

ESTEBAN QUINTANA FERRER

Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona

Extracto:

EL trabajo que aquí se presenta intenta, por un lado, poner de relieve algunas disfunciones y aspectos discutibles del actual modelo de financiación mediante transferencias presupuestarias estatales de los servicios sanitarios que ejecutan hasta el momento siete de nuestras Comunidades Autónomas en su respectivo territorio; y, por otro, resaltar los aspectos positivos que pueden extraerse de algunos sistemas alternativos de financiación de estos servicios que, como el regional italiano, ha evolucionado desde un estricto modelo de transferencias estatales hasta la sustitución del mismo por otro basado en el establecimiento de un nuevo impuesto regional sobre las actividades productivas, o que, como el defendido desde diversas instancias políticas y doctrinales, postula la introducción en el debate de las posibilidades que ofrece la cesión a las Comunidades Autónomas de los impuestos especiales del Estado y la afectación de los mismos a gastos sanitarios.

Sumario:

Abreviaturas.

Introducción.

I. La financiación autonómica de la sanidad: antecedentes, régimen actual y razones para su reforma.

1. Las fuentes financieras del Instituto Nacional de la Salud (INSALUD).

2. El régimen jurídico de la financiación de los servicios autonómicos de sanidad.

2.1. Los distintos modelos existentes hasta 1997.

2.2. El Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas de 27 de noviembre de 1997 y el nuevo modelo para el cuatrienio 1998-2001.

3. Las razones de la reforma del sistema.

II. El caso italiano.

1. El fondo sanitario nacional y la regionalización de las contribuciones sanitarias.

2. La afectación temporal de impuestos regionales.

3. Valoración del modelo italiano.

III. La financiación autonómica de la sanidad a través de impuestos especiales: un modelo alternativo.

1. La afectación de los impuestos especiales a gastos sanitarios y el poder normativo de las Comunidades Autónomas sobre los tributos extrafiscales.
2. La posible cesión a las Comunidades Autónomas de los impuestos especiales.
 - 2.1. El marco jurídico europeo y español.
 - 2.2. Modelos de descentralización de impuestos especiales en derecho comparado.
 - 2.3. Propuestas institucionales y doctrinales de descentralización de los impuestos especiales.

IV. Conclusiones.

ABREVIATURAS

art.	artículo
arts.	artículos
CA	Comunidad Autónoma
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CPFF	Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas
FJ	Fundamento Jurídico
INE	Instituto Nacional de Estadística

INSALUD	Instituto Nacional de la Salud
INSERSO	Instituto Nacional de Servicios Sociales
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas
n.º	número
op. cit.	obra citada
pág.	página
págs.	páginas
PIB	Producto Interior Bruto
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
vid.	véase

INTRODUCCIÓN

El derecho «a la protección de la salud» se reconoce en el artículo 43 de la Constitución Española (CE) entre los principios rectores de la política social y económica previstos en el Capítulo III del Título I. La salud pública, sin embargo, no aparece en nuestra norma fundamental únicamente como un derecho de todos los ciudadanos, sino que constituye a la vez un componente esencial de las políticas de los distintos Entes públicos. Ello es así si tenemos en cuenta, por un lado, la propia ubicación del precepto que recoge dicho derecho (art. 43) entre los principios rectores de la política social y económica; por otro, que los distintos Entes públicos están llamados a realizar «una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos» fundamentales recogidos en el Título I de la CE (art. 49); y, por último, que «el reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo III» de la Carta Magna -incluidos los citados arts. 43 y 49- debe informar «la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos» (art. 53.3).

En concordancia con estos mandatos, en sede de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (CCAA) opera un reparto constitucional de funciones en materia de sanidad pública de acuerdo con el cual se atribuyen al primero las competencias sobre «sanidad exterior», «bases y coordinación general de la sanidad» y «legislación sobre productos farmacéuticos» (art. 149.1.16.º), así como sobre «legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por las Comunidades Autónomas» (art. 149.1.17.º). Precisamente las competencias sobre legislación de desarrollo en materia de sanidad, de acuerdo con las bases y la coordinación estatales, y de ejecución o gestión de los servicios sanitarios de la Seguridad Social, son las funciones que, a tenor de las disposiciones constitucionales que se acaban de mencionar, han sido incorporadas en la mayoría de Estatutos de Autonomía a favor de las CCAA.

Así, pues, la salud pública, en su doble concepción de derecho de los ciudadanos y de competencia compartida entre el Estado y las CCAA, constituye una función pública fundamental que adquiere una relevancia enorme en términos económicos y presupuestarios, alcanzando un porcentaje que gira en torno al 10 por 100 de los gastos totales en los Presupuestos Generales del Estado y al 35 por 100 de los gastos totales en los Presupuestos de aquellas CCAA que han asumido las competencias ejecutivas de sanidad.

Situados en este contexto, el trabajo que aquí se presenta intenta, por un lado, poner de relieve algunas disfunciones y aspectos discutibles del actual modelo de financiación de los servicios sanitarios que ejecutan hasta el momento siete de nuestras CCAA en su respectivo territorio; y, por otro, resaltar los aspectos positivos que pueden extraerse de algunos sistemas alternativos de financiación de estos servicios, como el previsto para las Regiones italianas, basado en la creación de un nuevo impuesto sobre las actividades productivas, o el modelo de posible cesión a las CCAA de impuestos especiales, defendido en nuestro país desde no pocos foros institucionales y doctrinales.

En todo caso, es necesario resaltar en estas líneas introductorias que el análisis del régimen vigente de financiación autonómica de los servicios sanitarios se sitúa inevitablemente en un contexto más amplio y general que afecta a la financiación de la salud pública española y que presenta una serie de problemáticas conexas. Condiciona, sin duda, el examen del modelo de financiación de los servicios de sanidad que ejecutan las CCAA la existencia de diversos elementos confluyentes, entre los cuales destacan los siguientes:

- a) El progresivo crecimiento del gasto sanitario vivido en los últimos años y los factores que lo han impulsado ¹;
- b) La necesidad de las distintas Administraciones de alcanzar un escenario de gasto público consistente y restrictivo, con vistas a la definitiva integración de España en la Unión Europea;
- c) La articulación de medidas que, de acuerdo con la anterior premisa, incidan en la reducción del gasto sanitario (gestión eficiente y mejor organización de los servicios, elección selectiva de las prestaciones financiadas, reducción del gasto farmacéutico...);
- d) Los problemas de insuficiencia financiera general para el desarrollo de los servicios sanitarios que ejecutan tanto el Estado como algunas CCAA ²; y,

¹ Como subraya ARGENTE i GIRALT, M., «Un moment clau per a la sanitat», *Fulls Econòmics del Sistema Sanitari*, n.º 29, 1997, pág. 14, los factores que impulsan la demanda de servicios sanitarios ha continuado presionando su rápido crecimiento: el envejecimiento de la población, asociado a los cambios tecnológicos y de servicios de los últimos tiempos, ha incrementado la demanda de una manera importante. Paralelamente al crecimiento de la renta *per cápita*, la exigencia social de un nivel de servicios más alto y más accesible para los usuarios ha implicado también un importante incremento de la demanda y de la utilización de los servicios. Y finalmente, en opinión del mismo autor, el proceso de universalización de las prestaciones sanitarias públicas ha provocado un incremento de la cobertura que ha significado también un aumento de la demanda de servicios.

² En esta materia, ha señalado LÓPEZ i CASASNOVAS, G., «El futur del finançament sanitari», *Fulls Econòmics del Sistema Sanitari*, n.º 29, 1997, pág. 8 y ss., que la situación financiera requiere medidas de mayor relevancia que las que previsiblemente puede permitir la mejora de la eficiencia en la gestión del gasto sanitario, siendo cuatro, a juicio de este autor, las opciones posibles para remediar la situación de insuficiencia financiera autonómica en este ámbito: incrementar la financiación sanitaria pública, lo cual equivale a sacrificar otras partidas de gasto público; aumentar los ingresos destinados a la financiación sanitaria pública mediante variaciones en la presión fiscal, ya sea a través de un impuesto finalista, ya sea mediante más imposición general, ya sea acompañando ingresos fiscales autonómicos o locales; favorecer la sustitución de financiación pública por la financiación privada; y restringir las prestaciones.

- e) Específicamente en relación con estas últimas, los problemas de financiación surgidos del mantenimiento de un modelo de transferencias presupuestarias del Instituto Nacional de la Salud (INSALUD), como única fuente de financiación del gasto sanitario autonómico y como causa de las discusiones que cada año se producen en fase de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado.

En materia estricta de financiación autonómica de los servicios sanitarios, el ejercicio presupuestario de 1998 ha supuesto, hasta el momento, el último eslabón en la cadena de reformas que se han sucedido desde 1981, año en que se produjo la primera de las transferencias competenciales de los servicios sanitarios a la Comunidad Autónoma (CA) de Cataluña. A pesar de los problemas recurrentes que, progresivamente, con la transferencia de estos servicios a otras CCAA -Andalucía, Comunidad Valenciana, País Vasco, Navarra, Galicia y Canarias-, se venían manifestando durante toda la década de los ochenta y los primeros años de los noventa, puede afirmarse que hasta 1994 no existió en nuestro país un modelo común de financiación aplicable a todas las CCAA que asumieron la gestión sanitaria en sus respectivos territorios. Este modelo general, consensuado en el Acuerdo alcanzado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA (CPFF) de 21 de septiembre de 1994, tuvo, sin embargo, una vigencia limitada, que expiró en 1997. A finales de este último año se alcanzó un nuevo Acuerdo en el CPFF, con fecha de 27 de noviembre de 1997 y aplicable en el cuatrienio 1998-2001, cuya metodología de cálculo y distribución se ha visto plasmada ya en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

Los objetivos perseguidos y, lo que es más importante, los resultados obtenidos a través de las sucesivas modificaciones aplicadas no han supuesto, sin embargo, un cambio significativo en la esencia y el espíritu que informa el modelo español de financiación de los servicios sanitarios que prestan las CCAA. Este modelo, basado, como tendremos ocasión de comprobar más adelante, en transferencias presupuestarias estatales, se ha mantenido invariado desde 1981 hasta la actualidad, aunque se han ido introduciendo a lo largo de los años modificaciones técnicas parciales que han afectado a la metodología de distribución entre las CCAA beneficiarias de los ingresos transferidos y que han supuesto indudablemente un avance significativo en la superación de los desequilibrios e injusticias producidos en esta materia.

La continuidad del sistema de transferencias, no obstante, plantea algunas cuestiones problemáticas desde la perspectiva del paso de los años y de la evolución y la relativa consolidación de nuestro modelo general de financiación autonómica, basado, como es bien sabido, en principios expresos de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal, a través del nuevo régimen de cesión de tributos, incluida la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de solidaridad interterritorial. En este contexto parece necesario plantearse la viabilidad y conveniencia del mantenimiento de un régimen de dependencia financiera en una materia fundamental como es la sanidad pública, que han asumido ya competencialmente algunas CCAA y cuya definitiva transferencia al resto está prevista en el futuro. En síntesis, pues, la definitiva consolidación en los próximos años de un modelo autonómico de asistencia sanitaria generalizado y la necesaria incardinación de la financiación de esta competencia fundamental en el sistema general de financiación autonómica.

mica, presidida por principios como la corresponsabilidad fiscal y la solidaridad interterritorial, son argumentos que permiten cuestionar el mantenimiento de un modelo irresponsable de meras transferencias presupuestarias estatales como el actual.

Desde esta perspectiva, entendemos que, en el debate de las disfunciones que aquejan a nuestro sistema de financiación autonómica de los servicios de sanidad, está más que justificada una mirada crítica dirigida hacia los resultados obtenidos por otras experiencias alternativas que, como la regional italiana, ha evolucionado desde un estricto modelo de transferencias estatales hasta la sustitución del mismo por otro basado en el establecimiento de un nuevo impuesto regional sobre las actividades productivas, o que, como la defendida desde diversas instancias políticas y doctrinales, postula la introducción en el debate de las posibilidades que ofrece la cesión a las CCAA de los impuestos especiales del Estado y la afectación de los mismos a gastos sanitarios.

I. LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE LA SANIDAD: ANTECEDENTES, RÉGIMEN ACTUAL Y RAZONES PARA SU REFORMA

Para el ejercicio de sus respectivas competencias en materia de sanidad, tanto el Estado como aquellas CCAA a las que han sido transferidas competencias ejecutivas de sanidad se nutren, en los términos que examinaremos en los próximos epígrafes, de las cantidades previstas en el Presupuesto de la Seguridad Social para la financiación del INSALUD y recogidas en los Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio.

En las líneas que siguen pretendemos analizar los distintos modelos de financiación mediante transferencias provenientes del INSALUD de los servicios autonómicos de sanidad, aunque, con carácter previo, dedicamos nuestra atención brevemente al estudio del régimen de los ingresos previstos a favor de dicho Instituto, una parte de los cuales son, repetimos, los ingresos transferidos y destinados a la financiación de las competencias sanitarias autonómicas.

1. Las fuentes financieras del Instituto Nacional de la Salud (INSALUD).

Desde la entrada en vigor del Seguro Obligatorio de Enfermedad, previsto ya en la Ley de 14 de diciembre de 1942, la financiación pública de los servicios sanitarios en nuestro país ha estado condicionada por la aplicación de un modelo de asistencia sanitaria articulado como una prestación de carácter profesional de la Seguridad Social y, por tanto, financiado económicamente mediante cotizaciones sociales.

Esta particular configuración del sistema sanitario español, concebido como una prestación más de la Seguridad Social, ha chocado con el espíritu de la CE, que ha reconocido el derecho de todos los ciudadanos a la protección de la salud (arts. 43 y 49) y ha impuesto el mandato a los pode-

res públicos para que adopten las medidas necesarias para satisfacer este derecho (art. 53.3). Además, nuestro superior texto normativo ha provocado la ruptura de un modelo original y tradicional de gestión centralizada de los servicios públicos sanitarios con la institucionalización, primero, de las CCAA y con el reconocimiento, a continuación, en los respectivos Estatutos de Autonomía, de amplias competencias en materia de sanidad, a las que se ha dado cumplimiento a través de procesos sucesivos de transferencias de servicios, de acuerdo con las competencias básicas y de coordinación general del Estado (arts. 149.1.16.º y 149.1.17.º).

