin embargo la propia ley del concierto en su artículo 53.1 busca la progre-

<sup>60</sup> Esto sería cierto en términos del cupo a pagar aunque no en términos de otros conceptos como, por ejemplo, la participación en las cotizaciones a la Seguridad Social que también se determinan en base al índice de imputación.

sividad y establece que el índice de imputación se establecerá "básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos". Ciertamente esta prescripción es ambigua tanto por la cualificación "básicamente" como por el hecho de que existen múltiples índices de renta (renta generada o renta propiedad de los residentes, en términos brutos o netos, a precios de mercado, a coste de factores, etc). La mayoría de los índices sugieren, sin embargo, que la participación de la CAPV en la economía es superior al 6,24%. El cuadro 14 presenta tres ejemplos de esto (VAB a precios de mercado, VAB a coste de los factores y Renta bruta).

Más aún, el índice adoptado con mayor generalidad en otros componentes del sistema de financiación de las CC.AA. es el VAB al coste de los factores. Así, por ejemplo:

- Es el indicador de renta utilizado en la distribución del Fondo de Compensación Interterritorial entre las CC.AA. que se benefician del mismo.
- Es el índice de imputación que se adopta en el Convenio con Navarra firmado en 1990. Este convenio es simple-

Cuadro 14

AUMENTO DEL CUPO LIQUIDO SI SE UTILIZARA COMO INDICE DE IMPUTACION EL VAB<sub>CF</sub>

Año	Absoluto	Porcentual	per capita
1981	7.159	18,55	3.342
1982	10.943	19,87	5.111
1983	10.000	15,09	4.674
1984	8.460	11,13	3.956
1985	12.497	14,01	5.847
1986	13.531	13,74	6.334
1987	9.595	8,66	4.505
1988	5.025	4,97	2.366
1989	5.807	7,73	2.743
1990	3.845	5,45	1.821
1991	4.362(1)	5,64	2.073
1992	4.293(1)	6,00	2.040(2)
1993	4.488(1)	6,25	2.133(2)
TOTAL	100006	10,54	46950

(1) La cifra de VAB<sub>CF</sub> relativo utilizada es la de 1990

(2) La cifra de población utilizada es la de 1991

Nota: El aumento del Cupo Líquido en el año t se ha calculado como  $[(VAB_{cf} \text{ relativo en } t/0,0624) - 1](CL_t + \text{Policía Autónoma en año } t)$

mente una homologación del vigente en la CAPV al caso de Navarra que, hasta ese momento, se había regido por un sistema totalmente diferente (véase sección 2.5).

Tenemos entonces que en otros casos, incluido el de un sistema foral esencialmente igual al de la CAPV, se ha utilizado como indicador de riqueza el VAB al coste de los factores. Esto implica que si en el caso de la CAPV se hubieran aplicado los mismos indicadores que en el resto de situaciones, el índice de imputación hubiera sido, también, el VAB al coste de los factores. Entonces el índice de imputación en el momento inicial debería haber sido el 7,40% (cuadro 14) en vez del 6,24%, y el proceso de descenso del  $VAB_{cf}$  relativo de la CAPV simplemente estaría acercando el índice de imputación aplicado al real. Con todo, el índice seguiría siendo demasiado bajo ya que en todo el periodo la participación de la CAPV en el  $VAB_{cf}$  es superior al 6,24%. En promedio, en el periodo 1986-90 el índice aplicado ha sido un 6,5% inferior al valor real.

El que el índice de imputación sea demasiado bajo supone una reducción del cupo líquido que paga la CAPV (aunque, como ya hemos visto, supone también una disminución en la participación de la CAPV en las cotizaciones de la Seguridad Social). El cuadro 14 cuantifica el cupo líquido adicional que hubiera pagado la CAPV si se hubiera utilizado como índice de imputación el  $VAB_{cf}$  relativo en vez del 6,24%:

Como cabía esperar, el ahorro por utilizar como índice el 6,24% es mayor en los primeros años del concierto para, posteriormente ir disminuyendo. A lo largo del periodo 1981-1991, si el índice de imputación hubiera sido el  $VAB_{cf}$ , se hubieran pagado 100 mil millones más de cupo, equivalentes a un 10% más del total pagado y algo menos de 47.000 pts. adicionales per capita.

#### 4.2. Transferencias de la Seguridad Social y Ajuste por IVA

A parte del cupo las dos transferencias cuantitativamente más importantes entre la CAPV y el Estado son las transfe-

rencias de la Seguridad Social y el ajuste por IVA que, como ya se ha señalado, tiene tres componentes: mercado exterior, monopolios y mercado interior. El cuadro 15 recoge el importe de cada uno de estos ajustes:

Para interpretar el cuadro 15 es importante darse cuenta de que las transferencias de la Seguridad Social dependen de los porcentajes en que esta se financie mediante cotizaciones y mediante transferencias del Estado (que se compensan vía cupo). En el año 1988 el volumen de cotizaciones transferidas es tan elevado porque, debido al reajuste posterior de fuentes de financiación de la Seguridad Social que se realizó en España, en dicho año el peso de las cotizaciones en la financiación fue mayor que en el resto de los años. Por lo demás, merece la pena señalar que la parte fundamental del ajuste por IVA proviene del ajuste por importaciones. Esto es, por el IVA en productos importados que se consumen en la CAPV. En general esta parte supone más del 70% del ajuste total por IVA.

Al igual que ocurre con el cupo, las transferencias del cuadro 15 se determinan mediante un sistema de imputación. En el caso de las transferencias de cotizaciones sociales se utiliza el mismo índice que en el cupo, el 6,24%. Para el ajuste por IVA importaciones e IVA monopolios el índice es el consumo de la CAPV en relación al del Estado (excluyendo el de Canarias, Ceuta y Melilla) según las cifras de la Encuesta de Presupuestos Familiares. Este índice se ha mantenido en el 6,875% desde 1981. El ajuste por mercado inte-

CUADRO 15  
COTIZACIONES SOCIALES Y AJUSTE POR IVA (1986-1993)

	Cotizaciones	IVA Imp.	IVA Mon.	IVA Mer. Int.	IVA Total
1986		28.647	5.611	10.828	45.087
1987		48.787	4.973	13.838	67.597
1988	65.488	56.529	5.249	15.526	77.304
1989	37.985	68.176	6.234	17.640	92.050
1990	44.461	72.955	6.667	18.216	97.838
1991	51.485	73.758	7.653	22.059	103.470
1992	51.249	90.177	9.376	23.839	123.391
1993	ND	99.688	11.000	27.494	138.182

Fuente: Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca (diversos años)

rior, por su parte, se basa en una imputación por la diferencia entre el consumo relativo y la base imponible relativa sita en la CAPV. Esta cantidad se cuantificó en un 5,643% que, restado de la participación en el consumo implica un ajuste del 1,232% de la recaudación del Estado en favor de la CAPV. El valor de este índice también se ha mantenido constante desde 1986.

Al igual que con el Cupo nos podemos preguntar como hubieran variado estas transferencias de haberse utilizado otros valores para los índices. En el caso de las cotizaciones sociales, como ya se hace, es natural utilizar el mismo índice que para el Cupo. Si para el cupo en vez de utilizar el índice del 6,24% se hubiera utilizado, como se ha sugerido en la sección anterior, la participación de la CAPV en el  $VAB_{cf}$ , al ser esta superior al 6,24%, la transferencia por cotizaciones hubiera aumentado. La primera columna del cuadro 16 recoge las cotizaciones adicionales que hubiera recibido la CAPV cada año de haberse utilizado como índice de imputación el  $VAB_{cf}$  relativo. De esta columna se desprende que, de haberse utilizado este índice, en promedio cada año la CAPV hubiera recibido algo más de 2100 millones adicionales por este concepto.

En el caso del IVA aduanas y del IVA monopolios el índice utilizado es el consumo relativo de la CAPV según la Encuesta de Presupuestos Familiares. Conceptualmente, utilizar el consumo relativo es apropiado. Sin embargo, no está claro por qué la cifra utilizada es la de la Encuesta de Presupuestos Familiares en vez de la de la Contabilidad Regional. De hecho, en el caso del Convenio de Navarra la fuente utilizada ha sido, precisamente, la contabilidad regional.

En realidad la Encuesta de Presupuestos Familiares presenta problemas a la hora de estimar el consumo relativo. Por un lado, la muestra tiene diversas exclusiones e infrarepresentaciones (rentas altas, por ejemplo) que pueden no afectar de igual forma a la CAPV y a TC. Por otro, debido a las diferencias de concepto y medición los resultados no son comparables con los de los de la Contabilidad Nacional y Regional. Dado que estos datos se utilizan para, por ejem-

plo, calcular la participación en el  $VAB_{cf}$  y la Formación Bruta de Capital sería conveniente mantener una homogeneidad estadística de fuentes. Máxime cuando las cifras oficiales son las que presentan la Contabilidad Nacional y Regional.

Lo anterior sugiere que sería más adecuado utilizar en el ajuste por IVA los datos de consumo relativo de la CAPV según la contabilidad regional que los datos provenientes de la Encuesta de Presupuestos Familiares. Estos datos arrojan unos porcentajes de participación del consumo de la CAPV en el consumo de España (excluidas Canarias, Ceuta y Melilla) algo inferiores al 6,875% utilizado en el ajuste por IVA. Así, por ejemplo, en el periodo 1985-1990 el promedio de participación de la CAPV en el consumo fue el 6,628%. Cuando se aplican estos porcentajes obtenidos de la contabilidad regional, las reducciones resultantes en los ajustes por IVA importaciones y monopolios son los reflejados en la segunda y tercera columna del Cuadro 16.

Cuadro 16

VARIACIONES EN LAS TRANSFERENCIAS DE COTIZACIONES Y EL AJUSTE  
POR IVA SI SE HUBIERAN APLICADO LOS INDICES DE IMPUTACION  
DERIVADOS DE LA CONTABILIDAD REGIONAL

	Cotizaciones Sociales	IVA Importaciones.	IVA Monopolios	IVA Merc. Int. cons(1)	Bl(2)	Total sin Bl(2)
1986		-1.122	-220	-2.366	ND	-3.708
1987		-1.647	-168	-2.607	ND	-4.422
1988	2.795	-1.780	-165	-2.728	ND	-1.878
1989	2.270	-2.329	-213	-3.363	-3674(a)	-3.635
1990	1.773	-2.493(b)	-228(b)	-3.473(b)	-3371	-4.421
1991	2.053	-2.520	-261	-4.205	-5650	-4.493
1992	2.044	-3.081	-320	-4.545	ND	-5.902
1993	ND	-3.406	-376	-5.242	ND	-9.024
<b>TOTAL</b>	<b>10.935</b>	<b>-18.378</b>	<b>-1.951</b>	<b>-28.529</b>	<b>-12.695</b>	<b>-37.923</b>

(Cifras en millones de pts.)

(1) Actualizado por variaciones de consumo relativo

(2) Actualizado por variaciones de la Base Imponible

(a) Calculado bajo el supuesto de que la Formación Bruta de Capital (FBC) en la CAPV representa el mismo porcentaje del  $VAB_{cf}$  que en el conjunto de España.