Planteado el tema en los términos que sintéticamente se acaban de indicar, no es de extrañar que al legislador se planteara una difícil tarea de desarrollo de las previsiones constitucionales en materia de sanidad, principalmente en el aspecto financiero, pues era evidente que debían compatibilizarse elementos en principio contradictorios, como la extensión a todos los ciudadanos del derecho constitucional a la salud, por una parte, y la configuración previa de la asistencia sanitaria como una prestación de la Seguridad Social, por otra, a favor únicamente de aquellos que habían contribuido a la financiación de la misma a través de las cotizaciones sociales. Y ello sin olvidar, además, que recaía también en manos del legislador estatal la responsabilidad de dar cumplimiento a los mandatos de descentralización ejecutiva que, en materia de servicios sanitarios, se infiere de la distribución competencial entre el Estado y las CCAA prevista en la CE.

Todas estas dificultades se abordaron definitivamente en la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, dictada al amparo de la competencia exclusiva del Estado sobre las «bases y coordinación general de la sanidad» (art. 149.1.16.º de la CE). En este texto normativo se estipula la creación de un Sistema Nacional de Salud, concebido como el conjunto de los servicios de salud de las CCAA convenientemente coordinados por el Estado, y se enumeran una serie de mecanismos de financiación de dichos servicios, mediante los cuales se pretende satisfacer el imperativo constitucional de generalización del derecho a la salud sin romper con la tradicional configuración de la asistencia sanitaria como prestación profesional de la Seguridad Social. Así, entre los recursos financieros para cubrir el gasto sanitario a través de las cantidades presupuestadas del INSALUD se prevén en el artículo 79 de esta ley tanto las transferencias del Estado (y otras aportaciones de las CCAA y de las Corporaciones Locales), como la financiación a través de cuotas sociales, sin perjuicio de otros ingresos provenientes de las tasas por la prestación de determinados servicios.

En la práctica, sin embargo, no se ha alcanzado nunca una situación de relativo equilibrio entre las tres fuentes de financiación que se acaban de citar. Así, hasta el ejercicio de 1989, en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado primó el tradicional sistema sanitario financiado básicamente mediante las cotizaciones sociales de la Seguridad Social, con las cuales se cubría la mayor parte del presupuesto del INSALUD.

No obstante, a partir de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, la situación sufrió una radical transformación. Desde dicho ejercicio presupuestario hasta nuestros días puede afirmarse que la financiación del gasto sanitario es soportada mayoritariamente por el Estado a través de una transferencia finalista para gastos corrientes y para gastos de capital. Esta transferencia cubrió, hasta el ejercicio de 1994, el 70 por 100 aproximadamente del

presupuesto del INSALUD, alcanzando únicamente un porcentaje cercano al 27 por 100 los ingresos de dicho organismo provenientes de las cuotas de la Seguridad Social, y entre el 2,5 y el 4 por 100 los ingresos afectados obtenidos por los servicios prestados a terceros en gestión directa o por cualquier otro servicio realizado por el INSALUD³.

Un examen somero de las partidas contenidas en las respectivas Leyes de Presupuestos entre los años 1989 y 1994⁴, permite extraer los siguientes datos aproximativos:

- a) Los porcentajes de ingresos del INSALUD procedentes de transferencias del Estado oscilaron, entre 1989 y 1994, aproximadamente, entre el 70,54 por 100 (1989), el 69,69 por 100 (1990), el 68,32 por 100 (1991), el 69,5 por 100 (1992), el 69,26 por 100 (1993) y el 70,21 por 100 (1994);
- b) Las cotizaciones a la Seguridad Social contribuyeron a la financiación del INSALUD en porcentajes sensiblemente inferiores: 27,40 por 100 (1989), 27,59 por 100 (1990), 27,43 por 100 (1991), 27,40 por 100 (1992), 28,04 por 100 (1993) y 27,12 por 100 (1994);
- c) Finalmente, los recursos afectados a servicios prestados por el INSALUD alcanzaron porcentajes muy reducidos: 2,05 por 100 (1989), 2,71 por 100 (1990), 4,24 por 100 (1991), 3,08 por 100 (1992), 2,67 por 100 (1993) y 2,65 por 100 (1994).

La tendencia inaugurada en 1989 y prolongada hasta 1994 se agudizó aún más a partir del ejercicio presupuestario de 1995. Desde este último año, el porcentaje de los ingresos del INSALUD provenientes de transferencias finalistas del Estado se ha venido incrementando progresivamente, hasta alcanzar en 1998 una cifra superior al 95 por 100, a la vez que se ha reducido la financiación vía cotizaciones a la Seguridad Social hasta un mínimo algo superior al 2,5 por 100, y se ha mantenido en algo más del 2 por 100 el porcentaje de ingresos del INSALUD afectados a esta entidad.

³ En la Exposición de Motivos de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, se destaca que en «el nuevo régimen de financiación de la asistencia sanitaria de la Seguridad Social que se presta a través del Instituto Nacional de la Salud» es el Estado quien «asume, en gran medida, la carga financiera del citado Instituto mediante una aportación finalista con destino a dicha asistencia sanitaria», de manera que «el régimen financiero del Instituto Nacional de la Salud cobra así una cierta autonomía dentro del régimen general de financiación de la Seguridad Social». Esta circunstancia, además, desembocará, a juicio del legislativo, «en un mejor conocimiento del gasto público y de su último destino, una ampliación de la cobertura sanitaria» (a partir del ejercicio de 1989 dicha cobertura se extiende también a personas sin recursos económicos suficientes) «y en la calidad de las demás prestaciones propias de la Seguridad Social».

⁴ Vid. artículo 9.Uno de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre; artículo 11.Uno de la Ley 4/1990, de 29 de junio; artículo 11.Uno de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre; artículo 11.Uno de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre; artículo 11.Uno de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre; y artículo 11.Uno de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre.

Partiendo de las cifras contenidas en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios de 1995, 1996, 1997 y 1998 ⁵, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- a) Los porcentajes de ingresos del INSALUD provenientes de transferencias del Estado fueron, aproximadamente, los siguientes:
- 77,26 por 100 en 1995 (incluyendo los ingresos estatales transferidos para compensar la disminución en un punto de las cotizaciones a la Seguridad Social);
 - 82,72 por 100 en 1996;
 - 91,85 por 100 en 1997 (incluidas las transferencias de recursos estatales para compensar los desequilibrios financieros interterritoriales, de conformidad con lo previsto en el Acuerdo entre la Administración del Estado y las CCAA relativo al sistema de financiación de la asistencia sanitaria prestada a través del INSALUD, así como las transferencias equilibradoras por la menor participación de las cotizaciones sociales en la financiación del gasto sanitario); y
 - 95,26 por 100 en 1998;
- b) Los porcentajes de ingresos del mismo INSALUD que derivan de las cotizaciones a la Seguridad Social se redujeron, también aproximadamente, hasta las siguientes cifras:
- 20,43 por 100 en 1995;
 - 14,95 por 100 en 1996;
 - 5,62 por 100 en 1997; y
 - 2,69 por 100 en 1998;
- c) Por último, la financiación del INSALUD a través de recursos afectados a los servicios prestados por este organismo ha continuado manteniéndose en cifras relativamente reducidas:
- 2,28 por 100 en 1995;
 - 2,12 por 100 en 1996;
 - 2,51 por 100 en 1997; y
 - 2,03 por 100 en 1998.

⁵ Vid. artículo 12.Uno de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre; artículos 7.1 y 7.2 del Real Decreto-Ley 1/1996, de 19 de enero; artículo 11.Uno de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre; y artículo 11.Uno de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre.

Desde luego, la línea marcada por las distintas Leyes de Presupuestos Generales del Estado a partir de 1989 y, de forma aún más ostensible, a partir de 1995, ofrece pocas dudas sobre cual es el espíritu y la voluntad de nuestro legislador en materia de financiación del gasto público sanitario en España: parece evidente que, a tenor de las cifras presupuestadas, se está haciendo efectiva la separación del régimen general de financiación de la Seguridad Social a través de cotizaciones sociales de las fuentes de financiación de las prestaciones no contributivas y universales, como la sanidad, soportadas de forma exclusiva o, al menos, absolutamente mayoritaria, con transferencias de ingresos del Estado. Este cambio sustancial en la financiación puede llevar a la conclusión de que se cuestiona en último término «el mantenimiento de la asistencia sanitaria del INSALUD como una prestación de Seguridad Social, para pasar a configurarse como una prestación que es responsabilidad del Estado»⁶.

Estas últimas consideraciones se han plasmado ya explícitamente en la Exposición de Motivos de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, en la que se menciona, entre las medidas adoptadas «para mejorar los niveles de bienestar social», «la separación progresiva de las fuentes de financiación de la Seguridad Social, plasmada en el sustancial aumento de las aportaciones a cargo del Estado para financiar las prestaciones no contributivas y de carácter universal».

2. El régimen jurídico de la financiación de los servicios autonómicos de sanidad.

Al amparo de lo establecido en el artículo 149.1.17.º de la CE, que reconoce al Estado la competencia exclusiva sobre la «legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por las Comunidades Autónomas», se produjo en 1981 la transferencia a la CA de Cataluña de los servicios de la Seguridad Social, esto es, las funciones que corresponden al INSALUD y al Instituto Nacional de Servicios Sociales (INSERSO)⁷. Dada la especial naturaleza de estas materias, la financiación de las competencias sanitarias y de servicios sociales traspasadas a Cataluña y, más tarde, a las CCAA de «régimen común» de Andalucía (1984)⁸,

⁶ RUIZ ÁLVAREZ, J.L., CASTET FERNÁNDEZ, M.L. y CRESPO CASAS, J.M., «Consideraciones sobre la reforma de la financiación de la sanidad pública española», *Presupuesto y Gasto Público* (PGP), n.º 5, 1991, pág. 188.

⁷ Real Decreto 1517/1981, de 8 de julio, de traspaso a Cataluña de servicios de la Seguridad Social correspondientes al INSALUD y al INSERSO.

⁸ Real Decreto 400/1984, de 22 de febrero, de traspaso a Andalucía de funciones y servicios del INSALUD. Real Decreto 1752/1984, de 1 de agosto, de traspaso a Andalucía de funciones y servicios de la Seguridad Social en materias encomendadas al INSERSO.

Comunidad Valenciana (1985 y 1987)⁹, Galicia (1985 y 1990)¹⁰ y Canarias (1985 y 1994)¹¹, así como a las dos CCAA forales del País Vasco (1987)¹² y Navarra (1990)¹³, se configuró al margen de los mecanismos financieros generales previstos en los Estatutos de Autonomía y en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las CCAA (LOFCA).

A grandes rasgos, este sistema de financiación se basa en subvenciones específicas de carácter condicionado integradas en el ámbito de la sanidad y de los servicios sociales, esto es, en el Presupuesto de la Seguridad Social, en el cual se integran los presupuestos del INSALUD y del INSERSO, y, en el específico ámbito sanitario, reguladas en la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, y los respectivos Reales Decretos de traspaso de funciones y servicios del INSALUD¹⁴.

⁹ Real Decreto 264/1985, de 23 de enero, de traspaso a la Comunidad Valenciana de funciones y servicios de la Seguridad Social en materias encomendadas al INSERSO.
Real Decreto 1612/1987, de 27 de noviembre, de traspaso a la Comunidad Valenciana de funciones y servicios del INSALUD.

¹⁰ Real Decreto 258/1985, de 23 de enero, de traspaso a Galicia de funciones y servicios de la Seguridad Social en materias encomendadas al INSERSO.
Real Decreto 1679/1990, de 28 de diciembre, de traspaso a Galicia de funciones y servicios del INSALUD.

¹¹ Real Decreto 1935/1985, de 23 de enero, de traspaso a Canarias de funciones y servicios de la Seguridad Social en materias encomendadas al INSERSO.
Real Decreto 446/1994, de 11 de marzo, de traspaso a Canarias de funciones y servicios del INSALUD.

¹² Real Decreto 1476/1987, de 2 de octubre, de traspaso al País Vasco de funciones y servicios de la Seguridad Social en materias encomendadas al INSERSO.
Real Decreto 1536/1987, de 6 de noviembre, de traspaso al País Vasco de funciones y servicios del INSALUD.

¹³ Real Decreto 1680/1990, de 28 de diciembre, de traspaso a Navarra de funciones y servicios del INSALUD.
Real Decreto 1681/1990, de 28 de diciembre, de traspaso a Navarra de funciones y servicios del INSERSO.

¹⁴ Sobre la financiación autonómica de los servicios sanitarios, *vid.*, entre otros, los siguientes trabajos y la bibliografía en ellos citada: AAVV, *Transferencias a las Comunidades Autónomas en materia de Sanidad*, Dirección General de Alta Inspección y Relaciones con las Administraciones Territoriales, Ministerio de Sanidad y Consumo, Madrid, 1989; GÓMEZ SALA, J.S., MOLINA MORALES, A. y SÁNCHEZ MALDONADO, J., «Algunas consideraciones sobre la financiación autonómica de la Sanidad», *Papeles de Economía Española*, n.º 48, 1991, pág. 245 y ss.; RUIZ ÁLVAREZ, J.L., CASTET FERNÁNDEZ, M.L. y CRESPO CASAS, J.M., *Consideraciones sobre la reforma de la financiación de la sanidad pública española*, *op. cit.*, pág. 173 y ss.; SANFRUTOS VELÁZQUEZ, N., «La financiación de los servicios regionales de salud. Problemas y posibles soluciones», *Gaceta Sanitaria*, n.º 26, vol. 5, 1991, pág. 219 y ss.; LÓPEZ i CASASNOVAS, G., «La financiación autonómica de la sanidad: "entre lo humano y lo divino"», *Papeles de Economía Española*, n.º 48, 1991, pág. 254 y ss., y, del mismo autor, «El finançament autonòmic de la sanitat: Diagnosi i prognosi dels seus problemes», *Revista Econòmica de Catalunya*, n.º 16, 1991, pág. 24 y ss., y *El futur del finançament sanitari*, *op. cit.*, pág. 8 y ss.; AAVV, *Seminario sobre la distribución entre las Comunidades Autónomas de los recursos públicos de la Sanidad*, Barcelona, 13 de mayo de 1992, Institut d'Estudis Autonòmics (IEA), Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1992; LÓPEZ i CASASNOVAS, G., CORONA i RAMÓN, J.F. y FIGUERES i MARIMONT, J., «Estudi del sistema de finançament autonòmic de la Sanitat», *Col. lecció Els llibres dels Fulls Econòmics*, n.º 3, Departament de Sanitat i Seguretat Social, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1992; SÁNCHEZ MALDONADO, J., «La financiación de las transferencias sanitarias: situación actual y propuestas de reforma», *Haciendas Territoriales y Corresponsabilidad Fiscal. Primeras Jornadas*, Santiago de Compostela, 11 y 12 de junio de 1992, Asociación Galega de Estudios de Economía do Sector Público, 1993, pág. 289 y ss.; ARGENTE i GIRALT, M., «El presupuesto y el control del gasto», *Presupuesto y Gasto Público* (PGP), n.º 10/1993, *Economía y gestión sanitaria en España: aportaciones para el debate*, pág. 113 y ss., y, del mismo autor, «Les reformes del sistema de finançament de la sanitat», *Fulls Econòmics del Sistema Sanitari*, n.º 23, 1994, pág. 9 y ss., y *Un moment clau per a la sanitat*, *op. cit.*, pág. 14 y ss.;

Ahora bien, hay que tener en cuenta que del sistema aplicable a las denominadas CCAA de «régimen común» que tienen transferidas las competencias ejecutivas en materia de servicios sanitarios (Cataluña, Andalucía, Comunidad Valenciana, Galicia y Canarias) se aparta el modelo vigente para las Comunidades Forales del País Vasco y Navarra, cuyos porcentajes se han venido cifrando aplicando sobre el coste total en el Estado de los servicios asociados a las competencias de sanidad y de servicios sociales el respectivo índice de imputación utilizado cada año para el cálculo del cupo o de la aportación de estas dos CCAA al Estado ¹⁵.

Así, por ejemplo, en el Acuerdo sexto del CPFF de 27 de noviembre de 1997, que aprueba el modelo de financiación de los servicios de sanidad para el cuatrienio 1998-2001, se señala que «la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra quedan excepcionadas de la aplicación del presente sistema, habida cuenta de que la financiación de la sanidad de estas Comunidades viene definida por la Ley General de Sanidad, los específicos regímenes de Concierto y Convenio económico y los correspondientes Reales Decretos de transferencia».

En último término, el modelo foral de financiación de la sanidad ha venido gozando de una situación ventajosa en términos cuantitativos, pues la Comunidad de Navarra y las tres Diputaciones vascas disfrutaban de mayores ingresos *per cápita* para desarrollar sus competencias en materia de sanidad que sus homólogas del grupo de las CCAA de «régimen común» que también han asumido estatutariamente estas mismas competencias (Cataluña, Andalucía, Comunidad Valenciana, Galicia y Canarias) ¹⁶.

TORRENT i PORTABELLA, I. y ROMA i RODRÍGUEZ, J., «La provisión pública de los servicios sanitarios en Cataluña: aspectos económicos y de gestión», *Presupuesto y Gasto Público* (PGP), n.º 10/1993, *Economía y gestión sanitaria en España: aportaciones para el debate*, pág. 201 y ss.; TORRENT i PORTABELLA, I., «El nou model de finançament de la sanitat», *Nota d'Economia*, n.º 52, 1995, pág. 45 y ss.; NUÑEZ FEIJOO, A., «La política sanitaria en el marco de los Presupuestos Generales del Estado para 1997», *Presupuesto y Gasto Público* (PGP), n.º 19, 1996, pág. 149 y ss.; ARGENTE, M. y ÁLVAREZ, M.J., «El nou acord de finançament autonòmic de la sanitat», *Fulls Econòmics del Sistema Sanitari*, n.º 31, 1998, pág. 7 y ss.

- ¹⁵ Vid. disposición adicional primera de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad. En concreto, *vid.* apartado G) del Anexo del Real Decreto 1476/1987, de 2 de octubre, de traspaso al País Vasco de funciones y servicios de la Seguridad Social en materias encomendadas al INSERSO; apartado G) del Anexo del Real Decreto 1536/1987, de 6 de noviembre, de traspaso al País Vasco de funciones y servicios del INSALUD; apartado 7 del Anexo del Real Decreto 1680/1990, de 28 de diciembre, de traspaso a Navarra de funciones y servicios del INSALUD; y apartado 7 del Anexo del Real Decreto 1681/1990, de 28 de diciembre, de traspaso a Navarra de funciones y servicios del INSERSO.
- ¹⁶ En el sistema de financiación de los servicios sanitarios gestionados por el País Vasco y Navarra «se observan cuatro grandes ventajas de índole financiera y patrimonial», en palabras de GÓMEZ SALA, J.S., MOLINA MORALES, A. y SÁNCHEZ MALDONADO, J., *Algunas consideraciones sobre la financiación autonómica de la Sanidad*, *op. cit.*, pág. 247, y SÁNCHEZ MALDONADO, J., *La financiación de las transferencias sanitarias: situación actual y propuestas de reformas*, *op. cit.*, págs. 297 y 298:
- «a) Mayor base reguladora de créditos monetarios transferibles contenidos en el presupuesto total del INSALUD (...);
 - b) La transferencia de los recursos presupuestarios del INSALUD se realiza según el índice de imputación del *cupo*, que es superior al tanto por 100 del coste de los servicios transferidos y también al de población protegida (...);
 - c) Se agiliza la disposición del crédito transferible, al preverse anticipos a cuenta de las liquidaciones definitivas de cada ejercicio económico (...);
 - d) Especial tratamiento del patrimonio inmobiliario, con asunción de la titularidad de nuevas edificaciones y antiguas modificadas en su estructura externa».

En las próximas líneas dedicamos nuestra atención, precisamente, al estudio del régimen de financiación de los servicios sanitarios que prestan estas últimas CCAA de «régimen común».

2.1. Los distintos modelos existentes hasta 1997.

El procedimiento utilizado hasta 1993 para financiar los servicios autonómicos de sanidad partía de la cuantificación del global de recursos a repartir entre las CCAA. Dicha cuantificación se realizaba a partir de los datos contenidos en los respectivos anteproyectos de presupuestos de cada una de las CCAA, que se agregaban al presupuesto global del INSALUD, y descontando de este último el gasto realizado por el Estado en aquellas CCAA en las que los servicios del INSALUD no estuvieran traspasados ¹⁷.

Con este modelo, las CCAA con servicios sanitarios y servicios sociales traspasados no podían conocer los recursos que se les asignaba en un ejercicio determinado hasta el cierre contable de los gastos del INSALUD estatal no traspasado y recibían con retardo el cobro de los recursos que les correspondían ¹⁸.

Además, se indicaba que el porcentaje de cada CA, una vez superado un período transitorio basado en el criterio del coste efectivo de los servicios, esto es, el coste de los servicios del año anterior a la respectiva transferencia de los mismos, según presupuesto liquidado del INSALUD en dicho ejercicio, se calcularía sobre la base de un criterio de asignación de recursos fundamentado en la población a proteger en cada CA ¹⁹, aunque la variable «población protegida» no estaba definida con igual criterio para las distintas CCAA ²⁰ y no se puso en práctica tampoco medida alguna de compensación económica por los enfermos desplazados de unas CCAA a otras ²¹.

¹⁷ Artículo 82 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad.

¹⁸ Se subraya en el Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997, que aprueba el modelo de financiación para el cuatrienio 1998-2001, que en el período inicial de financiación, entre los años 1981 y 1993, una de las características fundamentales consistió en «la aparición, en ocasiones, de tensiones presupuestarias, originadas por diferencias coyunturales entre la dinámica de los gastos y los recursos, con la consiguiente necesidad de acometer medidas específicas y extraordinarias con el objetivo de restablecer el equilibrio presupuestario del sistema».

¹⁹ Artículo 82 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad.

²⁰ En palabras de SANFRUTOS VELÁZQUEZ, N., *La financiación de los servicios regionales de salud. Problemas y posibles soluciones*, op. cit., pág. 222, las diferencias entre los distintos modelos de financiación de los servicios sanitarios gestionados por las CCAA vigentes hasta 1993 «se encuentran fundamentalmente en la base de cálculo del Porcentaje de Participación Provisional y en la existencia o no del período de ajuste para llegar al porcentaje de participación definitivo». Además, añade el mismo autor, este período de ajuste no se estaba cumpliendo para ninguna CA, «dada la falta de acuerdo respecto a qué se entiende por "población protegida"». En el propio Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997, que aprueba el modelo vigente en el cuatrienio 1998-2001, se indica, como característica o nota distintiva del período inicial aplicable hasta 1993, «la heterogeneidad del criterio en la asignación territorial de los recursos, inducida por el imperativo de tomar como punto de partida el gasto real en cada territorio en el momento del traspaso (coste histórico), con la finalidad de encontrar una solución de continuidad y evitar bruscas alteraciones en la dotación de medios».

²¹ Y ello a pesar de que en el artículo 82 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, se dice que la compensación entre CCAA por prestaciones de servicios ha de realizarse «en base al pago por proceso, y, en su defecto, por las tarifas establecidas con otros criterios».

En la práctica, desde 1981 hasta 1993, las disfunciones detectadas en el sistema de financiación de la sanidad en los años de funcionamiento del mismo no fueron pocas ²²:

- a) Limitada autonomía e insuficiencia financiera de las CCAA;
- b) Problemas de liquidez debido al retraso de las transferencias;
- c) Distribución de estas últimas, primero, en función de la variable «coste efectivo» y, después, a través de la variable «población protegida», no igual para todos, imposibilitando la existencia de un criterio uniforme de distribución de recursos;
- d) Ausencia de un sistema de compensación por desplazamiento de enfermos entre CCAA; y
- e) Discriminaciones cuantitativas respecto del modelo financiero sanitario de las CCAA forales.

De modo que los problemas suscitados por la generación de hasta tres modelos distintos de financiación -para las CCAA de régimen común que gestionan los servicios sanitarios, para el resto de CCAA de régimen común que no han asumido estas competencias y para las dos CCAA forales- y las dificultades en la generalización de la descentralización de las competencias sanitarias ²³, así como, más genéricamente, el incumplimiento de los principios de cualquier sistema de financiación (suficiencia, solidaridad, colaboración, autonomía y corresponsabilidad fiscal) ²⁴, provocaron la necesidad de reformar el modelo de financiación autonómica de los servicios sanitarios.

En el Acuerdo del CPFF de 20 de enero de 1992 se decidió por fin la creación de un grupo de trabajo para el estudio del sistema de financiación sanitaria ²⁵. A la vista de las recomendaciones elevadas al CPFF por este grupo de trabajo, se ordenó en el Acuerdo del CPFF de 7 de octubre de 1993

²² Vid. GÓMEZ SALA, J.S, MOLINA MORALES, A. y SÁNCHEZ MALDONADO, J., *Algunas consideraciones sobre la financiación autonómica de la Sanidad*, op. cit., págs. 247 y 248; SÁNCHEZ MALDONADO, J., *La financiación de las transferencias sanitarias: situación actual y propuestas de reformas*, op. cit., págs. 298 a 303; RUIZ ÁLVAREZ, J.L., CASTET FERNÁNDEZ, M.L. y CRESPO CASAS, J.M., *Consideraciones sobre la reforma de la financiación de la sanidad pública española*, op. cit., pág. 190 y ss.; ARGENTE i GIRALT, M., *Les reformes del sistema de finançament de la sanitat*, op. cit., pág. 9.

²³ LÓPEZ i CASASNOVAS, G., *La financiación autonómica de la sanidad: «entre lo humano y lo divino»*, op. cit., pág. 254.

²⁴ SANFRUTOS VELÁZQUEZ, N., *La financiación de los servicios regionales de salud. Problemas y posibles soluciones*, op. cit., págs. 223 y 224.

²⁵ En concreto, en el Acuerdo del CPFF de 20 de enero de 1992 se indicaba que el Grupo de Trabajo que se creaba nacía con el objetivo de examinar «las disfunciones que los procesos de presupuestación y liquidación de los gastos de las prestaciones sanitarias introducen en la financiación de las Comunidades Autónomas» y de proponer «las medidas correctoras adecuadas antes del 30 de junio de 1992».

la continuación del mismo con el objetivo de elevar un informe²⁶. Finalmente, se alcanzó el Acuerdo del CPFF de 21 de septiembre de 1994, que aprobó un modelo financiación autonómica de los servicios de la sanidad y de los servicios sociales para el período 1994-1997.

En este último Acuerdo, después de reconocerse la deuda pendiente producida en 1992 y 1993 por el sistema en las CCAA que habían asumido los servicios del INSALUD y del INSERSO y de estipularse el pago de la misma en los ejercicios presupuestarios de 1994, 1995 y 1996²⁷, se tomó la decisión de hacer frente a los problemas financieros provocados por el desplazamiento de personas enfermas entre CCAA²⁸ y se dio un significado unívoco a la variable de la población protegida, la cual se identificó con la diferencia entre la población de derecho en un momento determinado y la población protegida por otros regímenes públicos diferentes de la Seguridad Social, provocando el establecimiento de nuevos porcentajes de participación para cada CA en los presupuestos del INSALUD y del INSERSO.

Finalmente, se decidió que el indicador de variación del presupuesto del INSALUD, del cual se nutren las haciendas autonómicas que ejercen las competencias sanitarias en su respectivo territorio, fuera el crecimiento del Producto Interior Bruto (PIB). Se adoptó, por tanto, como criterio de suficiencia dinámica del sistema, la evolución de los recursos con arreglo al PIB nominal, tomando como punto de partida el gasto efectivo del mencionado Instituto correspondiente al ejercicio de 1993, y se estableció una medida de garantía en caso de que el crecimiento del gasto sanitario en el INSALUD no transferido fuese superior al crecimiento del PIB, consistente en la tramitación de un crédito extraordinario o un suplemento de crédito para cubrirlo en el cual participarían de forma simultánea y automática las CCAA con competencias de sanidad transferidas de acuerdo con su respectivo porcentaje de participación en los presupuestos del INSALUD.

En definitiva, el modelo previsto en el Acuerdo del CPFF de 21 de septiembre de 1994 y aplicado en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado correspondientes a los ejercicios de 1995, 1996 y 1997²⁹, consiguió homogeneizar el criterio de distribución de los recursos con la definición del criterio de la «población protegida» y estabilizar el modelo permitiendo a las CCAA establecer unas previsiones fiables de los recursos disponibles en cada ejercicio.

²⁶ En este Acuerdo del CPFF de 7 de octubre de 1993 se adoptó la decisión de que el informe del grupo de trabajo debía recoger las siguientes cuestiones:

- a) Análisis de las desviaciones existentes en la financiación de los servicios sanitarios.
- b) Propuesta de medidas a adoptar para la corrección de los efectos financieros producidos por los déficit presupuestarios de los ejercicios pasados.
- c) Propuesta de calendario de pagos de las transferencias a favor de las CCAA.
- d) Medidas a adoptar para evitar en el futuro las desviaciones presupuestarias entre los créditos iniciales y los créditos finales liquidados.

²⁷ En 1992 se pretendió ya sanear la deuda provocada por el modelo de financiación de la sanidad hasta el 31 de diciembre de 1991, la cual se sufragó en los ejercicios presupuestarios de 1992, 1993 y 1994 mediante la consignación de préstamos del Estado a la Seguridad Social.