(b) A partir de 1990 se ha utilizado la cifra de consumo relativo de 1989

(\*) En todos los casos el cálculo se ha realizado utilizando la expresión  $[(at/bt)-1]Dt$ , donde  $at$  es el valor sugerido en esta sección,  $bt$  el valor utilizado en la práctica y  $Dt$  la cantidad transferida por el Estado a la CAPV. Los índices utilizados son:  $VAB_{cf}$  relativo para las cotizaciones, Consumo relativo según Contabilidad Regional para IVA Importaciones y Monopolio y consumo relativo según INE menos Base relativa actualizada a cada año para Ajuste por mercado interior.

Fuentes: Para el  $VAB_{cf}$  y el Consumo la Contabilidad Regional del INE. Para la FBC la Contabilidad Nacional. Para las exportaciones, los datos proporcionados a los autores por la Dirección General de Aduanas

Finalmente está el ajuste por mercado interior. Este ajuste se basa en la diferencia entre el consumo relativo y la base imponible relativa. Como esta última se cuantificó en el 5,643%, El ajuste es del  $6,875\% - 5,643\% = 1,232\%$  de la recaudación base<sup>61</sup>. Si se hubieran utilizado para medir el consumo los datos de la contabilidad regional, este índice de ajuste se habría reducido. Como el promedio de consumo relativo según el INE fue del 6,628% la diferencia promedio hubiera sido de  $6,628\% - 5,643\% = 0,985\%$  lo que implicaría una reducción promedio de un 20% en el índice de imputación. Las cantidades en las que se reduciría el ajuste por mercado interior están recogidas en la columna cons (1) del cuadro 16. El promedio anual de reducción de las transferencias por este concepto hubiera sido de algo más de 3.500 millones de pts.

Por otro lado, la cifra relativa de exportaciones y la participación en el VAB<sub>cf</sub> han variado desde 1985. Consecuentemente también ha cambiado la Base Imponible relativa de la CAPV. La columna BI(2) estima los efectos de estas variaciones sobre el ajuste por mercado interior. Para cada uno de los tres años para los que se ha realizado el cálculo, en promedio se produciría una reducción del ajuste de algo más de 4.200 millones.

Excluido el ajuste por Base Imponible, para el que no se disponen de datos completos, y la variación de cotizaciones para el año 1993 la alteración de los índices utilizados hubiera supuesto una reducción global de las transferencias del Estado a la CAPV por valor de casi 38.000 millones de pts.

#### *4.3. El Saldo Financiero entre la CAPV y el Estado*

El cuadro 17 resume los flujos financieros entre la CAPV y el Estado. Frente al pago del cupo por parte de la CAPV se encuentran las transferencias que realiza el Estado en concepto de ajuste por IVA, Cotizaciones Sociales, Fondo de

<sup>61</sup> Véase la sección 2.4.3 para la determinación de la recaudación relevante.

Cuadro 17  
TRANSFERENCIAS ENTRE EL ESTADO Y LA CAPV (1987-1992)

	1987	1988	1989	1990	1991	1992
(1)Cupo líquido	110.831	101.119	75.142	70.562	77.327	71.514
(2)Ajuste IVA	67.597	77.304	92.050	97.838	103.470	123.391
(3)Tesorería SS	0	65.488	37.985	44.461	51.485	51.249
(4)FCI/CT	7.436	10.543	15.994	11.577	12.735	10.367
(5)Otras Trans.(*)	6.260	4.945	6.348	5.789	5.550	5.531
<b>SALDO A FAVOR</b>						
DE LA CAPV	-29.538	57.161	77.235	89.102	95.913	119.024
Saldo/Población	-13.870	26.666	36.486	42.220	45.583	ND
Saldo/Ing concert.	-7.83	13.13	15.36	15.88	15.32	17.76
Saldo/VABcf	-1.33	2.38	2.83	2.99	2.94	ND

**SALDO = (2)+(3)+(4)+(5)-(1)**

\* Incluye: compensación a Alava en el cupo, Participación de Entes Locales en los Ingresos no concertados, Convenios y Acuerdos.

Fuentes: Elaboración propia a partir del Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca (diversos Años), Avances de Liquidaciones y Memoria de la Administración Tributaria (diversos Años)

Compensación Interterritorial, etc. Hasta el año 1987 el saldo neto de estas transferencias era favorable al Estado. La asunción de las competencias en Seguridad Social a partir de 1988 altera esta situación de forma radical, llegándose en 1992 a una situación en la que las transferencias del Estado a la CAPV suponen algo más de 45.000 pts por habitante, equivalentes a algo más del 15% de los ingresos concertados y casi un 3% del VAB<sub>cf</sub> de la CAPV. Obviamente, que el saldo sea favorable para la CAPV no significa que el Estado esté subvencionando a la CAPV. Es simplemente el reflejo de que, debido al avance en el proceso de transferencias de competencias, el Estado recauda más en la CAPV que el porcentaje de lo que se gasta en la CAPV financiado mediante impuestos.

En todo caso, desde un punto de vista teórico, el cambio de signo del saldo de transferencias supone un cambio conceptualmente relevante, al menos desde el punto de vista de negociaciones estratégicas. En una negociación, en caso de que no exista acuerdo, quien está en mejor posición negociadora es quien debe realizar la transferencia monetaria<sup>62</sup>.

<sup>62</sup> En el pasado esto ya ha ocurrido. Antes de la aprobación de la primera Ley Quinquenal de cupo, entre 1982 y 1987, algunos años la Comisión mixta del cupo fue incapaz de llegar a acuerdos sobre la cantidad que se debía pagar en concepto de cupo. En estos casos la CAPV decidió lo que debía pagar, aunque posteriormente se llegaron a acuerdos de liquidación.

Esto sugiere que el cambio de signo del saldo, en principio, refuerza la posición negociadora del Estado. En la práctica sin embargo, esto no ha sido así, y la negociación de la Ley quinquenal del cupo para el periodo 1992-1997 ha sido simplemente un ampliación de la vigente en el periodo anterior. Probablemente esto se ha visto favorecido por el hecho de que se trataba de un modelo ya consolidado, combinado con el deseo de evitar fricciones.

## 5. Capacidad financiera de la CAPV comparada

Desde de un punto de vista financiero el sistema foral será preferible al común en tanto produzca más recursos<sup>63</sup> para financiar las competencias de gasto. El objeto de esta sección es delimitar esta cuestión, determinando si las Comunidades Forales disponen de más (o de menos) recursos que las CC.AA. de régimen común y cuál es la cuantía de este diferencial.

En una primera aproximación los recursos de una comunidad son iguales a toda aquella cantidad de gasto que puede financiar en un año concreto sin recurrir al endeudamiento. Esto incluye todos los ingresos de cada comunidad independientemente de su origen: impuestos, tasas, transferencias, ventas de bienes, etc. En términos de contabilidad pública esto es igual, simplemente, a la suma de los derechos reconocidos por los capítulos I a VII del presupuesto liquidado de ingresos de cada CC.AA.

No obstante, debido a las características del proceso de descentralización, las cantidades resultantes no son indicadores comparables de la capacidad financiera relativa de las CC.AA. Las causas principales son:

<sup>63</sup> Obviamente, el sistema foral también produce ganancias no financieras de índole negociadora y política.

- a) Las competencias que se deben financiar con esta capacidad financiera difieren entre CC.AA. Las diferencias más importantes son:
- i) Las denominadas CC.AA. del artículo 151 (entre las que se incluyen las Forales) deben financiar competencias adicionales al resto en materia de Educación y Seguridad Social.
  - ii) La CAPV tiene que financiar la competencia en materia de Policía Autónoma. Ciertamente otras CC.AA. tienen también esta competencia en su Estatuto de Autonomía, pero la CAPV es la única donde se ha producido un desarrollo real de la misma.
- b) Las comunidades forales deben pagar un cupo al Estado que reduce su capacidad financiera.
- c) De su capacidad financiera, las comunidades forales deben pagar a los Entes locales la parte de su participación en los ingresos del Estado que corresponde a tributos concertados. Esto mismo ocurre con algunas CC.AA. de régimen común que gestionan los recursos de sus Entes Locales (Diputaciones y Ayuntamientos). De igual forma, las CC.AA. uniprovinciales reciben los recursos que corresponden a la participación de las provincias en los ingresos del Estado y deben, por tanto, financiar con su capacidad financiera las competencias correspondientes.

La comparación de las capacidades financieras entre CC.AA. se complica aún más por el hecho de que en la CAPV existe una división de competencias y de recursos diferente a la que se realiza en el resto de las CC.AA. Así, en la CAPV las Diputaciones realizan funciones que en otras CC.AA. son ejercidas por el gobierno de la Comunidad Autónoma.

El cuadro 18 compara la capacidad financiera de las CC.AA. buscando agrupaciones homogéneas de la capacidad financiera de cada CC.AA. que permitan eliminar los factores diferenciales anteriores. Para ello, lo primero que se ha hecho es, para el caso de CAPV, considerar conjuntamente las cifras consolidadas de ingresos del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales. En cuanto a las columnas del cuadro 18, su contenido y forma de cálculo es como sigue:

Columna 1: Contiene el índice, relativo a la media de España, del  $VAB_{cf}$  según los datos de la Contabilidad Regional del INE.

Columna 2: Es aquella parte de la capacidad financiera ligada a las competencias comunes a todas las CC.AA. (denominadas competencias 143, por ser este el artículo de la constitución por el que accedieron a la Autonomía las comunidades con competencias más bajas). Se ha obtenido restando a la capacidad financiera los siguientes conceptos (donde son aplicables):

- a) La financiación ligada a las competencias en Seguridad Social y Educación.
- b) Los ingresos recibidos para la gestión financiera local y/o la participación de las provincias en los ingresos del Estado.
- c) Las cantidades pagadas en concepto de Cupo por la CAPV, el valor de la competencias de la Policía Autónoma en el Cupo (ya que esta es una competencia específica de la CAPV) y las contribuciones concertadas de Navarra.

Columna(s) 3: Incluye la financiación de las competencias comunes más los fondos recibidos en cada CC.AA. por participación de los Entes Locales en los ingresos del Estado. Estas cantidades se han sumado a todas las CC.AA. Es decir tanto cuando los fondos son gestionados (o recibidos) por la CC.AA. como cuando los reciben directamente los entes locales.

La razón de incluir esta columna es hacer comparables las cifras de capacidad financiera de las CC.AA. de régimen común con las de las CC.AA. de régimen foral, ya que estas deben financiar a los Entes locales con los ingresos concertados.