²⁸ La solución adoptada consistió en la asunción de unas cantidades adicionales en el seno de las asignaciones a cada CA y en el INSALUD en concepto de actuaciones anteriores a 1994 y en la aceptación del compromiso de que a partir de 1996 se estableciese un sistema de facturación entre las diversas CCAA.

²⁹ Artículo 12 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre; artículo 7 del Real Decreto-Ley 1/1996, de 19 de enero; y artículo 11 de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre.

Sin embargo, siguió sin hallar solución el problema de la insuficiencia presupuestaria autonómica en la prestación de los servicios sanitarios, provocada por un incremento de los gastos de sanidad por encima de las sumas que resultaron de la aplicación del criterio de evolución previsto (el crecimiento del PIB). Y se puso en duda, incluso, la equidad que proporciona el criterio de la «población protegida», utilizado para asignar las sumas que corresponden a cada una de las distintas CCAA que han asumido la gestión de los servicios sanitarios³⁰.

2.2. El Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas de 27 de noviembre de 1997 y el nuevo modelo para el cuatrienio 1998-2001.

Una vez expirada, en 1997, la vigencia del Acuerdo de 21 de septiembre de 1994, para el cuatrienio 1998-2001 se ha alcanzado un nuevo Acuerdo de financiación autonómica de los servicios sanitarios, nuevamente en el seno del CPFF, en reunión celebrada el día 27 de noviembre de 1997, cuyo régimen se ha incorporado ya a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1998³¹.

El nuevo modelo arranca con una serie de consideraciones acerca de las cuestiones que la reforma debía acometer:

- a) La necesidad de adecuar los gastos del sistema en consumos específicos a niveles medios respecto a nuestro entorno geográfico y a tasas de evolución acordes con su naturaleza.
- b) El ajuste de los gastos sociales asociados a la prestación de los servicios sanitarios a sus necesidades reales, mediante la mejora de éstos en dotaciones y la planificación de actuaciones de control.
- c) La necesidad, en determinados casos, de racionalizar la adscripción de los recursos del sistema a algunos programas de gasto, para conseguir que puedan cumplirse con eficacia todas las prestaciones propias del mismo».

³⁰ Advierte ARGENTE i GIRALT, M., *Un moment clau per a la sanitat, op. cit.*, pág. 16, que parece necesario matizar la variable población tomando en consideración otras variables que pueden explicar las diferencias de gasto que se producen en los diversos territorios, tales como la concentración de centros de alta tecnología, de investigación y formación; el desplazamiento de enfermos entre comunidades; o el reconocimiento del efecto de los precios relativos.

³¹ Artículo 11 de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre.
A pesar de que el nuevo modelo ha empezado a aplicarse en 1998, en el Acuerdo tercero del CPFF de 27 de noviembre de 1997, que lleva por título «regla especial para la ejecución presupuestaria de las entregas a cuenta por el fondo general para 1998», se efectúa una recomendación al gobierno para que, «en el menor plazo posible», éste adopte «las medidas necesarias para que se transfiera al INSALUD, dentro del ejercicio de 1997, el importe de 40.000 millones de pesetas, a cuenta de la financiación que proceda transferirle en el ejercicio de 1998 por aplicación del nuevo modelo de financiación de la asistencia sanitaria». Y se añade en este mismo acuerdo que «este importe será transferido, a su vez, por el INSALUD a las Comunidades Autónomas con gestión transferida, con el mismo carácter de entrega a cuenta, en cuantía proporcional a la financiación total que han de recibir en el ejercicio de 1998 por el nuevo modelo del sistema de financiación de los servicios sanitarios» y que «el importe que se haga efectivo en 1997 se regularizará en 1998, mediante deducción del mismo, por dozavas partes, en las entregas a cuenta que se hagan efectivas en 1998».

A continuación, se enumeran en el Acuerdo hasta cinco objetivos que aborda y desarrolla el nuevo modelo:

- «a) La suficiencia de partida, es decir, el volumen de recursos que deben dotarse para la financiación de los servicios sanitarios del INSALUD, a nivel estatal, en el ejercicio de 1998.
- b) La distribución de los recursos, tanto entre las Administraciones gestoras como su asignación a fondos finalistas para la cobertura financiera de programas específicos de gasto cuya inclusión en la masa general no sea aconsejable.
- c) Las reglas o criterios a aplicar para determinar la evolución temporal de los recursos del sistema a lo largo del cuatrienio, que en cualquier caso, deberá eliminar tensiones presupuestarias y asegurar la adecuación entre la financiación resultante de su aplicación y el crecimiento de las necesidades de gasto en función de los diversos factores que las determinan.
- d) El establecimiento de objetivos de ahorro en el gasto asociado a la prestación de los servicios sanitarios, con la finalidad de alcanzar los niveles adecuados de las prestaciones sociales y posibilitar, de este modo, un incremento en la dotación de recursos del sistema sanitario.
- e) La adopción de medidas encaminadas a conseguir niveles óptimos de utilización de los servicios sanitarios, a fin de eliminar o disminuir los gastos o consumos que no resulten necesarios para los fines de la salud que constituyen su objeto».

Por último, los representantes estatales y autonómicos reunidos en el CPFF han querido también indicar cuales son los principios básicos del sistema aplicable en el cuatrienio 1998-2001: suficiencia estática, homogeneidad distributiva, suficiencia dinámica, satisfacción de la demanda de servicios, eficiencia en la aplicación de recursos, equidad en la distribución de los costes del sistema y equilibrio financiero ³².

Todos las cuestiones, objetivos y principios mencionados hasta aquí se plasman ya de forma más concreta en el propio Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997, que, a grandes rasgos, se ocupa de desarrollar cuatro cuestiones fundamentales:

³² El principio de equilibrio financiero nace con la finalidad de asegurar la capacidad de financiación de cada CA «sin oscilaciones significativas» y se concreta en una regla que, como veremos más adelante, tiene implicaciones financieras importantes y se define del siguiente modo: «la pérdida de financiación como consecuencia de la variación de la población protegida» entre 1991 y 1996 «no podrá suponer, para cada administración gestora, más del 0,25 por 100 de sus recursos asignados en el Proyecto de Ley de los Presupuestos Generales del Estado para 1998».

- a) La suficiencia de partida del sistema, esto es, la masa de recursos asignados en el ejercicio de 1998;
- b) Los criterios o variables de distribución de dichos recursos entre las CCAA que gestionan en sus respectivos territorios los servicios de sanidad;
- c) La suficiencia dinámica o evolución de la financiación a lo largo de los años sucesivos del cuatrienio en el que se aplica el modelo; y
- d) Las reglas de ejecución presupuestaria de este último, en materia de entregas a cuenta y liquidaciones definitivas.

En este sentido, el nuevo modelo de financiación fija, para el ejercicio inicial de 1998, un montante global de recursos destinado a la financiación de los servicios de sanidad y estipula a continuación reglas de distribución del mismo y de evolución a lo largo de los años posteriores de aplicación del sistema. En concreto, la dotación económica a servicios sanitarios se compone de un fondo general y un fondo de atenciones específicas, a los cuales se añaden una serie de medidas de racionalización del gasto.

En primer lugar, al *fondo general*, destinado a la cobertura de las prestaciones generales, confluyen tres partidas: las cifras del gasto presupuestado en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1998 (más de 3 billones 700.000 millones de pesetas); un importe adicional de 10.000 millones de pesetas; y los recursos derivados de la aplicación de medidas o actuaciones de control del gasto en las prestaciones por incapacidad temporal (40.000 millones de pesetas), desarrolladas en el Acuerdo segundo del CPFF de 27 de noviembre de 1997.

Estas tres partidas se distribuyen entre las CCAA con competencias ejecutivas de sanidad en función de la variable de la «población protegida» en el respectivo territorio, «determinada a partir de los últimos datos sobre población de derecho aprobados por el INE (1996)», a los cuales se deducen «los colectivos no protegidos, según informes emitidos al efecto por las respectivas Mutualidades (MUFACE, ISFAS y MUGEJU)»³³.

³³ La distribución del fondo general (3.769.396,5 millones de pesetas) entre las CCAA con competencias de sanidad transferidas (2.330.069,8 millones de pesetas) arroja las siguientes cifras (Cuadro número 1, Anexo de Financiación, Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997):

- a) Cataluña: 593.665,3 millones de pesetas.
- b) Andalucía: 681.160,9 millones de pesetas.
- c) Comunidad Valenciana: 385.440,5 millones de pesetas.
- d) Galicia: 260.559,7 millones de pesetas.
- e) Canarias: 153.310,5 millones de pesetas.
- f) País Vasco: 205.263,7 millones de pesetas.
- g) Navarra: 50.669,2 millones de pesetas.

Además, se indica en el Acuerdo del CPFF que este fondo general evolucionará en el período 1998-2001 según el índice de incremento del PIB nominal, aunque se añade en el Acuerdo cuarto que dicho fondo se incrementará en una cantidad de 25.000 millones de pesetas en 1999 si se producen avances en la reducción de la duración media del período necesario para prestar a los beneficiarios los servicios de salud especializados, especialmente en cuanto a las intervenciones quirúrgicas (listas de espera), y en la calidad de los servicios prestados.

En segundo lugar, el *fondo de atenciones específicas* se compone de dos dotaciones económicas: los recursos necesarios para asegurar el principio de «equilibrio financiero», esto es, una financiación mínima a las CCAA que hayan experimentado una disminución de la población protegida respectiva entre 1991 y 1996³⁴, cifrados en una cuantía de más de 20.000 millones y aplicables también a las CCAA que asuman en el futuro las competencias ejecutivas de sanidad (Acuerdo quinto); y los recursos destinados a financiar gastos extraordinarios generados por servicios de docencia, que se producen por la existencia de centros acreditados como unidades docentes para la formación sanitaria especializada, y de asistencia hospitalaria a los residentes en otros territorios, por un valor total algo inferior a los 48.000 millones de pesetas.

Ambas dotaciones se distribuirán entre las CCAA con competencias transferidas de acuerdo con los criterios o índices que reflejan el saldo financiero de cada Administración gestora³⁵ y, al igual que el fondo general, su cuantía evolucionará en el período 1998-2001 según el índice de incremento del PIB nominal.

En el seno del fondo general se incluyen los recursos asociados al control del gasto en las prestaciones por incapacidad transitoria (40.000 millones de pesetas), que se distribuyen entre las CCAA con competencias de sanidad transferidas (24.726,2 millones de pesetas) del siguiente modo (Cuadro número 2, Anexo de Financiación, Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997):

- a) Cataluña: 6.299,8 millones de pesetas.
- b) Andalucía: 7.228,3 millones de pesetas.
- c) Comunidad Valenciana: 4.090,2 millones de pesetas.
- d) Galicia: 2.765,0 millones de pesetas.
- e) Canarias: 1.626,9 millones de pesetas.
- f) País Vasco: 2.178,2 millones de pesetas.
- g) Navarra: 537,7 millones de pesetas.

³⁴ En un situación de pérdida de «población protegida» entre 1991 y 1996 se hallan las CCAA de Cataluña (-0,2404), Galicia (-0,1175), País Vasco (-0,0945) y Navarra (-0,0258) -Cuadro número 1.3, Anexo de Datos Estadísticos, Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997-.

³⁵ La dotación para asegurar el «equilibrio financiero», esto es, la pérdida de financiación por disminución de la población protegida entre 1991 y 1996, cifrada en 20.444,4 millones de pesetas, se distribuye entre las CCAA con competencias de sanidad transferidas (15.000 millones de pesetas), de la siguiente forma (Cuadro número 3.1, Anexo de Financiación, Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997):

- a) Cataluña: 7.454,6 millones de pesetas.
- b) Galicia: 3.716,9 millones de pesetas.
- c) País Vasco: 2.998,0 millones de pesetas.
- d) Navarra: 830,5 millones de pesetas.

Finalmente, junto a los fondos general y de atenciones específicas están previstas una serie de *medidas de racionalización del gasto*, que ascienden a 65.000 millones de pesetas, y que se centran en el desarrollo de una política activa de medicamentos «genéricos» y en una restricción en la financiación pública para medicamentos de escaso valor terapéutico. La cantidad reseñada se distribuirá entre las CCAA con competencias sanitarias según su incidencia real, aunque, en un principio, se asignarán según el criterio de la «población protegida»³⁶.

El Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997 concluye estipulando normas de ejecución presupuestaria de las transferencias del INSALUD a las CCAA que gestionan los servicios sanitarios en sus respectivos territorios, en materia de entregas a cuenta de los fondos general y específico, que se realizarán durante el ejercicio presupuestario por dozavas partes mensuales, y de liquidaciones definitivas, que deberán efectuarse en el tercer trimestre del ejercicio siguiente.

En conclusión, podemos afirmar que, respecto de los modelos anteriores a 1998, se infiere del nuevo modelo aplicable en el cuatrienio 1998-2001 que, a pesar de la incorporación de una serie de mejoras técnicas y del incremento de los recursos destinados a la financiación de la sanidad en nuestro país, en materia de financiación autonómica de los servicios de sanidad, siguen sin hallar solución déficit importantes en el ámbito de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de las CCAA, pues éstas siguen dependiendo exclusivamente de transferencias de ingresos estatales para financiar las necesidades generadas por la gestión en sus respectivos territorios de dichos servicios.

En cuanto a los recursos del fondo específico destinados a cubrir gastos extraordinarios por docencia y asistencia hospitalaria a los residentes en otros territorios (47.918,4 millones de pesetas), la distribución entre las CCAA con competencias de sanidad transferidas (42.363,8 millones de pesetas) ofrece los siguientes resultados (Cuadro número 3.2, Anexo de Financiación, Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997):

- a) Cataluña: 23.373,2 millones de pesetas.
- b) Andalucía: 12.334,2 millones de pesetas.
- c) Comunidad Valenciana: 3.314,1 millones de pesetas.
- d) Galicia: 1.566,0 millones de pesetas.
- e) Canarias: 1.099,7 millones de pesetas.
- f) País Vasco: 538,5 millones de pesetas.
- g) Navarra: 138,1 millones de pesetas.

³⁶ La hipótesis de disminución de gasto sanitario cifrado en 65.000 millones de pesetas se distribuye entre las CCAA con competencias de sanidad transferidas (40.180 millones de pesetas), según su respectiva «población protegida», de la siguiente forma (Cuadro número 2, Anexo de Datos Estadísticos, Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997. Y Cuadro número 5, Anexo de Financiación, Acuerdo del CPFF de 27 de noviembre de 1997):

- a) Cataluña: 10.237,2 millones de pesetas.
- b) Andalucía: 11.746,0 millones de pesetas.
- c) Comunidad Valenciana: 6.646,6 millones de pesetas.
- d) Galicia: 4.493,1 millones de pesetas.
- e) Canarias: 2.643,7 millones de pesetas.
- f) País Vasco: 3.539,6 millones de pesetas.
- g) Navarra: 873,7 millones de pesetas.