Columna(s) 4: Mide la financiación ligada a las competencias en Educación y Seguridad Social. En el caso de las CC.AA. de régimen común, la cifra utilizada para la Seguridad Social son los derechos reconocidos (capítulos I a VII) por las Entidades Gestoras de la Seguridad Social excluidas las transferencias que provienen de su propia Comunidad. En la CAPV

Cuadro 18  
CAPACIDAD FINANCIERA DE LAS CC.AA (1990)

Comunidad	Indice VABcf Per Cap.	COMPETENCIAS /43		COMPETENCIAS /43 + PARTI- CIPACION ENTES LOCALES		SEGURIDAD SOCIAL Y EDUCACION		COMPETENCIAS /51 + PARTI- CIPACION ENTES LOCALES	
		Per Cap.	Indice	% VAB	Per Cap.	Indice	% VAB	Per Cap.	Indice
<b>143 Pluriprovinciales</b>									
Aragón	<b>97</b>	<b>52.036</b>	<b>92</b>	<b>5,00</b>	<b>76.299</b>	<b>89</b>	<b>7.23</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Baleares*	122	45.928	81	3,48	71.666	84	5,42	0	0
Castilla-L	125	36.485	65	2,47	58.779	69	3,97	0	0
Castilla-M	92	50.524	90	4,65	75.921	89	6,98	0	0
Extremadura	86	52.538	93	5,15	74.290	87	7,28	0	0
Extremadura	68	74.703	132	9,25	100.839	118	12,48	0	0
<b>143 Uniprovinciales</b>									
Asturias	95	36.076	64	3,20	59.082	69	5,25	0	0
Cantabria	98	44.736	79	3,86	65.472	77	5,65	0	0
Madrid	126	37.525	67	5,52	76.504	90	5,15	0	0
Murcia	96	36.953	66	3,25	57.411	67	5,05	0	0
Rioja	107	50.490	90	3,99	72.660	85	5,74	0	0
<b>151 Pluriprovinciales</b>									
Andalucía	<b>93</b>	<b>60.474</b>	<b>107</b>	<b>5,48</b>	<b>79.745</b>	<b>93</b>	<b>7,27</b>	<b>68.223</b>	<b>87</b>
Canarias	75	53.112	94	5,98	72.948	85	8,21	94.236	120
Cataluña	98	86.610	154	7,36	96.966	114	8,24	44.873	57
Cataluña	120	67.728	120	4,75	91.837	108	6,44	80.605	102
Galicia	77	47.406	84	5,17	68.378	80	7,46	42.829	54
Valencia	96	47.514	84	4,16	68.595	80	6,00	78.570	100
<b>Comunidades Forales</b>									
Navarra	<b>125</b>	<b>ND</b>	<b>ND</b>	<b>252.040</b>	<b>295</b>	<b>16,88</b>	<b>46.523</b>	<b>59</b>	<b>3,29</b>
País Vasco	130	ND	ND	ND	326.910	383	21,22	0	0,00
País Vasco	119	ND	ND	ND	177.169	207	12,54	93.045	118

Los ingresos que se consideran son la suma de los derechos liquidados por Capítulos I a VII.

Baleares, pese a contar con una única provincial, se incluye entre las pluriprovinciales, puesto que los distintos cabildos insulares realizan las funciones de Diputación.

En 1990, Canarias, Galicia y Navarra no habían asumido competencias en materia de Insalud.

Fuentes: Elaboración Propia en base a: Población y VAB: Contabilidad Regional. Ingresos: Liquidación de Presupuestos de las CC.AA (1990), MEH (Varios años) y Cuentas de las Administraciones Públicas. Para la CAPV, Cuentas del Sector Público Vasco (EUSTAT).

se ha utilizado el valor de la Seguridad Social en el cupo más las cotizaciones transferidas por la Seguridad Social central más los ingresos por Tasas e ingresos patrimoniales.

En las CC.AA. de régimen común se ha imputado a la Educación el porcentaje de su participación en los ingresos del Estado debido a esta competencia (74,65%) más los ingresos por tasas. En el caso de la CAPV se ha utilizado el valor en cupo de la competencia de Educación más las tasas.

Columna(s) 5: Incluye la suma de la capacidad financiera por competencias comunes, más competencias en Seguridad Social y Educación más la participación de los Entes Locales en los ingresos del Estado.

El cuadro 18 pone de manifiesto que, al menos en términos de capacidad financiera, no se puede hablar de las CC.AA. de régimen común como un grupo homogéneo, ya que existen diferencias considerables entre ellas. Por un lado, el sistema común tiende a favorecer a las CC.AA. pluriprovinciales sobre las uniprovinciales. Esto se debe, obviamente, al peso que se otorga a la superficie y al número de unidades administrativas en la determinación de la participación de las CC.AA. en los ingresos del Estado.

Por otro lado, el sistema contiene elementos redistributivos que implican capacidades financieras relativamente más elevadas cuando, como en Extremadura y Andalucía, coinciden pobreza relativa y extensión. Sin embargo, se producen también diferencias entre CC.AA. que, al menos desde la perspectiva de la equidad horizontal y vertical, son difíciles de justificar. Este es el caso, por ejemplo, de las diferencias entre Galicia y Andalucía, entre Asturias y Cantabria, o entre ambas y Castilla-León. Lo mismo ocurre con la situación de Baleares, Madrid o incluso Aragón en contraposición a Canarias y Cataluña. En todo caso, al margen de cuestiones de equidad, el cuadro 18 señala unas diferencias de capacidad entre CC.AA. de régimen común que pueden llegar a ser de dos a uno en términos per capita y más de tres a uno en términos del porcentaje de su  $VAB_{cf}$  que retiene cada CC.AA.

En cuanto a la situación de los sistemas forales, el cuadro 18 sugiere que proporcionan una capacidad financiera considerablemente mayor que el alcanzable con el sistema común. En el caso de la CAPV esto se traduce en una capacidad financiera per capita más elevada que para el caso de las competencias comunes (más la financiación de los entes locales) oscila entre un mínimo del 76% (en relación a Extremadura) y un máximo del 201% (en relación a Baleares). El promedio es del 107%. Cuando consideramos todas las competencias, el diferencial con las CC.AA. de régimen común comparables (por tener las mismas competencias) se reduce. Así, la capacidad de la CAPV es superior a la de Andalucía en un 62%, a la de Cataluña en un 57% y la de Valencia en un 84%.

Cuando medimos la capacidad financiera en términos del VAB las diferencias con las mejor situadas se reducen notablemente. Así, en el caso de las competencias comunes, el diferencial en favor de la CAPV pasa a oscilar entre un mínimo el 36% (Extremadura) y un máximo del 226% (Baleares). En el caso de las competencias de artículo 151, el diferencial en favor de la CAPV es de sólo un 1,7% con Andalucía, un 58,2% con Cataluña y un 48,5% con Valencia.

La situación de Navarra es bastante más favorable. Sus recursos per capita en competencias comunes son un 84% más elevados que los de la CAPV. De hecho incluso sin asumir las transferencias en materia de Seguridad Social y las tres cuartas partes de la de Educación tiene unos recursos per capita superiores a los de la CAPV (incluida la financiación ligada a estas materias). En términos del VAB el diferencial en favor de Navarra en relación a la CAPV para competencias comunes es del 25%.

En suma, por tanto, el cuadro 18 sugiere que los sistemas forales producen una capacidad financiera bastante más elevada que la alcanzable con el sistema común. En el caso de la CAPV esto se tradujo en 1990 en unos recursos per capita que, en promedio, eran entorno a un 68% superiores a los del resto de las CC.AA. del artículo 151 que habían asumido las mismas competencias que la CAPV. En el caso

de las competencias comunes la diferencia promedio en favor de la CAPV era del 107%. En el caso de Navarra, los diferenciales de capacidad en 1990 en relación a las CC.AA. de régimen común eran bastante mayores (un 84% superiores a los diferenciales de la CAPV).

Merece la pena señalar que estas diferencias de capacidad financiera no miden necesariamente la diferencia de recursos públicos de los que disfrutan los residentes de los Territorios Forales en relación a los residentes en Territorio Común. Por un lado, las Comunidades Forales incurren en unos costes de gestión (inspectores, liquidadores, equipo informático, etc) que habría que restar de las cifras de capacidad financiera recogidas en el cuadro 18. Por otro, pudiera ocurrir que el Estado central estuviera reduciendo estos diferenciales a través de la distribución espacial de su gasto en competencias no asumidas. Esta hipótesis, no obstante, requiere análisis ulteriores.

## 6. Generalización del sistema foral

La sección anterior sugiere que el sistema foral produce una capacidad financiera superior a la alcanzable con el sistema común. En base a esto, determinadas CC.AA. de régimen común, –fundamentalmente las más ricas– desearían una generalización –o por lo menos una extensión a otras CC.AA.– del sistema foral. Esto suscita por lo menos dos cuestiones. Primero, ¿Qué CC.AA. ganarían con esta generalización? Segundo, desde el punto de vista financiero, ¿Sería viable una generalización?

### 6.1. Aspectos Generales

Previo a estas cuestiones conviene resaltar que, en realidad, la generalización del sistema foral presenta problemas conceptuales y prácticos que, en última instancia, pueden hacerla inviable. A un nivel conceptual, el problema es que

la generalización del sistema foral vaciaría de capacidad fiscal al Estado central. Esto podría ser aceptable en el contexto de un Estado confederal, pero es difícilmente compatible con una noción unitaria o incluso federal del Estado. A un nivel práctico, el problema básico de la generalización del sistema foral sería que implicaría la creación de 17 Administraciones Tributarias diferentes, cada una con una jurisdicción distinta. En ausencia de mecanismos muy amplios de coordinación e intercambio de información esto podría, por un lado, abrir numerosas vías de fraude y, por otro, conducir a niveles de fiscalidad bajos por la vía de la competencia fiscal. Ciertamente, es posible que estos acuerdos se produjeran. Sin embargo, la teoría<sup>64</sup> y la experiencia (por ejemplo, en el proceso de integración europea) sugieren que en la práctica es muy difícil lograr acuerdos de cooperación muy amplios en materia fiscal entre Administraciones diferentes.

A pesar de estos problemas, cabe plantearse el ejercicio de delimitar cuáles serían los efectos financieros de la generalización del sistema foral. Un primer efecto se refiere a la distribución de recursos entre el gobierno central y los gobiernos de las CC.AA. En general, a pesar de que algunos sugieren lo contrario<sup>65</sup>, no cabe esperar que la descentralización del sistema fiscal –esto es, la generalización del sistema foral– conlleve un aumento significativo de la recaudación. Esto implica que sólo existen dos posibilidades. Primero, que la distribución relativa de recursos entre el Estado y las CC.AA. no varíe. Segundo, que se altere en favor de unos (presumiblemente las CC.AA.) y en detrimento de otros.

<sup>64</sup> Véase, por ejemplo, el capítulo 17 de Albi, Contreras, González Páramo y Zubiri (1992).

<sup>65</sup> Hay quien afirma que la descentralización mejoraría la gestión y aumentaría el grado de cumplimiento voluntario porque los contribuyentes se sentirían más próximos a su Administración Tributaria. El primer argumento es altamente cuestionable ya que, como se ha señalado antes, sería necesario coordinar a 17 Administraciones diferentes. Por otro lado, es poco probable que el argumento del cumplimiento voluntario sea aplicable a un espectro muy amplio de contribuyentes.

En el primer caso, el único efecto financiero de la generalización del sistema foral sería redistribuir entre las CC.AA. los recursos que en la actualidad se dedican a su financiación. Como el sistema foral establece un nexo fuerte entre la renta que se genera en una CC.AA. y su recaudación final, esta redistribución simplemente significaría una disminución de los recursos de las CC.AA. pobres que serían trasladados a las CC.AA. ricas.

El segundo caso conllevaría una reducción de los recursos del Estado central y un aumento de los recursos de las CC.AA. La magnitud del trasvase de recursos dependería fundamentalmente del método de cálculo del cupo global que pagarían las CC.AA. Por otro lado, las CC.AA. más ricas se verían incluso más favorecidas que antes y las más pobres podrían incluso mejorar en función de la magnitud del trasvase de recursos por parte del gobierno central. En todo caso, la posibilidad de un trasvase global de recursos del Estado a las CC.AA. es poco viable en la práctica porque implicaría que el Estado central carecería de recursos suficientes para financiar sus competencias.

En suma, por tanto, los efectos cualitativos de una generalización del sistema foral son claros. Cuando no conlleva un aumento de los recursos totales, mejoran las CC.AA. más ricas en detrimento de las más pobres. Cuando se produce un aumento de los recursos totales, se refuerzan las ganancias de las más ricas y puede que mejoren incluso algunas de las más pobres en detrimento del Estado central. El alcance cuantitativo de estas ganancias y pérdidas se estima en la sección siguiente.

## *6.2. Efectos financieros de la generalización del sistema del foral*

La viabilidad de generalizar el sistema de cupo ha sido estudiada por Esteban y Gómez (1990) y por Pla y Villarreal (1991). La estrategia seguida en ambos casos es similar. Primero se estima el cupo global a pagar por las CC.AA. a partir de una estimación del Ministerio de Economía y

Hacienda del valor de las competencias transferidas. Este cupo se distribuye entre Comunidades en proporción a su riqueza relativa. A continuación se calcula la recaudación por ingresos concertados. En el caso de Esteban y Gómez esto se realiza a través de los datos regionalizados de recaudación del Estado. Pla y Villarreal, por su parte, mejoran considerablemente esta estimación distribuyendo la recaudación del Estado por los diferentes conceptos, no en base a dónde se ha ingresado el tributo (que no tienen por qué coincidir con dónde se ingresaría con un sistema foral), sino en función de indicadores. Así, por ejemplo, distribuyen la recaudación por IRPF en función de la riqueza relativa de cada comunidad autónoma y la recaudación por el Impuesto de Sociedades en función del VAB relativo. Calculados los ingresos concertados y los cupos por CC.AA. la capacidad financiera se calcula entonces como la diferencia.

El análisis que se realiza a continuación difiere de los anteriores en dos aspectos básicos:

- a) Realiza un análisis global del sistema foral en vez de centrarse exclusivamente en el cupo. Así, por ejemplo, el análisis incluye estimaciones de las transferencias de la Seguridad Social a las CC.AA. y toma en cuenta que el sistema foral conlleva la asunción de la mayor parte de la participación de los Ayuntamientos en los ingresos del Estado.
- b) Toma como base de cálculo del cupo y de los ingresos concertados en las CC.AA. de régimen común el cupo efectivamente pagado por la CAPV y la recaudación efectivamente obtenida por la CAPV. De esta forma lo que se estima en primera instancia es cuál sería la capacidad financiera de cada CC.AA. de régimen común si tuviera un sistema foral idéntico al de la CAPV<sup>66</sup> (corregido por las diferencias en la asunción de competencias) y, se utilizara como índice de imputación para cada comunidad autónoma su participación en el  $VAB_{cf}$ .

<sup>66</sup> En Esteban y Gómez (1990) también se explora esta alternativa, si bien de forma muy preliminar.

Los pasos que seguiremos en nuestra estimación serán los siguientes:

- i) Primero estimaremos los ingresos adicionales que obtendrían las CC.AA. de régimen común con un sistema foral como el de la CAPV.
- ii) Segundo calcularemos la disminución de ingresos que tendrían las CC.AA. al establecerse un sistema foral. Esta disminución incluye el pago del cupo, la pérdida de las subvenciones para la financiación de la Seguridad Social, etc.
- iii) Calcularemos la variación de ingresos que tendría cada CC.AA. (en relación al sistema actual) como diferencia de las dos cantidades anteriores. Esto nos permitirá determinar las ganancias que obtendría cada CC.AA. si tuviera un sistema foral.
- iv) En la medida que el saldo global del cálculo anterior sea diferente de cero implicará una redistribución de recursos entre el Estado y las CC.AA. Recalcularemos entonces los saldos financieros añadiendo la restricción adicional de que saldo global sea cero. Estaremos entonces estimando simplemente la redistribución de recursos entre CC.AA. a que daría lugar la generalización del sistema foral.

#### 6.2.1. Ingresos Adicionales derivados de un Sistema Foral

Dotar a una CC.AA. de régimen común de un sistema foral significaría concederle fundamentalmente tres fuentes adicionales de ingresos: La recaudación de los impuestos sobre la renta (IRPF y Sociedades), la recaudación por IVA y, si tiene asumida las competencias en esta materia, la transferencia de parte de las Cotizaciones recaudadas por la Seguridad Social.

El Cuadro 19 presenta los ingresos adicionales que obtendría cada una de las CC.AA. de régimen común<sup>67</sup> en el año 1991 si tuvieran el mismo concierto que tiene la CAPV. Se ha escogido el año 1991 porque, a diferencia de

<sup>67</sup> En la tabla no se incluye a la C.A. de Canarias porque el método de estimación seguido no puede aplicarse a esta comunidad.

Cuadro 19

## INGRESOS ADICIONALES POR CC.AA. CON UN SISTEMA FORAL (1991)

COMUNIDAD	I. Renta (IRPF e IS)	IVA	Total Concertados	Tesorería Seg. Soc.	TOTAL INGRESOS
Andalucía	584.525	414.494	999.019	110.860	1.109.878
Aragón	182.676	120.119	302.795	0	302.795
Asturias	134.877	87.918	222.795	0	222.795
Baleares	125.568	61.026	186.594	0	186.594
Cantabria	67.289	39.940	107.229	0	107.229
Castilla León	297.719	187.003	484.722	0	484.722
Castilla La Man.	176.059	104.992	281.051	0	281.051
Cataluña	1.029.689	603.023	1.632.712	152.089	1.784.801
Extremadura	76.975	52.112	129.087	0	129.087
Galicia	247.309	184.622	431.931	46.199	478.130
Madrid	883.603	463.492	1.347.095	0	1.347.095
Murcia	128.686	73.010	201.696	0	201.696
La Rioja	38.077	19.868	57.946	0	57.946
Valencia	478.893	331.930	810.823	81.125	891.948

(Cifras en millones de pts.)

Fuente: Elaboración propia

lo que ocurría en años anteriores, en dicho año todas las CC.AA. tenían asumidas casi todas sus competencias. El contenido y medición de cada una de las columnas es como sigue:

Columna 1: Impuestos sobre la Renta. Incluye el IRPF y el Impuesto de Sociedades. Para determinar la cantidad correspondiente a cada CC.AA. se ha realizado una regresión lineal de los datos de recaudación per capita de la CAPV en el periodo 1981-1991 en relación al VAB<sub>cf</sub> per capita (según datos del INE). La ecuación resultante ha sido:

$$t = -56896 + 0,1457vab \quad (R^2 = 0,98)$$

donde t son los impuestos per capita y vab el VAB<sub>cf</sub> per capita. La columna 1 se ha obtenido utilizando esta ecuación.

Columna 2: Incluye la recaudación por IVA obtenida como la suma de la recaudación por cuatro conceptos:

a) IVA gestión propia. Al igual que la recaudación por impuestos sobre la renta se ha determinado aplicando los resultados de regresar la recaudación de la CAPV en el

periodo 1986-1991 sobre el VAB<sub>cf</sub>, todo ello en términos per capita. La ecuación resultante ha sido:

$$t = -19142 + 0,04855vab \quad (R^2 = 0,98)$$

donde  $t$  es, ahora, la recaudación per capita por IVA de gestión propia.

b) Ajuste por IVA en importaciones. Se ha calculado elevando lo que la CAPV recibió por este concepto a nivel de España, e imputando a cada CC.AA. de régimen común un porcentaje igual a su participación en el consumo relativo de España (excluidas Canarias, Ceuta y Melilla) en el año 1987<sup>68</sup>. De esta forma la cantidad asignada a cada CC.AA. ha sido:

$$IVAImp_j = (IVAImp_{CAPV}/0,06875)C_j$$

donde  $IVAImp_j$  es el ajuste imputado a la comunidad  $j$ ,  $IVAImp_{CAPV}$  es lo percibido por la CAPV por este ajuste, 0,06875 la participación de la CAPV en el consumo a efectos del Cupo, y  $C_j$  la participación de la comunidad  $j$  en el consumo total (excluido el de Canarias, Ceuta y Melilla). Obviamente este método de cálculo no es sino replicar para cada CC.AA. de régimen común el método que se sigue con la CAPV.

c) Ajuste por Monopolios. Corresponde al IVA devengado por los monopolios del Estado. Se ha calculado igual que el ajuste por comercio exterior. Esto es, elevando a nivel nacional lo percibido por la CAPV y, de esto, imputando a cada CC.AA. un porcentaje igual a su participación en el consumo.

d) Ajuste por Mercado Interior. Al igual que en los casos anteriores, se ha elevado a nivel nacional lo percibido por la CAPV y se ha imputado a cada CC.AA. lo que le correspondería por las discrepancias entre su participación en el consumo relativo y su participación en la base imponible relativa. Obviamente, esta cantidad es negativa para algunas CC.AA.

<sup>68</sup> Se ha escogido este año por ser el que corresponde al primer año de la Ley quinquenal del cupo 1987-1991.

Columna 3: Es la suma de las dos anteriores. Mide los ingresos adicionales por impuestos con un sistema foral.

Columna 4: Mide las transferencias de la Seguridad Social que recibirían aquellas CC.AA. que tienen asumida esta competencia. Se ha calculado elevando a nivel global lo recibido por la CAPV e imputando a cada comunidad un porcentaje igual a su participación relativa en el VAB<sub>cf</sub>. Esto es,

$$TSS_j = (TSS_{CAPV}/0,0624)VABcf_j$$

donde, TSS<sub>j</sub> son las cotizaciones recibidas por la comunidad j, TSS<sub>CAPV</sub> las recibidas por la CAPV, 0,0624 el índice de imputación de la CAPV, y VABcf<sub>j</sub> el de la comunidad j. Nuevamente esto es simplemente aplicar el mismo esquema que en la CAPV cuando cada CC.AA. tiene un índice de imputación igual a su participación en el VAB<sub>cf</sub>.

Columna 5: Es la suma de las columnas 3 y 4. Mide el total de ingresos adicionales que recibiría una CC.AA. de régimen común si tuviera un sistema foral.