3. Las razones de la reforma del sistema.

La relevancia cuantitativa de los servicios sanitarios y sociales y la situación de incerteza creada a partir de la entrada en vigor de la LOFCA acerca de las CCAA que llegarían a asumir los mismos, provocaron una situación viciada de financiación separada e independiente de estas competencias a través de subvenciones o transferencias consignadas en los presupuestos del INSALUD y del INSERSO, al margen del régimen general de la LOFCA.

Partiendo de las escasas reglas incluidas en la Ley General de Sanidad de 1986, en los sucesivos acuerdos de transferencias de los servicios sanitarios y sociales alcanzados en las Comisiones Mixtas desde 1981 se pactó bilateralmente la cuantía de la transferencia de medios financieros correspondiente a cada CA sobre la base de un parámetro amplio como la población a proteger en el territorio de la misma. La improvisación y las diferencias que en la definición y la ponderación de este parámetro revelaban los distintos acuerdos bilaterales en las respectivas Comisiones Mixtas, muy alejados en el tiempo entre ellos, forzó finalmente a los representantes estatales y autonómicos presentes en el CPFF a conformar un modelo que fuera unitario e igual para todas las CCAA que se habían hecho cargo de los servicios sanitarios y que introdujera las mejoras técnicas oportunas. Acuerdo que, ante las lagunas legales existentes, se alcanzó a través de una negociación política en 1994, para un período que finalizó en 1997, y nuevamente en noviembre de este último año, para el cuatrienio 1998-2001.

Sin perjuicio de que los acuerdos alcanzados en 1994 y en 1997 en el CPFF no hayan sido refrendados en norma legal alguna, lo cual es ya de por sí un elemento que hay que valorar negativamente por la opacidad y la falta de seguridad jurídica que provoca, para el futuro habrá que tener en cuenta, tal como advierten MONASTERIO y ZUBIRI, que «en el momento en que se produzca la cesión generalizada de las competencias sanitarias del INSALUD, este hecho provocará por sí mismo, la necesidad de reformar el sistema de financiación» autonómica de los servicios sanitarios, pues «desde el momento en que deje de existir el INSALUD no transferido, el mantenimiento del actual esquema de financiación de la sanidad llevaría al absurdo de que, quien ya no tiene la competencia (Administración Central) pueda fijar el presupuesto de dicho organismo y, como consecuencia de ello, la financiación que reciban quienes han asumido la gestión sanitaria»³⁷.

Hasta el momento, sin embargo, como destaca SANFRUTOS VELÁZQUEZ, se ha impuesto una «interpretación de varios preceptos constitucionales, recogidos en todos los estatutos de autonomía que reserva al Estado no sólo la "legislación básica de la Seguridad Social" sino "el régimen económico de la misma", dejando sólo a las Comunidades Autónomas la "gestión de dicho régimen económico"». Dicha interpretación, concluye este autor, «consiste, básicamente, en diferen-

³⁷ MONASTERIO, C. y ZUBIRI, I., «La financiación de las Comunidades Autónomas: balance y propuestas de reforma», *Papeles de Economía Española*, n.º 69, 1996, pág. 178.

ciar "régimen económico" con un gran contenido funcional y reservado competencialmente a la Administración Central y "gestión del régimen económico" con un contenido reducido a la "aprobación del presupuesto dentro del techo de recursos aprobados por el Estado" y a la "gestión de dicho presupuesto"»³⁸.

Es por todo ello que se ha puesto de relieve por la doctrina la necesidad de articular un nuevo modelo de financiación autonómica de la sanidad en el que, separando «la asignación de recursos que corresponda a la financiación ordinaria de los servicios transferidos de la que responda a objetivos de reequilibrio territorial, basados en nociones de equidad» (LÓPEZ i CASASNOVAS)³⁹, se planteara «el objetivo en términos de niveles mínimos de gasto garantizado (cuestión que se concreta en la igualdad de gasto público *per cápita*)», como función reservada al Estado, junto a «un nivel de autonomía financiera para las respectivas comunidades autónomas suficiente para permitirles poder establecer libremente tanto la cuantía como la composición del gasto sanitario» (SÁNCHEZ MALDONADO)⁴⁰.

Sólo así, en definitiva, se respetarían, por un lado, las competencias exclusivas del Estado sobre «las bases y coordinación general de la sanidad» -art. 149.1.16.º de la CE- y sobre la «legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social (...)» -art. 149.1.17.º de la CE-, que podrían ejercerse en el ámbito que nos ocupa mediante un Fondo estatal perecuativo, a la vez que, por otro, se podría hacer responsables de la financiación básica de los servicios sanitarios a los mismos entes, las CCAA, que son competentes para ejercerlos, a través del ejercicio de un determinado poder legislativo sobre figuras tributarias independientes (tributos propios) o vinculadas con la Hacienda central (recargos sobre impuestos estatales, impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado)⁴¹.

³⁸ SANFRUTOS VELÁZQUEZ, N., *La financiación de los servicios regionales de salud. Problemas y posibles soluciones*, op. cit., pág. 221.

³⁹ LÓPEZ i CASASNOVAS, G., *La financiación autonómica de la sanidad: «entre lo humano y lo divino»*, op. cit., pág. 255.

⁴⁰ SÁNCHEZ MALDONADO, J., *La financiación de las transferencias sanitarias: situación actual y propuestas de reformas*, op. cit., pág. 305.

⁴¹ En opinión de LÓPEZ i CASASNOVAS, G., *El finançament autonòmic de la sanitat: Diagnosi i prognosi dels seus problemes*, op. cit., págs. 25 y 29, en la financiación de los servicios sanitarios autonómicos sería conveniente una distribución de recursos a dos niveles: el que debe garantizar el funcionamiento ordinario de los servicios (gasto vinculado o comprometido en el tiempo, con la mayor estabilidad posible), y los fondos que, exclusivamente destinados a objetivos reequilibradores, se puedan instrumentar en cada momento. Desde esta perspectiva, añade el mismo autor, en un Estado plenamente autonómico las políticas distributivas centrales sólo se pueden expresar en términos de mínimos y deben acompañarse de niveles de autonomía financiera que permitan definir, desde las CCAA, la cantidad total y la composición de los recursos destinados a las diferentes políticas públicas, aceptando, por tanto, estándares de provisión desiguales (en este mismo sentido se expresa ARGENTE i GIRALT, M., *Un moment clau per a la sanitat*, op. cit., pág. 16). En consecuencia, LÓPEZ i CASASNOVAS propone la sustitución de la financiación sanitaria basada en mecanismos de distribución de gasto por un nuevo modelo que incorpore la capacidad tributaria suficiente para hacer frente a la financiación de la sanidad, devolviendo la capacidad de decisión sobre las políticas de gasto a los parlamentos autonómicos, a través de la intervención normativa en el tipo de gravamen de un determinado tributo o de un recargo sobre el mismo.

En síntesis, pues, son tres los argumentos fundamentales que, en nuestra opinión, avalan la necesidad de reforma del modelo actual de financiación autonómica de los servicios sanitarios:

- a) La futura y previsible generalización del traspaso de las competencias ejecutivas de sanidad a todas las CCAA;
- b) La necesidad de integrar al modelo de financiación autonómica de los servicios sanitarios en el régimen general de financiación contenido en la LOFCA, junto al resto de recursos financieros de las CCAA. De esta forma sería posible abandonar la sede normativa actual en materia de financiación de la sanidad, esto es, la Ley General de Sanidad, promulgada en 1986, cuando sólo Cataluña y Andalucía habían recibido las transferencias competenciales en materia de sanidad, y cuyo régimen de financiación se revela a todas luces insuficiente para suministrar una mínima seguridad jurídica a las CCAA que han asumido también posteriormente las competencias sanitarias y para aquellas que las vayan a asumir en un futuro. A favor de la integración en el régimen general de financiación autonómica del régimen de financiación autonómica de los servicios sanitarios se sumarían, además, otros argumentos, como la reserva de ley orgánica, y no simplemente ordinaria, para regular el «ejercicio de las competencias financieras» de las CCAA (art. 157.3 de la CE), el elevado peso relativo del gasto sanitario en el conjunto de los presupuestos autonómicos (cerca del 35 por 100 del presupuesto respectivo) y, como hemos tenido ya ocasión de indicar ⁴², la progresiva sustitución de la aportación de la Seguridad Social a la financiación de la sanidad por transferencias del Estado, efectuada en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado a partir de 1989 y agudizada aún más en los ejercicios de 1995 y posteriores ⁴³; y
- c) La conveniencia de configurar un nuevo sistema que incorpore autonomía en el ingreso a las CCAA (corresponsabilidad fiscal) y, a la vez, que garantice la prestación a un nivel mínimo de los servicios sanitarios en todo el territorio nacional, a través de un fondo perecuativo estatal. Sólo así sería posible evitar la radical separación del régimen jurídico de la financiación autonómica sanitaria del régimen general de financiación aplicable al resto de competencias que ejercen nuestras CCAA, basado, como ya es bien sabido, en un nuevo modelo de cesión de impuestos estatales, incluido el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en la articulación de mecanismos específicos de solidaridad interterritorial, incluido el nuevo Fondo de Garantía aplicable a partir de 1998.

⁴² Vid. Epígrafe 1: «LAS FUENTES FINANCIERAS DEL INSTITUTO NACIONAL DE LA SALUD (INSALUD)».

⁴³ Afirma SANFRUTOS VELÁZQUEZ, N., *La financiación de los servicios regionales de salud. Problemas y posibles soluciones*, op. cit., pág. 223, que «si las diversas fuentes financieras de antaño: Seguridad Social, Estado, Comunidades Autónomas y corporaciones locales, se han convertido prácticamente en una única fuente, el Estado, y si la asistencia sanitaria ha dejado de ser un derecho privativo de los afiliados a la Seguridad Social, convirtiéndose en un derecho fundamental del ciudadano como la educación y otros servicios básicos, no existen ya motivos para diferenciar el proceso de financiación de este derecho con respecto a los otros», de forma que se llega a la conclusión de «que el procedimiento de financiación ha de ser básicamente el mismo que el del resto de las competencias transferidas».

En este contexto, entendemos que puede resultar provechoso el análisis de modelos alternativos de financiación autonómica de los servicios sanitarios que cumplan con los objetivos que se acaban de indicar.

Precisamente, entre estos modelos, examinamos en las líneas que siguen las posibilidades que ofrecen, de una parte, el nuevo impuesto regional italiano sobre las actividades productivas, cuyo rendimiento está previsto para financiar las competencias de sanidad que ejercen en el país transalpino los entes regionales, junto a los ingresos obtenidos de la exacción de un recargo también regional sobre el impuesto que grava la renta de las personas físicas; y, de otra, la posible cesión a las CCAA de los impuestos especiales.

II. EL CASO ITALIANO

Distintas propuestas institucionales y doctrinales de revisión del sistema de financiación de las Regiones han influido decisivamente en la creación de una conciencia reformista en Italia que ha trascendido al ámbito normativo a partir del ejercicio de 1996, con la introducción de algunas novedades en el sector impositivo propio de las Regiones y en el ámbito de los recursos vinculados o dependientes de la Hacienda central ⁴⁴.

En materia de tributos propios y de recargos sobre impuestos estatales, la principal novedad la constituye la introducción, a partir de 1997 y en los términos que analizaremos más adelante, de un recargo regional sobre el impuesto que grava la renta de las personas físicas y de un nuevo e importante impuesto, denominado impuesto regional sobre las actividades productivas, en sustitución de las contribuciones sanitarias y otros impuestos estatales y locales. Ya en el año anterior, 1996,

⁴⁴ Las recientes e importantes reformas del modelo financiero regional italiano introducidas a partir de 1996 han sido analizadas, entre otros, por los siguientes autores, citados por orden alfabético: BROSIO, G. y RAGAZZI, G., «Problemi attuali: finanza regionale, una falsa partenza?», *Economía Pubblica*, n.º 2, 1996, pág. 119 y ss.; BUGLIONE, E., «Linee evolutive della finanza regionale», *Quaderni*, n.º 1-2, 1997, pág. 149 y ss.; GALLO, F., «L'IRAP è un tributo regionale?», *Rassegna Tributaria*, n.º 6, 1996, pág. 1.389 y ss.; GUERRERI, G., «Le norme di delega contenute nella "Finanziaria" per il 1997 e i risultati della "Commissione Gallo"», *Quaderni*, n.º 1-2, 1997, pág. 11 y ss.; LUPI, R., «La nuova imposta regionale sulle attività produttive. Prime considerazioni tecnico-giuridiche», *Tributi*, n.º 2, 1997, pág. 159 y ss.; OSCULATI, F., «L'autosufficienza finanziaria delle Regioni ricche», *Rassegna Tributaria*, n.º 6, 1996, pág. 1.391 y ss.; PICA, F., «Primi passi verso il "Federalismo Fiscale"», *Il Nuovo Governo Locale*, n.º 3, 1996, pág. 145 y ss.; POLA, G., «L'utilizzo di tributi sull'attività economica nel finanziamento dei livelli di governo locali in ambito internazionale e una proposta per l'Italia», *Quaderni*, n.º 1-2, 1997, pág. 166 y ss.; PORCARO, G., «Riflessioni sulla soggettività passiva dell'Irap: in particolar, i casi del non residente, degli enti non commerciali e delle "amministrazioni pubbliche"», *Rassegna Tributaria*, n.º 4, 1997, pág. 902 y ss.; RUSSO, E.F., «Principi e scelte di federalismo fiscale», *Rassegna Tributaria*, n.º 1, 1996, pág. 144 y ss.; STRUSI, A., «Riforma fiscale, IREP e autonomia finanziaria delle Regioni: ipotesi quantitative e spunti per una riflessione», *La Finanza Locale*, n.º 3, 1997, pág. 321 y ss.; TRIMELONI, M., «I tributi locali e regionali: le prospettive di riforma e le problematiche attuali», *La Finanza Locale*, n.º 10, 1996, pág. 1.253 y ss.; VISCO, V., «L'autonomia tributaria delle Regioni e il superamento della crisi fiscale dello Stato», *Quaderni*, n.º 1-2, 1997, pág. 7 y ss.

se implantaron otra serie de figuras tributarias regionales, aunque de carácter residual, como las tasas universitarias destinadas a financiar el derecho al estudio y los tributos especiales sobre residuos ubicados en plantas de incineración sin recuperación de energía y para el depósito de residuos sólidos.

Y en el campo de los recursos vinculados o dependientes de la Hacienda estatal, dos han sido las principales novedades:

- a) La creación, en 1996, de un sistema de participación estricta de las Regiones en los ingresos recaudados por el Estado en virtud de la exacción del impuesto estatal que grava la gasolina vendida en el respectivo territorio regional. Esta participación territorial ha venido a sustituir al denominado «Fondo Común» y a otras transferencias provenientes del Estado ⁴⁵; y
- b) La previsión de un fondo perecuativo en 1996, para compensar las diferencias de ingresos que se producen en las distintas Regiones, tanto por la introducción de la participación estricta territorial en el impuesto sobre la gasolina, como por la derogación del recargo regional sobre el impuesto de transcripción al registro público de automóviles.

Todo este proceso reformista ha afectado también, específicamente, al régimen de financiación de las competencias sanitarias ejercidas por las Regiones italianas, con la introducción, como hemos dicho ya, de un nuevo impuesto regional sobre las actividades productivas y de un recargo también regional sobre el impuesto que grava la renta de las personas físicas. Antes de entrar en el análisis más detallado de estas figuras, previstas para financiar los servicios sanitarios regionales, previamente hacemos una breve referencia a los dos modelos anteriores de financiación sanitaria regional: las transferencias del Fondo Sanitario Nacional y la regionalización de las denominadas Contribuciones Sanitarias.

1. El fondo sanitario nacional y la regionalización de las contribuciones sanitarias.

A través de leyes especiales del Estado se han creado en Italia un gran número de Fondos especiales y sectoriales sobre las más variadas materias de competencia regional. El régimen de cada uno de estos Fondos, por tanto, es precisado en una ley estatal, reservándose, en su caso, a la instancia regional de gobierno, en su calidad de ente receptor o beneficiario del fondo, un papel meramente consultivo. Ello cercena sin duda la capacidad de decisión presupuestaria de las Regiones, pues éstas se hallan sometidas a las condiciones estatales de empleo de los Fondos. Además, la enorme cantidad de fondos de este tipo genera un complejo sistema que discurre al margen de la normativa que regula la financiación ordinaria regional, que carece de un régimen unitario y de una mínima coordinación, que limita, por su carácter condicionado, la autonomía financiera de las Regiones y que da como resultado un uso no eficiente de los recursos.

⁴⁵ *Vid.*, más extensamente, Epígrafe III: LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE LA SANIDAD A TRAVÉS DE IMPUESTOS ESPECIALES; Apartado 2.2: Modelos de descentralización de impuestos especiales en derecho comparado.

Entre los fondos especiales y sectoriales destaca, por su elevado montante, el Fondo Sanitario Nacional. Este Fondo, instaurado en 1978, se regula anualmente a través de una ley estatal que aprueba el Plan Sanitario Nacional. En esta ley se determinan la cuantía y los criterios de distribución del Fondo entre las Regiones, que asumen la titularidad de la competencia sobre los servicios sanitarios en Italia, sobre la base de un índice estándar de uniformidad de prestación sanitaria en todo el territorio nacional.

A partir de 1993, el Fondo Sanitario Nacional se ha venido repartiendo sobre la base de una cuota *per cápita* en todo el territorio nacional, corregida con cuotas de compensación por la movilidad sanitaria interregional y por la diversa situación de las Regiones en dotaciones de infraestructuras sanitarias.

A partir también de 1993, se hizo efectiva la regionalización del rendimiento obtenido por el cobro de las contribuciones para las prestaciones del Servicio Sanitario Nacional, otorgando adicionalmente competencia a las Regiones para variar el tipo correspondiente a dichas contribuciones, aunque de forma limitada, hasta un máximo del 6 por 100 y sólo en el caso de que las Regiones quisieran sostener un nivel de gasto sanitario superior al nivel estándar fijado por el Estado. La regionalización de los rendimientos destinados a financiar el gasto sanitario y obtenidos en virtud de la exacción de las contribuciones sanitarias ha supuesto, además, una importante reducción de los rendimientos que hasta 1993 venía transfiriendo el Estado a las Regiones a través del Fondo Sanitario Nacional. Este último ha cumplido desde entonces en cada Región una función compensatoria de la diferencia entre el rendimiento de las contribuciones sanitarias recaudado en el respectivo territorio y las necesidades globales que presenta cada ente regional para hacer frente a la prestación de los servicios sanitarios, de manera que cualquier reducción o aumento del mencionado rendimiento territorial se ha cubierto a través de un aumento o reducción equivalente de los ingresos transferidos mediante el Fondo Sanitario Nacional.

Finalmente, en 1996 se han establecido nuevas reglas de funcionamiento del Fondo: a partir de este año las Regiones deben financiarse autónomamente en materia sanitaria y ello se articula atribuyendo competencia a las mismas para variar el tipo correspondiente a las contribuciones para la prestación del Servicio Sanitario Nacional, aunque limitadamente, dentro de una banda de mínimos y máximos, y para graduar las exenciones que se aplican sobre dichas contribuciones. Además, se han previsto fondos adicionales para las Regiones que prestan servicios superiores a la media.

2. La afectación temporal de impuestos regionales.

En el seno del amplio movimiento reformista en materia de hacienda regional vivido en Italia en los últimos años han sido muchos los autores que han salpicado el debate con sus reflexiones en las más diversas materias.

De entre las múltiples propuestas señaladas, en el ámbito de los tributos propios regionales y en relación con la financiación de las competencias sanitarias, ha sido la sustitución de la contribución sanitaria y de otros impuestos estatales y locales por un nuevo impuesto regional sobre el valor añadido o las actividades productivas la que ha alcanzado una mayor relevancia en la doctrina ⁴⁶.

En este sentido, ya en el proyecto de reforma del sistema de financiación regional impulsado desde el «Ministero delle Finanze» (Ministerio de Hacienda) y dirigido por el profesor GIARDA en 1994, aparece una primera propuesta de configuración de un nuevo e importante impuesto regional sobre el valor añadido o sobre la actividad económica ⁴⁷. Pero no ha sido hasta 1996 cuando ha aparecido por fin una propuesta completa y desarrollada, contenida en el proyecto institucional de reforma dirigido por el profesor GALLO, en torno a la articulación de un nuevo impuesto regional sobre las actividades productivas (también denominado impuesto para la autonomía regional), en sustitución de la contribución sanitaria, el impuesto «local» sobre la renta, el impuesto local sobre actividades económicas, la tasa sobre la partida IVA y, eventualmente, el impuesto sobre el patrimonio de las empresas ⁴⁸. Este último impuesto gravaría, de acuerdo con las consideraciones incorporadas en este proyecto de reforma, a los sujetos que ejercitan una actividad productiva en cada Región y su base imponible estaría constituida por el «valor añadido producido», esto es, la suma de la remuneración de los factores productivos empleados ⁴⁹.

⁴⁶ Vid., entre otros, y por orden alfabético, BOSI, P., «Regionalismo fiscale e autonomia tributaria: l'emersione di un modello di consenso», *Rassegna Tributaria*, n.º 10, 1995, págs. 1.648 a 1.651; BOSI, P. y TABELLINI, G., «Il finanziamento di Regioni e Enti Locali», *Quaderni Regionali*, n.º 1, 1995, págs. 224 a 226; BROSI, G. y POLA, G., «Finanza Stato-Regioni: le soluzioni possibili», *Amministrare*, n.º 2, 1995, págs. 295 y 296; BUGLIONE, E., «Aspetti finanziari della riforma del regionalismo: il caso dei servizi sociali», *Le Regioni*, n.º 4, 1995, pág. 702; CERIA, G., «Regionalismo possibile e regionalismo auspicabile», *Le Regioni*, n.º 1, 1997, pág. 130; GALLO, F., «Il federalismo fiscale "cooperativo"», *Rassegna Tributaria*, n.º 2, 1995, págs. 279 a 281, y, del mismo autor, «Per un progetto di federalismo fiscale», *Rassegna Tributaria*, n.º 11, 1995, págs. 1.852 y 1.853; GIARDA, P., «La revisione costituzionale dell'ordinamento regionale: decentramento della spesa e regole di finanziamento», *Amministrare*, n.º 3, 1992, pág. 455; IELO, G., «Il federalismo fiscale e finanziario negli Enti territoriali: prospettive ed interventi immediati», *Il Potere Locale*, n.º 17-20, 1995, pág. 13; RAPALLINI, CH., «La finanza dei vari livelli di governo fra teoria economica ed esperienze europee. Il federalismo fiscale nelle prospettive del caso italiano», *Quaderni*, n.º 1, 1995, pág. 120; VISCO, V., «Prospettive di decentramento fiscale in Italia», *Rivista della Guardia di Finanza*, n.º 6, 1993, págs. 1.147 y 1.148, y, del mismo autor, «Nuove proposte normative in materia di finanza regionale e locale», *La Finanza Locale*, n.º 2, 1994, pág. 256, y «Riforma del sistema fiscale in senso regionalista. Riforma della finanza provinciale e comunale», propuesta de legge di iniziativa del deputato Vincenzo Visco presentata il 14 febbraio 1995, *Il Fisco*, n.º 19, 1995, págs. 4.658 y 4.659; VITALETTI, G., «Il federalismo fiscale tramite l'imposizione sui consumi», *La Finanza Locale*, n.º 11, 1995, págs. 1.512 a 1.516.

En contra, vid. VECCHIONE, L., «Federalismo fiscale», *Il Fisco*, n.º 42, 1995, págs. 10.188 y 10.189.

⁴⁷ GIARDA, P.D., *Regioni e federalismo fiscale*, Società Editrice Il Mulino, Bologna, 1995, págs. 77 a 81.

⁴⁸ GALLO, F., *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, Ministero delle Finanze, Commissione di Studio per il decentramento fiscale, Presidente Prof. Franco Gallo, Vol. I, Relazione finale, allegato alla rivista *Il Fisco*, n.º 21, 1996, págs. 29 a 33.

⁴⁹ Sobre este impuesto, vid., más extensamente, GALLO, F., *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, op. cit., págs. 33 a 81.

El proceso reformista impulsado desde las propias instituciones y por la doctrina especializada en materia tributaria regional ha culminado finalmente, a partir de 1997, con la implantación de unas importantes novedades legislativas. La principal de ellas consiste en la instauración de un recargo regional sobre el impuesto estatal que grava la renta de las personas físicas⁵⁰ y de un nuevo e importante tributo propio: el denominado impuesto regional sobre las actividades productivas⁵¹.

A una escala inferior y prácticamente testimonial a nivel cuantitativo se habían situado, hasta 1997, los recargos que las Regiones podían crear sobre impuestos del Estado. Este concreto mecanismo financiero, que permite el ejercicio limitado de un poder tributario regional, ni siquiera estaba previsto inicialmente en la Ley estatal de 16 de mayo de 1970, n.º 281, y se ha incorporado al elenco de recursos tributarios de las Regiones de Estatuto Ordinario, a partir de 1991, a través de la introducción de dos figuras: el recargo sobre el impuesto de transcripción al público registro de automóviles, que a partir de 1996 fue ya derogado, transformándose en un recargo provincial, y el recargo sobre el impuesto que grava el consumo de gas metano para usos combustibles con finalidad no industrial. También a partir de 1993 se ha previsto la posibilidad de creación por las Regiones de un recargo sobre el impuesto que grava el consumo de gas metano usado como combustible en las empresas artesanales, agrícolas e industriales. En todos los casos, la fijación del tipo de gravamen por parte de las Regiones que deciden instaurar el recargo está sometida, por ley estatal, a unos límites máximos y mínimos.

Es a partir de 1997 cuando aparece en el modelo financiero regional italiano un recargo relevante a nivel recaudatorio, como es el recargo regional sobre el impuesto que grava la renta de las personas físicas. En concreto, se prevé que, una vez transcurridos los dos primeros años de aplicación de este recargo, el tipo de gravamen del mismo sea fijado por cada Región, dentro de unos límites máximo (1%) y mínimo (0,5%) establecidos por el Estado. Además, las competencias administrativas o de gestión corresponderán a este último, sin perjuicio de la colaboración regional, y se ha previsto la introducción de deducciones y reducciones en el impuesto estatal sobre la renta de las personas físicas con el fin de mantener inalterada la presión fiscal, que podría verse incrementada con la implementación de los recargos regionales. Por último, se estipula que la atribución a cada Región del rendimiento obtenido por el recargo se determine en función de la residencia del contribuyente.

⁵⁰ Vid. artículo 143 a) y artículo 146 della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662, «Norme di delega in materia di imposta regionale sulle attività produttive (Art. 3, commi 143-153 della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662)», *Quaderni*, n.º 1-2, 1997, pág. 135 y ss.

⁵¹ Vid. «Norme di delega in materia di imposta regionale sulle attività produttive (Art. 3, commi 143-153 della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662)», *Quaderni*, n.º 1-2, 1997, pág. 135 y ss.
En la doctrina, *vid.*, entre otros, y por orden alfabético, GALLO, F., *L'IRAP è un tributo regionale?*, *op. cit.*, pág. 1.389 y ss.; GUERRERI, G., *Le norme di delega contenute nella "Finanziaria" per il 1997 e i risultati della «Commissione Gallo»*, *op. cit.*, pág. 11 y ss.; LUPI, R., *La nuova imposta regionale sulle attività produttive. Prime considerazioni tecnico-giuridiche*, *op. cit.*, pág. 159 y ss.; PICA, F., *Primi passi verso il «Federalismo Fiscale»?*, *op. cit.*, pág. 145 y ss.; POLA, G., *L'utilizzo di tributi sull'attività economica nel finanziamento dei livelli di governo locali in ambito internazionale e una proposta per l'Italia*, *op. cit.*, pág. 166 y ss.; PORCARO, G., *Riflessioni sulla soggettività passiva dell'Irap: in particolare, i casi del non residente, degli enti non commerciali e delle «amministrazioni pubbliche»*, *op. cit.*, pág. 902 y ss.; STRUSI, A., *Riforma fiscale, IREP e autonomia finanziaria delle Regioni: ipotesi quantitative e spunti per una riflessione*, *op. cit.*, pág. 321 y ss.; VISCO, V., *L'autonomia tributaria delle Regioni e il superamento della crisi fiscale dello Stato*, *op. cit.*, pág. 7 y ss.

Por lo que respecta al nuevo impuesto regional sobre las actividades productivas, éste es definido por la norma como un impuesto directo y real que grava el valor añadido producido en el ejercicio de una actividad organizada para la producción de bienes y servicios ⁵².

Son sujetos pasivos de este impuesto todas las empresas (sociedades y empresarios individuales), los trabajadores autónomos, los entes no comerciales, las administraciones y los entes públicos ⁵³.