#### 6.2.2. Reducciones de ingresos derivadas de un Sistema Foral

Una Comunidad Autónoma de régimen común que accediera a un sistema foral tendría diferentes reducciones de ingresos en relación al sistema actual. Estas reducciones están recogidas en el cuadro 20. El contenido y medición de cada columna es como sigue:

Columna 1: Con un sistema foral cada comunidad debería pagar al Estado un cupo en concepto de competencias no asumidas. La columna 1 cuantifica el cupo correspondiente a cada CC.AA. bajo el supuesto de que este cupo se calculara como el de la CAPV, pero utilizando como índice de imputación para cada comunidad autónoma su participación relativa en el VAB<sub>cf</sub><sup>69</sup>.

Para calcular el cupo reflejado en la columna 1 primero se ha elevado a nivel de España el que paga la CAPV, y se ha

<sup>69</sup> Como ya se ha señalado en la sección 4 éste es un índice de imputación razonable que, de hecho, es el que se utiliza en la práctica en el caso de Navarra.

Cuadro 20

## PERDIDA DE RECURSOS POR CC.AA. CON UN SISTEMA FORAL (1991)

COMUNIDAD	Cupo	Trans. Seg. Soc.	Part. Ingr. Est.	Particip. Entes Loc.	TOTAL
Andalucía	209.166	402.122	380.439	139.360	1.131.087
Aragón	184.452		14.203	28.103	226.758
Asturias	151.245		6.261	22.549	180.056
Baleares	123.428		9.995	14.416	147.839
Cantabria	70.213		6.756	10.130	87.099
Castilla León	337.314		49.881	59.603	446.798
Castilla La Man	190.691		36.349	36.827	263.867
Cataluña	286.957	368.485	211.615	138.189	1.005.246
Extremadura	102.037		25.397	25.627	153.061
Galicia	87.167	132.072	167.121	55.103	441.462
Madrid	833.265		10.988	113.747	958.000
Murcia	131.735		5.456	20.067	157.259
La Rioja	40.410		4.415	5.461	50.286
Valencia	153.065	234.529	129.096	79.370	596.061

Fuente: Elaboración propia en base a Informe sobre la Financiación de las Comunidades Autónomas en 1991 y Memoria de la Administración Tributaria (1991).

imputado a cada Comunidad Autónoma un porcentaje igual a su participación en el VAB<sub>cf</sub>. La cifra elevada a nivel de España ha sido el cupo líquido más la deducción por la policía autónoma (ya que esta es una competencia de la que carecen, al menos en el grado de desarrollo de la CAPV, las restantes Comunidades Autónomas) más la deducción por las transferencias de la Seguridad Social (ya que esta es una competencia que sólo tienen algunas comunidades). De esta forma se ha obtenido un cupo inicial para cada comunidad, igual a:

$$C_j = (C_{CAPV}/0,0624)vabj$$

donde  $C_j$  es el cupo correspondiente a la comunidad  $j$  y  $C_{CAPV}$  es el cupo líquido pagado por la CAPV más la deducción por la policía autónoma más la deducción por Seguridad Social, 0,0624 es el índice de imputación de la CAPV y  $vabj$  el de la comunidad  $j$  (igual a su VAB<sub>cf</sub> relativo).

Al cupo inicial calculado se le ha practicado uno de dos ajustes en función del tipo de Comunidad Autónoma. A aquellas que tienen asumida la Seguridad Social, las del artículo 151, se les ha restado el valor de esta competencia. Nuevamente el método ha sido, simplemente, elevar a nivel nacional el

valor de esta competencia para la CAPV, e imputar a cada Comunidad Autónoma lo correspondiente según su índice de imputación.

Por otro lado las Comunidades del artículo 143 no han recibido las transferencias en materia de Educación que, obviamente, la CAPV sí ha asumido. Por ello, al cupo inicial hay que sumarle el valor de estas competencias. Para ello en primer lugar se ha considerado que la CAPV tiene asumido aproximadamente el 90% del gasto en Educación que realiza el Estado<sup>70</sup>. Se ha tomado entonces el 90% de la cifra del gasto en Educación que figuraba en los presupuestos del año base del cupo (1988) y se ha actualizado (según los coeficientes de actualización del cupo) hasta 1991. La cantidad total resultante se ha distribuido entre las CC.AA. que no han asumido la Educación (incluidas Canarias, Ceuta y Melilla) en proporción a su  $VAB_{cf}$  relativo. La cifra resultante se ha sumado al cupo inicial para determinar el cupo de estas CC.AA.

En suma, por tanto, para las CC.AA. del artículo 151 (Andalucía, Cataluña, Galicia y Valencia), el cupo final se define como:

$$CF_j = (C_{CAPV}/0,0624)vab_j - (SS_{CAPV}/0,0624)vab_j$$

donde  $SS_{CAPV}$  es la cantidad en la que disminuye el cupo de la CAPV debido a la Seguridad Social.

Para el resto de las CC.AA. el cupo final es:

$$CF_j = (C_{CAPV}/0,0624)vab_j + \text{valor Educación}$$

No se ha realizado ningún ajuste adicional porque, en lo esencial, en 1991 se había completado el proceso de transferencias.

Columna 2: Recoge el valor de las transferencias que en 1991 para financiar la Seguridad Social las CC.AA. que habían asumido esta competencia. Obviamente con un sistema foral, estas transferencias se perderían.

<sup>70</sup> Esta aproximación se basa en Ansoategui (1991)

Columna 3: Son los fondos que las CC.AA. percibieron en 1991 por participación en los ingresos del estado y que, en consecuencia, dejarían de percibir con un sistema foral.

Columna 4: El sistema foral implica que las CC.AA. recaudan los impuestos sobre la renta y el IVA. Consecuentemente los municipios y Diputaciones dejarían de percibir del Estado su participación en estos ingresos que debería pasar a ser financiada por las CC.AA. La columna 4 recoge el importe de los fondos que dejarían de percibir del Estado los Entes Locales y que, por tanto, deberían ser financiados por las CC.AA.

Dado que los impuestos que serían transferidos las CC.AA. suponen, aproximadamente, el 83,5% de los impuestos en los que participan los entes locales, la cantidad que figura en la columna 4 es el 83,5% del valor en 1991 de la participación de los Entes Locales en los ingresos del Estado<sup>71</sup>.

### 6.2.3. Saldo Financiero del Sistema Foral

Estamos ya en posición de comparar los ganancias de pasar de un sistema común a un sistema foral. Comenzaremos con los fondos disponibles para la financiación de la Seguridad Social.

El cuadro 21 recoge la financiación de la Seguridad social en el sistema foral y la compara con la que se obtiene con el sistema común. Según se sigue de este cuadro, Andalucía perdería con el sistema foral algo más de 76 mil millones de pts. En el otro extremo, Cataluña obtendrá más de 87 mil millones adicionales. Galicia y Valencia, por su parte, obtendrían unas ganancias moderadas de entorno a los 5 mil millones.

El cuadro 22 presenta el saldo global de las diferentes CC.AA. al pasar de un sistema común a otro foral similar al

<sup>71</sup> Para las CC.AA. del artículo 143 no se disponía de la cifra de 1991 correspondiente a la participación de los Ayuntamientos en los ingresos del Estado. Por ello lo que se ha hecho es utilizar las cifras de 1990 actualizándolas según el incremento de la recaudación del Estado por tributos susceptibles de ser participados por los Ayuntamientos. El índice de actualización resultante ha sido el 10,08%

Cuadro 21

## FINANCIACION DE LA SEGURIDAD SOCIAL SEGUN LOS SISTEMA COMUN Y FORAL (1991)

COMUNIDAD	Valor en Cupo	Trans. Seg. Soc.	Valor en Foral	Trans. en Común	Saldo
Andalucía	214.980	110.860	325.840	402.122	-76.282
Cataluña	303.737	152.089	455.826	368.485	87.341
Galicia	90.718	46.199	136.917	132.072	4.845
Valencia	158.523	81.125	239.648	234.529	5.119
TOTAL	767.958	390.273	1.158.231	1.137.208	21.023

Cifras en millones de pts.

vigente en la CAPV. Las columnas (1) y (2) son, respectivamente, los ingresos y gastos adicionales y la columna (3) presenta el saldo. Como es obvio de este cuadro, sólo Andalucía y Extremadura se verían perjudicadas por la aplicación del sistema foral. De esto se sigue que son las comunidades que obtienen un mayor beneficio del sistema

Cuadro 22

## SALDO NETO DE SUSTITUIR EL SISTEMA COMUN POR EL FORAL (1991)

COMUNIDAD	Ingresos	Costes	SALDO		SALDO AJUSTADO
	Adicionales (1)	Adicionales (2)	valor (3)	% Ingresos (4)	
Andalucía	1.109.878	1.131.087	-21.209	-1,7	-288.497
Aragón	302.795	226.758	76.037	85,6	7.990
Asturias	222.795	180.056	42.739	45,1	-13.138
Baleares	186.594	147.839	38.755	90,2	-6.523
Cantabria	107.229	87.099	20.130	60,3	-5.735
Castilla León	484.722	446.798	37.924	18,1	-88.208
Castilla La Man	281.051	263.867	17.184	12,1	-53.105
Cataluña	1.784.801	1.005.246	779.554	73,6	412.861
Extremadura	129.087	153.061	-23.974	-22,6	-61.177
Galicia	478.130	441.462	36.668	7,8	-74.719
Madrid	1.347.095	958.000	389.096	117,2	81.951
Murcia	201.696	157.259	44.437	61,3	-4.632
La Rioja	57.946	50.286	7.660	32,5	-7.357
Valencia	891.948	596.061	295.887	47,8	100.290
TOTALES	7.585.767	5.844.879	1.740.889	-	0

(3) = (1) - (2)

(4) = (3) - TOTAL (3) (1740889) Distribuido en proporción al VABcf relativo

Los ingresos que se utilizan en la columna (3) para calcular los porcentajes incluyen todas las transferencias del Estado y de la CEE, la recaudación por tributos cedidos y la participación de los entes locales en los ingresos del estado

Fuentes. Elaboración propia. Los ingresos de las CC.AA se han obtenido del Informe sobre la Financiación de las Comunidades Autónomas en 1991 y Memoria de la Administración Tributaria (1991)

común. El resto de las CC.AA. en general obtiene beneficios considerables del sistema foral. En un extremo estarían Madrid, Baleares, Aragón y Cataluña cuyos ingresos (incluida la participación de los entes locales en los ingresos del Estado) aumentarían por encima del 70%. Las ganancias más moderadas se producirían en Galicia y ambas Castillas, donde el aumento de ingresos sería inferior al 15%.

El análisis anterior señala cuál sería la variación de la capacidad financiera de cada CC.AA. si aplicara un sistema foral en los mismos términos que el de la CAPV. Sin embargo, es claro que una generalización del sistema foral en estos términos sería inviable. La razón es que globalmente las CC.AA. obtendrían unos recursos adicionales de más de 1,7 billones de pts. que, manteniendo la presión fiscal constante, implicarían una reducción equivalente de la capacidad financiera del Estado. Esto colocaría al Estado central en una situación de precariedad financiera y, por sí solo, es suficiente para eliminar cualquier posibilidad de generalizar el sistema foral en los términos que aquí hemos analizado.

Una alternativa más plausible sería la de buscar una generalización del sistema foral que no lesionara la capacidad financiera del Estado y, por ende, no aumentara la capacidad financiera global de las CC.AA. Como ya se ha señalado, el efecto final de este esquema sería, simplemente, reasignar entre CC.AA. los recursos que en la actualidad se dedican a su financiación. La columna (5) del cuadro 22 explora cuáles serían los efectos de una generalización en estos términos.

Esta columna se ha construido, simplemente, aumentando el cupo global que pagan las CC.AA. en la cuantía necesaria para eliminar el superávit global que resulta con el sistema anterior (1,7 billones). La distribución del cupo adicional se ha realizado en función de los índices de imputación de cada CC.AA.; esto es, su participación relativa en el  $VAB_{cf}$ . Este ejercicio da unos resultados radicalmente diferentes a los del caso anterior. Cuando la generalización del sistema foral se realiza con la restricción de que no se reduzca la capacidad financiera del Estado central, sólo salen beneficiadas Madrid, Cataluña, Valencia y, en menor medida, Aragón. Las

restantes CC.AA. sufren quebrantos financieros considerables. La conclusión, obvia por otra parte incluso antes de cuantificar los resultados, es que no es posible generalizar el sistema foral si esto no va acompañado de un aumento considerable en los fondos destinados a financiar a las CC.AA. Pero como ya hemos visto, esto es inviable porque colocaría al Estado central en una situación de precariedad de recursos.

## 7. Conclusiones

En este trabajo se han analizado las características de los sistemas forales, su comparación con el sistema común y la viabilidad de generalizar el sistema foral a todas las CC.AA. Las conclusiones más importantes que se extraen del análisis son las siguientes:

### A) *Justificación de los Sistemas Forales*

Los sistemas forales de financiación tienen su origen, no en razones económicas, sino históricas y políticas. Con estos sistemas se trata, simplemente, de reestablecer unas situaciones diferenciales de las que en el pasado disfrutaron los Territorios Históricos de la CAPV y Navarra. Los sistemas forales se apoyan en dos bases. Por un lado, sujetos a ciertas restricciones armonizadoras, el diseño y control de los impuestos corresponde a los Territorios Forales. Por otro, estos Territorios tienen que realizar un pago al Estado por los gastos que éste realiza en los Territorios Forales y como contribución a la solidaridad entre regiones.

#### A.1) *Fiscalidad en los Territorios Forales*

En lo esencial, el esquema que se ha seguido para trasladar la potestad fiscal a los TF es equivalente a los criterios de tributación que se aplican entre países. Con algunas excepciones, cada Territorio grava la renta generada (por residentes o no) en su Territorio y las rentas obtenidas en el exte-

rior por sus residentes concediendo en este caso un crédito fiscal completo por los impuestos pagados en otros Territorios. Este esquema sin embargo, tiene problemas porque crea desincentivos a intercambiar información e induce a expandir en demasía la emisión de activos financieros públicos. La vía para corregir estos desincentivos sería establecer un sistema de compensación de las retenciones.

La autonomía normativa de los TF está limitada por principios generales de armonización y por principios específicos aplicables a cada impuestos. En última instancia, las Diputaciones tienen autonomía considerable en el Impuesto de Sociedades aplicable a las empresas que tributan exclusivamente en la CAPV, en Sucesiones y Donaciones y en Transmisiones Patrimoniales. En el IRPF su autonomía es bastante limitada y en el impuesto sobre el Patrimonio y el IVA básicamente nula.

El grado real de autonomía normativa es, sin embargo, una fuente de conflicto entre Estado y las Diputaciones de la CAPV y frecuentemente se cuestiona la legalidad de las normas tributarias que emiten las Diputaciones. Ello no es extraño porque, en realidad, existe un conflicto obvio entre los principios generales de armonización que establece el concierto y la autonomía normativa que, al mismo tiempo, concede a las Diputaciones.

En cualquier caso, el análisis que hemos realizado pone de manifiesto que los TF siempre han utilizado su capacidad normativa en favor de los contribuyentes, reduciendo la presión fiscal individual. En el caso de la CAPV, los tres TH han dado en el IRPF un tratamiento más favorable a las rentas profesionales y empresariales en estimación directa que, en el caso de Vizcaya, se ha extendido a la estimación objetiva. Además han introducido deducciones de la cuota que no existen en TC. En el IS los TH tienen normas más generosas de amortización, de valoración de existencias (excepto Guipúzcoa), incentivos fiscales a la inversión y creación de empleo, y permiten la actualización de balances. Finalmente es en el ISD donde la reducción fiscal es más significativa llegando en el caso de Vizcaya y Guipúzcoa a la

exención (a partir de 1992) de las herencias entre parientes de primer grado. En Navarra, por su parte, en general y con la excepción ya señalada para algunas rentas bajas, el IRPF es algo más generoso que el de los restantes ámbitos y presta una protección más amplia a la familia. El IS también introduce bonificaciones fiscales para las empresas navarras en lo relativo a las amortizaciones y a los incentivos fiscales a la inversión. El ISD exime no sólo las herencias, sino también las donaciones entre parientes de primer grado. Estas reducciones de fiscalidad pueden suponer ahorros considerables a algunos contribuyentes concretos pero, sin embargo, no parece probable que supongan una pérdida de recaudación global considerable.

En términos de presión fiscal, estas diferencias se traducen en una situación en la que Navarra tiene una presión fiscal considerablemente más baja que el TC y la CAPV. Esta a su vez tienen una presión básicamente similar a la de TC. No obstante, la mayor riqueza de los TF les permite obtener unos ingresos per capita mucho más elevados que en TC en el caso de la CAPV, e inferiores, pero con un diferencial muchos más reducido que lo que se derivaría de las diferencias de presión fiscal, en el caso de Navarra.

#### A.2) Flujo Financiero entre la CAPV y el Estado

El diseño institucional establecido para la CAPV da lugar a diversos flujos financieros entre la CAPV y el Estado. La CAPV transfiere al Estado el cupo. Este, a su vez, transfiere a la CAPV parte de las cotizaciones de la Seguridad Social, el ajuste por IVA, el Fondo de Compensación Interterritorial (hasta 1989) y la Compensación Transitoria del FCI (posteriormente), la participación de las Haciendas Locales en los tributos no concertados y otras Transferencias (transferencias afectas a servicios traspasados, convenios con el estado y otros acuerdos similares). Hasta el año 1987 el saldo neto de estas transferencias era favorable al Estado. La asunción de las competencias en Seguridad Social a partir de 1988 altera esta situación de forma radical, llegándose en 1992 a una situación en la que las transferencias del Estado a la CAPV suponen algo más de 45.000 pts por habi-

tante, equivalentes a algo más del 15% de los ingresos concertados y casi un 3% del  $VAB_{cf}$  de la CAPV. Obviamente, que el saldo sea favorable para la CAPV no significa que el Estado esté subvencionando a la CAPV. Es simplemente el reflejo de que, debido al avance en el proceso de transferencias de competencias, el Estado recauda más en la CAPV que el porcentaje de lo que se gasta en la CAPV financiado mediante impuestos.

De entre los flujos de transferencias, el más importante es el cupo. Desde 1981 hasta 1989 el Cupo experimenta un descenso paulatino debido al proceso de asunción de competencias, significativamente la competencia en Seguridad Social. A partir de 1989, donde ya se ha consolidado esta competencia, el cupo se estabiliza en términos per capita en torno a las 35.000 pts. Por otro lado, en términos de recaudación por tributos concertados, desde 1989 se observa una leve disminución desde el 15% hasta el 10%. Finalmente, en términos de la riqueza, en el periodo de estabilidad, a partir de 1989, el cupo se sitúa en torno al 2,5%.

El cálculo de este cupo se realiza por un sistema de imputación, utilizando un índice constante (entre competencias y en el tiempo) del 6,24%. Esto presenta dos problemas. Primero, la valoración de las CNA y los INC por la CAPV debería haberse guiado por un sistema de imputación (basado en indicadores adecuados) en determinados casos y de coste efectivo de provisión en otros. El índice de imputación, no obstante, debería ser diferente para cada gasto o grupo de gastos o ingresos. Segundo, los índices elegidos no han sido siempre los más adecuados y, además, no se han actualizado. Si, por ejemplo, el índice de imputación hubiera sido el  $VAB_{cf}$  relativo a lo largo del periodo 1981-1991 se hubieran pagado 100 mil millones más de cupo, equivalentes a un 10% más del total pagado y algo menos de 47.000 pts. adicionales per capita.

Utilizar este índice de imputación, así como medir el consumo relativo de la CAPV según los datos de la Contabilidad Regional (en vez de como se hizo en el momento inicial según la Encuesta de Presupuestos familiares) hubiera alte-

rado también otros flujos financieros entre la CAPV y el Estado. Las transferencias por cotizaciones hubieran aumentado pero el ajuste por IVA hubiera disminuido significativamente.

#### *B) Capacidad Financiera en los Sistemas Forales y Común*

Los sistemas forales producen una capacidad financiera bastante más elevada que la alcanzable con el sistema común. En el caso de la CAPV esto se tradujo en 1990 en unos recursos per capita que, en promedio, eran entorno a un 68% superiores a los del resto de las CC.AA. del artículo 151 que habían asumido las mismas competencias que la CAPV. En el caso de las competencias comunes la diferencia promedio en favor de la CAPV era del 107%. En el caso de Navarra, los diferenciales de capacidad en 1990 en relación a las CC.AA. de régimen común eran bastante mayores (un 84% superiores a los diferenciales de la CAPV). No obstante, estas diferencias de capacidad financiera no miden necesariamente la diferencia de recursos públicos de los que disfrutan los residentes de los Territorios Forales en relación a los residentes en Territorio Común ya que las Comunidades Forales incurren en unos costes de gestión y pudiera ocurrir que el Estado central estuviera reduciendo estos diferenciales a través de la distribución espacial de su gasto en competencias no asumidas.

En todo caso, merece la pena señalar que no se puede hablar de CC.AA. de régimen común como un grupo homogéneo, ya que existen diferencias considerables entre ellas. Por un lado, el sistema común tiende a favorecer a las CC.AA. pluriprovinciales sobre las uniprovinciales. Por otro, el sistema contiene elementos redistributivos que implican capacidades financieras relativamente más elevadas cuando coinciden pobreza relativa y extensión. Sin embargo, se producen también diferencias entre CC.AA. que, al menos desde la perspectiva de la equidad horizontal y vertical, son difíciles de justificar.

### C) Generalización del Sistema Foral

La generalización del sistema foral presenta problemas conceptuales y prácticos que, en última instancia, pueden hacerla inviable. A un nivel conceptual, el problema es que la generalización del sistema foral vaciaría de capacidad fiscal al Estado central. A un nivel práctico, el problema básico de la generalización del sistema foral sería que implicaría la creación de 17 Administraciones Tributarias diferentes, cada una con una jurisdicción distinta.