La base imponible está constituida por el valor añadido producido en el territorio de la Región respectiva. Este valor añadido se define en términos de diferencia entre el valor medio de producción y el valor de los costes de producción y para la determinación del mismo se tienen en cuenta, en cada caso, las distintas obligaciones contables de los sujetos pasivos ⁵⁴ y la posibilidad de ejercicio de la actividad productiva en diversos territorios regionales por parte de un mismo sujeto pasivo, para cuyo caso se prevén distintos criterios de asignación territorial del rendimiento del impuesto (coste del personal dependiente que trabaja en las diversas sedes, el valor de la actividad contabilizada...) ⁵⁵.

En cuanto al tipo de gravamen, éste será fijado mediante una alícuota situada entre el 3,5 y el 4,5 por 100, que podrá reducirse en ciertos casos previstos en la ley (por tipología de contribuyentes, por sectores de actividad, o sobre la base territorial) ⁵⁶, y se concederá, una vez transcurrido el régimen transitorio de dos años, potestad a las Regiones para incrementar este tipo en un 1 por 100, excepto en el caso de que el sujeto pasivo sea una Administración Pública ⁵⁷.

Se preceptúa, por otra parte, que este impuesto regional no será deducible de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de las personas jurídicas ⁵⁸ y que las competencias administrativas o de gestión corresponden a la Región (sin perjuicio de la obligatoriedad de conservar un modelo de declaración única e integrada entre el impuesto regional y los impuestos estatales que gravan la renta), salvo en la fase transitoria de dos años en la que el Estado asumirá estas tareas ⁵⁹.

⁵² Vid. artículo 144 b) della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁵³ Vid. nota anterior.

⁵⁴ Vid. artículo 144 c) della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁵⁵ Vid. artículo 144 d) della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁵⁶ Vid. artículo 144 f) della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁵⁷ Vid. artículo 144 e) della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁵⁸ Vid. artículo 144 h) della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁵⁹ Vid. artículo 144 i), l), m) y n) della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

Finalmente, se indican una serie de reglas de distribución del rendimiento obtenido por este nuevo impuesto regional entre el Estado, las Provincias, los Municipios y las propias Regiones, que serán aplicables en los dos primeros años de la etapa transitoria ⁶⁰:

- a) Una primera cuota será atribuida al Estado, en concepto de compensación por los costes de gestión del impuesto y por la derogación del impuesto sobre el patrimonio;
- b) Una segunda porción del rendimiento se reserva a las Provincias y Municipios, con el fin de compensar la pérdida de ingresos generada por la abolición del impuesto local para el ejercicio de empresas, artes y profesiones (ICIAP) y de las tasas sobre concesiones municipales; y
- c) Una tercera parte será destinada a financiar los servicios sanitarios que ejercen competencialmente las Regiones y a sustituir las transferencias estatales que reciben las mismas.

La implantación tanto del recargo sobre el impuesto que grava la renta de las personas físicas como del nuevo impuesto regional sobre las actividades productivas ha de seguir un proceso gradual que incorpora una fase transitoria de dos años y provocará en el sistema tributario italiano la revisión de los tramos, las cuotas y las deducciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas ⁶¹ y la introducción de nuevos instrumentos de perecuación ⁶².

En cuanto a los instrumentos perecuativos, se dispone que la adopción de transferencias estatales con ese fin a favor de las Regiones económicamente más desfavorecidas se realizará sobre la base de parámetros como la capacidad fiscal respectiva, entendida como la capacidad de cada una de las Regiones de obtener ingresos por habitante de una cierta base imponible y a igualdad de tipo de gravamen, y procurando no desincentivar el esfuerzo fiscal de cada Región, esto es, la disponibilidad de incrementar el grado de utilización del poder tributario respectivo.

En todo caso, estas nuevas figuras (el recargo y el impuesto) vienen a sustituir a una serie de tributos preexistentes, que serán abolidos ⁶³. Entre los tributos que van a desaparecer se hallan tres tributos estatales: el impuesto local sobre la renta (ILOR), la tasa de concesión gubernativa sobre la inscripción del número de partida IVA y el impuesto sobre el patrimonio de las empresas. Y también dejará de existir un tributo local: el impuesto para el ejercicio de empresas, artes y profesiones (ICIAP).

⁶⁰ Vid. artículo 144 o), p) y q) y artículo 147 della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁶¹ Vid. artículo 143 b) y artículo 145 della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁶² Vid. artículo 143 c) y artículo 148 della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁶³ Vid. artículo 143 a) della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

Pero, ante todo, con el nuevo impuesto regional sobre las actividades productivas y el recargo sobre el impuesto que grava la renta de las personas físicas se pretende sustituir a las contribuciones destinadas a financiar el servicio sanitario nacional y a la denominada «tasa sobre la salud» que, como ya sabemos, en 1993 pasaron a ser recaudadas por las Regiones del domicilio fiscal de los contribuyentes y que ahora serán derogadas.

Además, está previsto, siempre a partir de la entrada en vigor del nuevo recargo y del nuevo impuesto a los que venimos refiriéndonos, que se permita a las Regiones no aplicar optativamente las tasas sobre las concesiones regionales ⁶⁴ y que se suprima la tasa de ocupación de espacios y áreas públicas regionales ⁶⁵, sin perjuicio de la revisión y, en su caso, abolición de un conjunto de impuestos locales ⁶⁶.

3. Valoración del modelo italiano.

La implantación del nuevo impuesto regional italiano sobre las actividades productivas para hacer frente al gasto generado por el ejercicio de los servicios sanitarios, junto a la figura del recargo sobre el impuesto sobre la renta que grava la renta de las personas físicas, ha sido valorada por la doctrina italiana mayoritaria de forma positiva. Ello es así si tenemos en cuenta que han sido destacados aquellos objetivos perseguidos con la reforma emprendida más beneficiosos: la articulación de mecanismos efectivos de descentralización fiscal ⁶⁷ y la configuración de medidas fiscales favorables para la actividad empresarial (disminución de los costes laborales, disminución de la ventaja fiscal de la deuda empresarial respecto al empleo de capital propio, disminución de la presión fiscal sobre los elementos productivos de la empresa) ⁶⁸. Todo lo cual se ha logrado mediante la sustitución

⁶⁴ Vid. artículo 143 d) della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁶⁵ Vid. apartado 2) del artículo 143 e) della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁶⁶ Vid. artículo 143 e) y artículo 149 della Legge 23 dicembre 1996, n.º 662.

⁶⁷ VISCO, V., *L'autonomia tributaria delle Regioni e il superamento della crisi fiscale dello Stato*, op. cit., pág. 9; GALLO, F., *L'Trap è un tributo regionale?*, op. cit., pág. 1390; GUERRERI, G., *Le norme di delega contenute nella «Finanziaria» per il 1997 e i risultati della «Commissione Gallo»*, op. cit., págs. 12 y 13.

Señala este último autor (GUERRERI) que, al final del bienio transitorio de dos años (1998 y 1999), las Regiones dispondrán de la facultad de variar la alícuota base del impuesto sobre las actividades productivas (sector privado) hasta un punto porcentual. Este nuevo impuesto, por tanto, aumentará la calidad de la autonomía financiera de las Regiones y más aún si tenemos en cuenta que, a pesar que las contribuciones sanitarias han constituido un impuesto sobre las retribuciones brutas cuya alícuota podía ser variada por las Regiones, tal facultad no ha sido nunca ejercida por la obvia inconveniencia, política y económica, de aumentar el coste del trabajo. El nuevo impuesto regional, en cambio, grava el valor añadido producido en el territorio de la Región: constituye por ello, siempre en opinión de GUERRERI, un impuesto neutral respecto al empleo de los diversos factores productivos.

⁶⁸ VISCO, V., *L'autonomia tributaria delle Regioni e il superamento della crisi fiscale dello Stato*, op. cit., pág. 9; GALLO, F., *L'Trap è un tributo regionale?*, op. cit., pág. 1390; GUERRERI, G., *Le norme di delega contenute nella «Finanziaria» per il 1997 e i risultati della «Commissione Gallo»*, op. cit., págs. 12 y 13.

ción de hasta siete tributos estatales por el nuevo impuesto sobre las actividades productivas y, en definitiva, a través de la simplificación y racionalización del sistema tributario manteniendo inalterada la presión fiscal ⁶⁹.

En sentido contrario, algunos autores han indicado que se producen efectos controvertibles con la aparición de este nuevo impuesto regional sobre las actividades productivas, entre los cuales merecen atención la discutible justificación del nuevo impuesto en términos de capacidad económica ⁷⁰ o la duplicidad impositiva que se produce con el mismo en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ⁷¹.

A estos dos últimos elementos críticos hay que añadir un tercero: en materia de poder tributario regional podemos afirmar que, pese a la relevante entidad cuantitativa que presenta el nuevo impuesto regional sobre las actividades productivas, el régimen jurídico de este último sigue revelando una escasa autonomía tributaria de las Regiones, no sólo por la condicionalidad o afectación en la utilización de los ingresos obtenidos durante los dos años del período transitorio al gasto sanitario, sino principalmente por el escaso poder normativo regional previsto, que se extiende únicamente al tipo de gravamen y que se concreta en la mera posibilidad de incrementar en un 1 por 100 el tipo fijado por el Estado una vez transcurridos los dos primeros años de la citada etapa transitoria de aplicación del impuesto. Pese a constituir un tributo propio regional, sigue siendo el Estado, en definitiva, quien regula la práctica totalidad de elementos que configuran la estructura de este nuevo e importante impuesto.

⁶⁹ GALLO, F., *L'Irap è un tributo regionale?*, op. cit., pág. 1390; GUERRERI, G., *Le norme di delega contenute nella «Finanziaria» per il 1997 e i risultati della «Commissione Gallo»*, op. cit., págs. 12 y 13; LUPI, R., *La nuova imposta regionale sulle attività produttive. Prime considerazioni tecnico-giuridiche*, op. cit., págs. 160 y 161.

⁷⁰ LUPI, R., *La nuova imposta regionale sulle attività produttive. Prime considerazioni tecnico-giuridiche*, op. cit., pág. 162.

A juicio de este autor, se produce un interrogante jurídico muy relevante, con notables implicaciones prácticas, que hace referencia a la justificación del nuevo impuesto en términos de capacidad contributiva. En este aspecto, la relación de la «Comisión Gallo» había hipotizado un justificación muy sofisticada del impuesto: según esta concepción, el impuesto habría debido justificarse con la objetiva aptitud de una organización empresarial de producir renta, prescindiendo del hecho de que la renta fuese producida en concreto. A tenor de esta tesis, LUPI afirma que se ha consolidado normativamente una concepción de la capacidad contributiva, vista no sólo como sinónimo de riqueza en sentido estático, sino también como fuerza económico-organizativa.

⁷¹ PICA, F., *Primi passi verso il «Federalismo Fiscale»?*, op. cit., págs. 147 y 152.

Entiende este autor que, dado que la norma indica con claridad que el objeto imponible del nuevo impuesto está determinado sobre la base del valor añadido producido en el territorio regional, el nuevo impuesto es ante todo y sobre todo un impuesto sobre el consumo y, desde este punto de vista, no sólo es incompatible con los esfuerzos internacionales asumidos, sino que es también una inútil y costosa duplicación del IVA. Este nuevo impuesto es, además, un impuesto directamente aplicado sobre el volumen de producción y de las exportaciones, lo cual merece una valoración negativa. Resulta una paradoja, finalmente, que el mecanismo indicado no sólo implique un desincentivo a la exportación, sino que comporte un incentivo a la importación, puesto que se produce un ahorro adquiriendo en el extranjero bienes de consumo o de producción.

Sea como fuere, y sin perjuicio de las adaptaciones técnicas que exigiría la implantación en nuestro país de un modelo de financiación de la sanidad como el adoptado en Italia, lo que resulta evidente es que dicho modelo responde a una voluntad explícita de sustituir, en el régimen de financiación descentralizada de los servicios sanitarios, al tradicional sistema de transferencias estatales por una nueva figura impositiva regional, el impuesto sobre las actividades productivas, con la que se intenta dar respuesta a los principios de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal de las Regiones.

Desde luego, si se quiere respetar el espíritu de la reforma italiana, la decisión política de implantar una figura tributaria propia de las CCAA similar a la prevista para las Regiones del país transalpino que gravase las «actividades productivas» territoriales debería provocar importantes modificaciones en el régimen jurídico de nuestra imposición estatal y local, con el fin de mantener la presión fiscal global de los empresarios individuales y sociales inalterada. Estas modificaciones incidirían fundamentalmente en el ámbito tributario estatal que grava las actividades productivas, esto es, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la categoría de rendimientos empresariales, el Impuesto sobre Sociedades, que grava el beneficio social, y las contribuciones o cotizaciones a la Seguridad Social. Además, la imposición local se vería también gravemente afectada, puesto que el Impuesto sobre las Actividades Económicas, pese a que grava el mero ejercicio de una actividad productiva y no en sí la riqueza generada por dicha actividad, es soportado, en último término, por los mismos sujetos pasivos a los cuales se dirigiría un hipotético impuesto autonómico sobre las actividades productivas análogo al establecido en la Regiones italianas.

III. LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE LA SANIDAD A TRAVÉS DE IMPUESTOS ESPECIALES: UN MODELO ALTERNATIVO

Desde una perspectiva estricta de derecho interno, una de las posibles vías alternativas al actual modelo de financiación autonómica de los servicios sanitarios consiste en la cesión a las CCAA de los impuestos especiales del Estado.

En materia de financiación autonómica de la sanidad observa ARGENTE i GIRALT que la sustitución de las cuotas sociales, con incidencia en el coste de producción y, por tanto, en la capacidad de competir de las empresas, por otra figura impositiva que no gravase directamente los *inputs* del proceso productivo y que se pudiese afectar al gasto sanitario, podría suponer no sólo la sustitución de la aportación de la Seguridad Social al mismo, sino también un incremento neto de recursos ⁷².

⁷² ARGENTE i GIRALT, M., *Un moment clau per a la sanitat*, op. cit., pág. 15.

No obstante, la incorporación de los impuestos especiales en el régimen de cesión de impuestos estatales a las CCAA implantado a partir de 1997, que, no lo olvidemos, incorpora como novedad la cesión parcial de la potestad normativa sobre los mismos, exige dar contestación con carácter previo a dos interrogantes esenciales:

- a) Dado que estos impuestos especiales cumplen una función extrafiscal, ¿estaría justificada, en primer lugar, la afectación o vinculación de los ingresos obtenidos en virtud de la exacción de los mismos al gasto sanitario autonómico?; y
- b) Por otro lado, ¿están legitimadas las CCAA para ejercer un poder normativo en materia de impuestos de carácter extrafiscal, incluidos, en su caso, los impuestos especiales objeto de una posible cesión?