Desde un punto de vista teórico los efectos cualitativos de una generalización del sistema foral son claros. Cuando no conlleva un aumento de los recursos totales, mejoran las CC.AA. más ricas en detrimento de las más pobres. Cuando se produce un aumento de los recursos totales, se refuerzan las ganancias de las más ricas y puede que mejoren incluso algunas de las más pobres en detrimento del Estado central. La evidencia analizada confirma esto.

En primer lugar se ha estimado el saldo global de las diferentes CC.AA. al pasar de un sistema común a otro foral similar al vigente en la CAPV. Sólo Andalucía y Extremadura se verían perjudicadas por la aplicación del sistema foral. De esto se sigue que son las comunidades que obtienen un mayor beneficio del sistema común. El resto de las CC.AA. en general obtiene beneficios considerables del sistema foral. En un extremo estarían Madrid, Baleares, Aragón y Cataluña cuyos ingresos (incluida la participación de los entes locales en los ingresos del Estado) aumentarían por encima del 70%. Las ganancias más moderadas se producirían en Galicia y ambas Castillas, donde el aumento de ingresos sería inferior al 15%.

Sin embargo, una generalización del sistema foral en estos términos sería inviable. La razón es que globalmente las CC.AA. obtendrían unos recursos adicionales de más de 1,7 billones de pts. que, manteniendo la presión fiscal constante, implicarían una reducción equivalente de la capacidad financiera del Estado. Por ello, también se han estudiado los efectos de una generalización

del sistema foral añadiendo la restricción de que el saldo no aumente la capacidad financiera global de las CC.AA.

Este ejercicio da unos resultados radicalmente diferentes a los del caso anterior. Cuando la generalización del sistema foral se realiza con la restricción de que no se reduzca la capacidad financiera del Estado central, sólo salen beneficiadas Madrid, Cataluña, Valencia y, en menor medida, Aragón. Las restantes CC.AA. sufren quebrantos financieros considerables. La conclusión, obvia por otra parte incluso antes de cuantificar los resultados, es que no es posible generalizar el sistema foral si esto no va acompañado de un aumento considerable en los fondos destinados a financiar a las CC.AA. Pero esto es inviable porque colocaría al Estado central en una situación de precariedad de recursos.

## APENDICE

Para determinar la cuantía del cupo que hará equivalentes desde una perspectiva financiera el sistema foral y el sistema común consideremos inicialmente el siguiente caso, equivalente a la situación en la que se encontraba España al comienzo del proceso de descentralización económica.

### A) SITUACION INICIAL (1981)

Un país centralizado está dividido en dos regiones A y B. El Estado central va a transferir a cada una de las regiones parte del gasto que allí realiza y de los ingresos que allí obtiene. Llámemos  $G_T^A$ ,  $G_{NT}^A$ ,  $G_T^B$ ,  $G_{NT}^B$  a la cuantía de los gastos transferidos y no transferidos a, respectivamente, las regiones A y B. De igual forma, llamemos  $I_T^A$ ,  $I_{NT}^A$ ,  $I_T^B$ ,  $I_{NT}^B$  a los ingresos transferidos y no transferidos a cada una de las regiones.

El sistema de descentralización es diferente para cada una de las regiones. En la región A se aplica el sistema común, en tanto que en B se opta por el sistema foral.

Analizaremos ahora la situación del gobierno central antes y después de la transferencia de competencias y la de cada uno de los gobiernos regionales tras las transferencias.

### Situación del Gobierno central antes de las Transferencias

La Figura 2 representa el presupuesto del Estado antes de comenzar el proceso de transferencias. Los gastos e ingresos se han clasificado en función de que vayan a ser transferidos o no.

Los gastos, ingresos y déficit del Estado central antes de las transferencias son, por tanto:

$$\text{Gasto } G = G_T^A + G_{NT}^A + G_T^B + G_{NT}^B$$

$$\text{Ingreso } I = I_T^A + I_{NT}^A + I_T^B + I_{NT}^B$$

$$\begin{aligned} \text{Déficit; } D &= [(G_T^A + G_{NT}^A) - (I_T^A + I_{NT}^A)] + \\ &+ [(G_T^B + G_{NT}^B) - (I_T^B + I_{NT}^B)] \\ &= (D_T^A + D_{NT}^A) + (D_T^B + D_{NT}^B) = D^A + D^B \end{aligned}$$

donde,  $D_T^A$ ,  $D_{NT}^A$ ,  $D_T^B$ ,  $D_{NT}^B$  son los déficits asociados con los gastos e ingresos que se van a transferir y no transferir a,

Figura 2  
PRESUPUESTO DEL ESTADO ANTES DE LAS TRANSFERENCIAS

GASTOS	INGRESOS
Transferidos $G_T^A$ $G_T^B$	Transferidos $I_T^A$ $I_T^B$
No Transfer. $G_{NT}^A$ $G_{NT}^B$	No Transfer. $I_{NT}^A$ $I_{NT}^B$
	Deficit D

respectivamente, A y B, y  $D^A$ ,  $D^B$  los déficits totales en las regiones A y B.

### **Situación del Gobierno central y los Gobiernos Regionales después de las Transferencias**

Supongamos ahora que el procesos de transferencias efectivamente se realiza, utilizándose el régimen Común en la región A y el Foral en la B y que, tras las transferencias, cada gobierno local gasta en las funciones transferidas lo mismo que gastaba el gobierno central antes de las transferencias. La situación de cada uno de los gobiernos tras las transferencias será:

#### **REGION A (Régimen Común)**

$$\text{Gasto } G^A = G_T^A$$

$$\text{Transferencia Recibida } T^A = G_T^A - I_T^A$$

$$\text{Ingresos } R^A = I_T^A + T^A = G_T^A$$

$$\text{Déficit } D^A = G^A - R^A = 0$$

Es decir, que, en tanto la región gaste los mismo que gastaba el gobierno central antes de la descentralización, el sistema común garantiza el equilibrio presupuestario de la región A.

#### **REGION B (Régimen Foral)**

$$\text{Gasto } G^B = G_T^B$$

$$\text{Cupo Pagado } C^B = G_{NT}^B - I_{NT}^B - \alpha D$$

$$\begin{aligned} \text{Ingresos } R^B &= I_T^B - C^B = (I_T^B + I_{NT}^B) + \alpha D \\ &\quad - G_{NT}^B = (I^B + \alpha D) - G_{NT}^B \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Déficit } D^B &= G^B - R^B = (G_T^B + G_{NT}^B) - \\ &\quad - (I_T^B + I_{NT}^B) - \alpha D = GT^B - IT^B - \alpha D \end{aligned}$$

donde  $GT^B$  e  $IT^B$  son, respectivamente, los gastos totales realizados por el Gobierno (central y regional) en la región B, y los ingresos totales obtenidos por el gobierno en B. El parámetro  $\alpha$  es el porcentaje del déficit que se permite deducir del cupo a la región B. Una simple inspección revela que, a diferencia del régimen común (región A), el régimen

foral no garantiza el equilibrio presupuestario. Es decir, que, con los ingresos que obtiene, el gobierno B pueda financiar los mismos niveles de gasto que previamente realizaba el Gobierno central.

El equilibrio presupuestario en la región B haría que los regímenes forales y común fueran equivalentes desde el punto de vista financiero. Esto es, que los recursos transferidos a cada comunidad fueran iguales a los gastos transferidos<sup>72</sup>. De la ecuación para el déficit de B es evidente que esto se cumple si y sólo si:

$$\alpha = \frac{GT^B - IT^B}{D}$$

$$= \frac{(G_T^B + G_{NT}^B) - (I_T^B + I_{NT}^B)}{(G_T^A + G_{NT}^A + G_T^B + G_{NT}^B) - (I_T^A + I_{NT}^A + I_T^B + I_{NT}^B)}$$

Es decir, cuando el porcentaje del déficit que se permite deducir del cupo a la región foral es igual al porcentaje del déficit total que generan los gastos, transferidos o no, que se realizan en la región foral.

Supongamos que, como ocurre en la práctica, el déficit es positivo ( $D > 0$ ) y que los gastos no transferidos a las regiones forales son mayores que los ingresos no transferidos ( $G_{NT}^B > I_{NT}^B$ ). Entonces es inmediato comprobar que cuando  $\alpha > (GT^B - IT^B)/D$ , el gobierno de B obtiene superávit, en tanto que cuando  $\alpha < (GT^B - IT^B)/D$ , el gobierno de B tiene déficit.

Podemos entonces establecer la siguiente

**Proposición A1:** El sistema foral es equivalente desde el punto de vista financiero al sistema común si y sólo si el porcentaje del déficit que se permite deducir del cupo,  $\alpha$ , es igual a  $(GT^B - IT^B)/D$ .

<sup>72</sup> Obviamente subsistirían diferencias en tanto que la gestión y diseño de los impuestos concede a las comunidades forales una capacidad de obtener ingresos de la que carecen las comunidades de régimen común. Si se ejercitara esta capacidad sería, no obstante, a expensas de aumentar la presión fiscal sobre sus residentes.

En este caso el presupuesto de la comunidad foral estará equilibrado. Cuando esto no ocurre, el gobierno foral incurre en déficits o superávits. Para ver los efectos de estos déficits o superávits sobre el gasto público y el endeudamiento global, necesitamos analizar previamente la situación del gobierno central una vez ha realizado las transferencias.

### Gobierno Central después de las Transferencias

Los gastos, ingresos y déficit del Estado central después de las transferencias son:

$$\text{Gasto } G = G_{NT}^A + G_{NT}^B$$

$$\begin{aligned} \text{Ingreso } R &= I_{NT}^A + I_{NT}^B - T^A + C^B = \\ &= (I_T^A + I_{NT}^A - G_T^A) + (G_{NT}^B - \alpha D) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Déficit } D &= \frac{1}{1-\alpha} [(G_T^A + G_{NT}^A) - (I_T^A + I_{NT}^A)] = \\ &= \frac{1}{1-\alpha} (G^A + IT^A) = \frac{1}{1-\alpha} D^A \end{aligned}$$

Como, en ausencia de transferencias, el déficit del Estado era

$$(GT^A - IT^A) + (GT^B - IT^B) = D^A + D^B$$

tenemos que el proceso de transferencias aumentará, disminuirá o dejará inalterado el déficit del gobierno central en función de que  $\alpha$  sea mayor, menor o igual que:

$$\frac{D^B}{D^A + D^B} = \frac{(GT^B - IT^B)}{(GT^A - IT^A) + (GT^B - IT^B)}$$

Podemos entonces establecer:

**Proposición A2:** El sistema foral aumenta, deja inalterado o disminuye el déficit del gobierno central en función de que

$$\alpha \left( \frac{D^B}{D^A + D^B} \right) = \frac{(GT^B - IT^B)}{(GT^A - IT^A) + (GT^B - IT^B)}$$

### B) SITUACION DEFINITIVA (1988)

El análisis anterior suponía que el cupo a pagar por la comunidad foral se calculaba en una situación en la que no se había realizado ninguna transferencia. Si bien esto se ajusta a la realidad de la situación vigente en 1981, deja de ser cierto a partir de ese año. En particular los cupos de los años 1982-1986 y el cupo del año 1988 en el que se basó el cálculo de los cupos del quinquenio 1987-91 se calcularon a partir de una situación en la que el Estado ya había transferido parte de sus competencias de gasto a las CC. AA. y en la que ya estaba obteniendo ingresos por la vía del cupo.

Esto afecta al cálculo del cupo a través del término del déficit. En efecto, a diferencia de lo que ocurría en la situación inicial, el déficit nominal del Estado central dependerá de la cuantía de las competencias transferidas y del cupo cobrado. Esto, a su vez, incidirá en el cupo porque de éste se puede deducir un porcentaje del déficit nominal del Estado.

Esto suscita dos tipos de cuestiones nuevas. Primero, la de cuál debe ser la magnitud del déficit que se debe utilizar a la hora de comparar la situación con y sin descentralización. Segundo, dado que el déficit del Estado central depende del cupo, la de cuál debe ser el porcentaje del déficit que se debe permitir deducir a la Comunidad foral.

Para analizar esta cuestiones tomemos como punto de partida el presupuesto del Estado en un momento del tiempo

Figura 3  
PRESUPUESTO DEL ESTADO DESPUES DE LAS  
TRANSFERENCIAS

GASTOS	INGRESOS
No Transfer.	No Transfer.
$G_{NT}^A$	$I_{NT}^A$
$G_{NT}^B$	$I_{NT}^B$
$T^A$	$C$
	Deficit D

en el que ya se han producido transferencias y el Estado está cobrando el cupo de la región foral (la B) y realizando transferencias a la región de régimen común (la A). El esquema de este presupuesto está recogido en figura siguiente.

### REGION A (Régimen Común)

La situación del Gobierno de la región A, sujeto al régimen común, es esencialmente la misma que antes. La transferencia que recibe,  $T^A$ , es igual a  $G_T^A - I_T^A$  y, siempre que  $G_T^A$  esté correctamente calculado, sus ingresos totales,  $T^A + I_T^A$ , serán suficientes para cubrir sus gastos sin necesidad de recurrir al endeudamiento.

### REGION B (Régimen Foral)

En cuanto a la Comunidad foral, la B, el cupo, C, que pagará será, como antes:

$$C^B = G_{NT}^B - I_{NT}^B - \alpha D$$

Como se sigue de la Figura 3, el déficit del Estado será ahora:

$$D = G_{NT}^A + G_{NT}^B + T^A - I_{NT}^A - I_{NT}^B - C^B$$

Sustituyendo esta definición del déficit en la del cupo y haciendo unas operaciones inmediatas, obtenemos que:

$$C^B = (G_{NT}^A - I_{NT}^A) - \frac{\alpha}{1 - \alpha} (G_{NT}^A + T^A - I_{NT}^A)$$

La condición para que el sistema foral sea equivalente al común es, nuevamente, que el déficit de la región B a la hora de proveer unos servicios iguales a los que hubiera provisto el Estado sea cero. Es decir que,

$$G_T^B + C^B - I_T^B = 0$$

Sustituyendo las variables por sus definiciones, y observando que  $T^A = G_T^A - I_T^A$  se obtiene que el valor de  $\alpha$  que nos

garantiza la equivalencia entre los sistemas foral y común es exactamente el mismo que antes. Esto es,

$$\alpha = \frac{(G_T^B + G_{NT}^B) - (I_T^B + I_{NT}^B)}{(G_T^A + G_{NT}^A + G_T^B + G_{NT}^B) - I_T^A + I_{NT}^A + I_T^B + I_{NT}^B}$$

### Gobierno Central

En cuanto al Gobierno central, como ya hemos visto, su déficit vendrá dado por:

$$D = G_{NT}^A + G_{NT}^B + T^A - I_{NT}^A - I_{NT}^B - C^B$$

Tras unas operaciones simples esto se convierte en:

$$\begin{aligned} \text{Déficit } D &= \frac{1}{1 - \alpha} (G_{NT}^A + T^A - I_{NT}^A) \\ &= \frac{1}{1 - \alpha} (G_T T^A - I T^A) = \frac{1}{1 - \alpha} D^A \end{aligned}$$

Si  $\alpha$  fuera una constante, este déficit sería independiente de las transferencias realizadas a B, dependiendo exclusivamente de los gastos e ingresos en A. Sin embargo, si  $\alpha$  se escoge de forma adecuada en cada momento del tiempo, dependerá de las transferencias realizadas a B y, en la medida que sea igual a  $D^B/(D^A + D^B)$ , será igual al déficit que se produciría si el estado no estuviera descentralizado y el Gobierno central se encargara de la provisión de todos los bienes y servicios públicos. Esto es,  $D^A + D^B$ .

## Referencias

- Albi, E.. Contreras, C., González Páramo, J.M. y Zubiri, I. (1992): *Teoría de la Hacienda Pública*. Ariel, Barcelona.
- Alonso, R. y Sasigain, F. (1988): *Una Síntesis de los Modelos de Nivelación Financiera en la Comunidad Autónoma del País Vasco*. De *Economía Pública*, 1, 211-243.
- Bilbao, L.M. (1991): "Haciendas Forales y Hacienda de la Monarquía. El caso vasco, siglos XIV-XVIII". *Hacienda Pública Española*, Monografía I/1991, pp. 43-58.
- Diputación Foral de Vizcaya (1991): *Estadísticas Tributarias*.
- Dirección General de Coordinación con las Administraciones Territoriales (1993): *Informe sobre la Financiación de las Comunidades Autónomas en 1991*.
- Dirección General de Coordinación con las Administraciones Territoriales (1993): *Liquidación de Presupuestos. Corporaciones Locales*
- Dirección General de Coordinación con las Administraciones Territoriales (diversos años): *Liquidación de Presupuestos. Comunidades Autónomas*
- Dirección General de Tributos (1993): *Recaudación y Estadística de la Reforma Tributaria (1981-1992)*. Madrid.
- Escribano, C. y Martín Acebes, A. (1982): *Un Modelo del Sistema de Financiación del Estado de las Autonomías*.
- Estatuto de Autonomía de la CAPV. Ley Orgánica 3/1979. Boletín Oficial del País Vasco, 12 de Enero de 1980.
- Esteban, J.M. y Gómez, R. (1990): *La Viabilidad del Sistema Foral como sistema de Financiación Incondicionada de las Comunidades Autónomas*. *Hacienda Pública Española*.
- Fernández de Pinedo, E. (1991): "Gasto Público y Reformas Fiscales. Las Haciendas Forales Vascas". *Hacienda Pública Española*, Monografía I/1991, pp. 93-100.

Gillespie, W. (1965): The Effects of Public Expenditure on the Distribution of Income: An Empirical Investigation. En Musgrave, R.: Essays in Fiscal Federalism.

INE (1992): Contabilidad Regional de España. Base 1985. Serie 1986-1990. Madrid.

INE (1993): Anuario Estadístico de España. Madrid.

Lambarri, C. y Larrea, J.L. (1991): Financiación de las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El Concierto Económico: El Cupo. Instituto Vasco de Administración Pública, Vitoria.

Ley del Concierto Económico. Ley 12/1981 de 13 de mayo. (versión actualizada en ZERGAK (Gaceta Tributaria del País Vasco) nº 1-1994)

López López, M. y Utrilla de la Hoz, A. (1992): Introducción al Sector Público Español. Ed. Civitas. Madrid.

Los Arcos, B. (1991a): La Financiación de Navarra. El modelo de Convenio Económico. De Economía Pública, nº 13, pgs. 167-87.

Los Arcos, B. (1991b): El modelo Financiero Definido en el Convenio Económico. La Aportación a las Cargas Generales del Estado. Boletín de Economía de Navarra, 2 época, nº 1, 17-89.

Medel, B., Molina, A. y Sánchez, J. (1991): La Incidencia del Gasto Público: Veinte Años Despues. De Economía Pública, 11, 3.

Ministerio de Economía y Hacienda (diversos años): Cuentas de las Administraciones Públicas.

Ministerio de Economía y Hacienda: Memoria de la Administración Tributaria. Madrid. Memorias años 1987 a 1992.

Musgrave, R., Case, K. y Leonard, M. (1974): The Distribution of Fiscal Burdens and Benefits. Public Finance Quarterly, 2-3.

Organo de Coordinación Tributaria de Euskadi: Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca. Vitoria. Informes años 1989, 1990 y 1991.

Pla, A. y Villarreal, E. (1991): Financiación de las Comunidades Autónomas: Desarrollo de Modelos Alternativos. La Financiación de las CC.AA. Monografía B-2, Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas.

Vivanco, J.L. (1990): "El sistema Tributario Vizcaíno tras 10 años de aplicación del Concierto económico" De Economía Pública, 9, núm 4, pp. 177-98.

Zubiri, I. (1994): "El Sector Público del País Vasco". Papeles de Economía, n.º 59, 432-43.







La Fundación Banco Bilbao Vizcaya nace como iniciativa del Grupo BBV con el objetivo de ampliar su capacidad de respuesta a las demandas sociales y culturales de la sociedad contemporánea. Su actividad se orienta a promover espacios de reflexión y debate sobre los principales retos y problemas de nuestro tiempo.

Para hacer frente a los actuales desafíos y responder positivamente al horizonte de posibilidades se requieren altas dosis de creatividad, modelos imaginativos, suficientemente contrastados y construidos sobre la base de un amplio consenso.

En coherencia con estos planteamientos, la Fundación BBV organiza Encuentros Multidisciplinares y fomenta proyectos de investigación. Cuenta con tres Centros Permanentes: Centro de Estudios de Economía Pública; Centro de Estudios Bancarios y Centro de Ciencia, Tecnología y Sociedad. La Fundación actúa también en los entornos más significativos del mundo universitario, para lo cual dispone de la Cátedra Fundación BBV.

La Fundación BBV considera una obligación social la divulgación de los resultados obtenidos en todas sus actividades, tarea que lleva a cabo a través de Documenta, que es su centro de información y publicaciones.

Este libro argumenta que la justificación de los sistemas forales está, no en razones económicas, sino históricas y políticas, y comienza analizando la fiscalidad en los Territorios Forales. Así se señala, que en lo esencial, el esquema que se ha seguido para trasladar la potestad fiscal a los Territorios Forales es equivalente a los criterios de tributación que se aplican entre países: cada Territorio grava la renta generada en su Territorio y las rentas obtenidas en el exterior por sus residentes concediendo en este caso un crédito fiscal completo por los impuestos pagados en otros Territorios. Este esquema tiene problemas porque crea desincentivos a intercambiar información e induce a expandir en demasia la emisión de activos financieros públicos. La vía para corregir estos desincentivos sería establecer un sistema de compensación de las retenciones.

# THE FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF PHYSICS