Es evidente que sólo una respuesta afirmativa a las cuestiones que se acaban de formular permite avanzar en el análisis de la viabilidad y de las ventajas e inconvenientes que ofrece la mencionada cesión de impuestos especiales. Como tendremos ocasión de comprobar en las líneas que siguen, creemos que no hace falta extenderse demasiado para llegar a la conclusión de que esta respuesta es perfectamente sostenible y de que, en consecuencia, nada impide entrar en el examen de las posibilidades que ofrece nuestro ordenamiento jurídico en materia de cesión de impuestos especiales, planteado aquí como alternativa al modelo vigente de financiación autonómica de la sanidad.

1. La afectación de los impuestos especiales a gastos sanitarios y el poder normativo de las Comunidades Autónomas sobre los tributos extrafiscales.

La doble naturaleza recaudatoria y extrafiscal de los impuestos especiales de fabricación, que gravan el consumo de los hidrocarburos, del alcohol y de las bebidas alcohólicas, del tabaco y de la electricidad, así como del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, es destacada explícitamente en la propia exposición de motivos de la ley que los regula (Ley 38/1992, de 28 de diciembre), cuando se señala en ella que «el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.».

Refiriéndose a la legitimidad para poder exaccionar un gravamen de carácter extrafiscal, AGULLÓ AGÜERO y CORS MEYA señalan que el ente que decide establecer dicho gravamen «ha de tener lógicamente competencia sobre la finalidad perseguida, o, como mínimo, ha de ser el ente que soporte los gastos públicos inducidos que pueden provocar la prevención o corrección sobre (...) usos o consumos de bienes generadores de (...) efectos no deseados o deseconomías externas»⁷³.

⁷³ AGULLÓ AGÜERO, A. y CORS MEYA, F.X., *Dictamen sobre nuevos o mayores gravámenes en las grandes áreas urbanas*, inédito, Barcelona, 1995, pág. 27.

Partiendo, pues, de la anterior consideración, entendemos que no presenta duda alguna la existencia de vínculos reales de causa-efecto entre el consumo de determinados bienes, especialmente bebidas alcohólicas y tabaco, aunque también hidrocarburos, que es gravado mediante impuestos especiales, y la generación de importantes costes sanitarios en las CCAA que ejercen en su respectivo territorio la gestión de los servicios de sanidad pública. Desde la perspectiva de la afectación a gastos sanitarios de los ingresos obtenidos por las CCAA en caso de cesión a las mismas de los impuestos especiales, la cuestión, pues, no parece presentar un nivel de controversia excesivo.

No obstante, LÓPEZ i CASASNOVAS opina que las ventajas de la posible aplicación en este ámbito de impuestos afectados, vinculadas a una mejor visualización de los beneficios, se deben analizar en relación con las rigideces y las dependencias que esto pueda generar; en especial, a la vista de la elasticidad de las bases de recaudación y de la elasticidad renta de la demanda. Por tanto, seguir esta estrategia significa para LÓPEZ i CASASNOVAS romper con el principio de unidad de caja y puede acabar, en caso de generalizarse, por dejar sin financiación los bienes y los servicios que tienen menos concreción en el presupuesto público: precisamente, los que tienen beneficios mayormente indivisibles, como sucede con buena parte de los bienes públicos ⁷⁴.

En segundo lugar, y prescindiendo en este momento de las limitaciones que se desprenden, según veremos más adelante, de la normativa europea y estatal, la legitimidad del ejercicio de un poder legislativo parcial por parte de las CCAA sobre los impuestos especiales, en su condición de tributos extrafiscales y en caso de ser éstos cedidos, tampoco ha de suscitar dudas apriorísticamente. Ello es así si tenemos en cuenta que el Tribunal Constitucional (TC) ha entendido aplicable también a los tributos autonómicos el reconocimiento constitucional de la función extrafiscal del tributo ⁷⁵. La doctrina de nuestro alto tribunal en esta materia se resume en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.º, que sanciona la constitucionalidad del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas establecido por la CA de Andalucía.

⁷⁴ LÓPEZ i CASASNOVAS, G., *El futur del finançament sanitari*, op. cit., pág. 9.

⁷⁵ El reconocimiento de la función extrafiscal del tributo en la Constitución quedó pronto reflejado por el TC en varias sentencias: STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.º; STC 49/1984, de 5 de abril, FJ 4.º; STC 29/1986, de 20 de febrero, FJ 5.º; STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4.º; STC 87/1987, de 2 de junio, FJ 3.º.

Ha sido la STC 37/1987, de 26 de marzo, la que ha reconocido de forma expresa no sólo al Estado, sino también a las CCAA, el establecimiento de tributos con fines no fiscales: FJ 12.º, 13.º y 14.º. Y este reconocimiento se ha visto nuevamente refrendado en la STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4.º. A este respecto, vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., «Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal», Marcial Pons, Madrid, 1995, y bibliografía allí citada; ADAME MARTÍNEZ, F.D., «Tributos propios de las Comunidades Autónomas», Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica, Editorial Comares, Granada, 1996, págs. 41 a 179.

Sobre este tema, en general, vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Los impuestos de ordenamiento económico», *Hacienda Pública Española* (HPE), n.º 17, 1981, pág. 17 y ss.; PÉREZ DE AYALA, J.L., «Los artículos 3 y 4 de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada», *Crónica Tributaria* (CT), n.º 50, 1984, pág. 65 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, C., «El Impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza (Comentario a la sentencia TC 37/1987, de 26 de marzo)», *Impuestos*, Tomo I, 1987, pág. 661 y ss.; MARTÍNEZ LAGO, M.A., «Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad (Dos problemas a propósito del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía)», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* (REDF), n.º 60, 1988, pág. 605 y ss.; CASADO OLLERO, G., «Los fines no fiscales de los tributos», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 1991, pág. 103 y ss. [también en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (RDFHP), n.º 213, 1991, pág. 455 y ss.].

En este pronunciamiento, el TC reconoce que «la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados (...). A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales».

Esta misma sentencia (FJ 13.º) se indica que «las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la de la CE) y de los respectivos Estatutos de Autonomía»⁷⁶.

«Es constitucionalmente admisible», concluye el Tribunal, «que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan primordialmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando «que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo»⁷⁷.

⁷⁶ En este mismo sentido se pronuncia también la STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4.º a).

⁷⁷ En el caso concreto dirimido en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.º, el TC afirma que el Impuesto sobre Tierras Infratilizadas establecido por la CA de Andalucía «no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto». En este mismo sentido, *vid.* STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4.º, y STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4.º a).

Siguiendo con la doctrina del TC, hay que resaltar que también la STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 6.º, 7.º y 8.º, ha determinado que es ajustado a los postulados del principio de capacidad económica el modo de calcular la base imponible en el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, esto es, la diferencia entre el valor corriente en venta de los terrenos al comenzar y al terminar el período de imposición, sin que la propia ley exija que ambos valores se expresen en signos monetarios de idéntico valor real (la ley sólo contiene una habilitación al Gobierno para que éste, libremente, determine las correcciones monetarias oportunas). Con ello, no se garantiza el sometimiento a gravamen sólo del incremento efectivo que se haya generado. Este sistema, pues, pese a haberse declarado constitucional, en caso de inactividad o actividad errónea del Gobierno es susceptible de gravar el simple incremento monetario (no real), debido única y exclusivamente a la inflación.

Esta circunstancia ha sido objeto de crítica, por vulneración de los principios de capacidad económica y de reserva de ley, en los trabajos de CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., «Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos (Comentarios a la STC 221/1992, de 11 de diciembre)», *Crónica Tributaria* (CT), n.º 67, 1993, pág. 142 y ss., y de CORS MEYA, X., «Regulación legal de los criterios de valoración. Comentario a la STC 221/1992», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica* (REALA), n.º 267, 1995, pág. 771 y ss.

En síntesis, reproduciendo las palabras de CASADO OLLERO, los fines no fiscales de los tributos autonómicos no pueden quebrar «la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica» (no pueden desfigurar «la naturaleza y la esencia contributiva del tributo, como instituto jurídico constitucional»), mientras que «el ámbito material de competencias de las Comunidades Autónomas constituirá presupuesto de legitimidad de su actuación normativa extrafiscal», puesto que «la potestad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas sólo puede ejercitarse respecto de su propio ámbito material de competencias, esto es, para el desarrollo y ejecución de sus competencias (art. 156.1 de la CE)»⁷⁸.

Hay que tener en cuenta, no obstante, como nos recuerdan AGULLÓ AGÜERO y CORS MEYA, que «tampoco se puede utilizar el argumento de que» un tributo autonómico «se puede establecer libremente porque se refiere a un índice material sobre el que tiene competencia la Comunidad Autónoma, ya que ese argumento por sí solo no permite ninguna medida tributaria», siendo todavía «más insuficiente ese argumento de las competencias asumidas» si se trata de un impuesto, «ya que el impuesto, al incidir sobre un índice de riqueza no derivado de una actuación pública que pueda realizar la Comunidad Autónoma, depende fundamentalmente de la limitación constitucional del artículo 157 CE»⁷⁹.

2. La posible cesión a las Comunidades Autónomas de los impuestos especiales.

2.1. El marco jurídico europeo y español.

Una vez despejadas las dudas que pudieran existir en torno a la afectación del rendimiento de los impuestos especiales a gastos sanitarios y al ejercicio de un poder normativo de las CCAA sobre los tributos de carácter extrafiscal, entre los que se hallan los impuestos especiales, es momento ya de entrar sin más demora en el examen de las posibilidades de cesión de dichos impuestos a las CCAA que se desprenden del ordenamiento jurídico vigente.

Por un lado, en esta materia debe tenerse presente que existe un proceso armonizador en el ámbito de la Unión Europea que afecta, entre otros, a las denominadas «accisas» o impuestos especiales. Este proceso culminó con la entrada en vigor de un conjunto de Directivas en 1992⁸⁰ y con

⁷⁸ CASADO OLLERO, G., *Los fines no fiscales de los tributos*, op. cit., págs. 128 y 141.

⁷⁹ AGULLÓ AGÜERO, A. y CORS MEYA, F.X., *Dictamen sobre la posible incidencia del Canon de Infraestructura Hidráulica, de la Generalitat de Catalunya, sobre las empresas que captan directamente y al mismo tiempo embottellan las aguas minerales naturales*, inédito, Barcelona, 1994, págs. 16 y 17.

⁸⁰ El marco europeo de la imposición especial está constituido por las siguientes Directivas:

- a) **Impuestos Especiales (en general)**: Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. Esta Directiva ha sido modificada parcialmente por las Directivas 92/108/CEE, de 14 de diciembre de 1992, 94/74/CEE, de 22 de diciembre de 1994, y 96/99/CEE, de 30 de diciembre de 1996.

la promulgación en nuestro país de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales, que se encarga de adaptar nuestro sistema de impuestos especiales al contenido de las mencionadas Directivas, y más adelante, del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, que aprueba el Reglamento de los citados impuestos.

Concretamente, la armonización de la estructura interna de los Impuestos Especiales se ha llevado a cabo a través de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, la cual, «consecuente con el proclamado deseo de hacer posible un tráfico de los productos objeto de estos impuestos que no tenga que soportar controles en fronteras y no provoque distorsiones a la competencia de origen fiscal», «concentra sus esfuerzos, más que en los elementos estructurales de las accisas, en los procedimientos de fabricación, tenencia y, sobre todo, circulación al amparo del régimen de suspensión del impuesto» y en tejer «una auténtica maraña de medidas administrativas de control y aseguramiento del pago del impuesto» (ALONSO GONZÁLEZ, CORONA RAMÓN, VALERA TABUEÑA)⁸¹.

Esta directiva, que afecta únicamente a los impuestos especiales de fabricación que gravan el consumo de los hidrocarburos, del alcohol y las bebidas derivadas y de las labores del tabaco, impone, dentro del ámbito de los países miembros de la Unión Europea (circulación intracomunitaria) y salvo excepciones singulares, el principio de imposición en destino, con el fin de que los productos objeto de estos impuestos sean gravados en el Estado en que van a ser consumidos. Este principio se configura a través del denominado «régimen de suspensión», de acuerdo con el cual el devengo de los impuestos especiales de fabricación no se produce hasta que los bienes que gravan los mismos son puestos a consumo, y ello a pesar de que el hecho imponible de estos impuestos se defina en términos de fabricación, dentro del territorio de la Unión Europea, y de importación en dicho territorio, de los productos sujetos.

- b) **Labores del tabaco:** Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, que modifica las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. Directiva 95/59/CEE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, que refunde en un texto único las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos. Y Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco distintas de los cigarrillos.
- c) **Hidrocarburos:** Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos. Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.
- d) **Bebidas Alcohólicas:** Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol. Y Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol.

⁸¹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA RAMÓN, J.F. y VALERA TABUEÑA, F., «La Armonización Fiscal en la Unión Europea», CEDECS, *Colección Derecho Financiero y Tributario*, Barcelona, 1997, págs. 82 y 87.

Existen, por último, una serie de Directivas específicas que afectan a cada uno de los impuestos especiales de fabricación que, en resumidas cuentas, se limitan a establecer una serie de disposiciones armonizadas en materia de «cuantificación de las accisas», esto es, en «la base imponible del impuesto» y «los tipos de gravamen» -tipos mínimos aplicables-, incluyendo las «excepciones a la norma general que pueden instrumentarse mediante tipos reducidos, exenciones, etc.» (ALONSO GONZÁLEZ, CORONA RAMÓN, VALERA TABUEÑA) ⁸².

A tenor de las disposiciones contenidas en las Directivas comunitarias, el legislador español ha configurado, en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, anteriormente citada, un sistema de imposición especial que, en palabras expresadas en la propia exposición de motivos de la misma, se configura como un conjunto de «impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos, gravando, en fase única, su fabricación o su importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario».

En cuanto a la cesión de estos impuestos especiales a las CCAA, el artículo 11 de la LOFCA, modificado por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, establece que son susceptibles de cesión los «impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales».

Como puede fácilmente comprobarse, la dicción literal del anterior precepto de la LOFCA dificulta cualquier intento de articular una cesión a las CCAA de los actuales impuestos especiales de fabricación. Ello es así porque, en este ámbito, no existe ninguna figura impositiva estatal que grave de forma independiente los consumos específicos en su fase minorista. El consumo, en sus diversas manifestaciones, se grava a través de los distintos Impuestos Especiales, regulados en la Ley 38/1992 y el Real Decreto 1165/1995. Estos impuestos sobre consumos específicos son de dos tipos:

- a) Impuestos especiales de fabricación que gravan las bebidas alcohólicas (Impuesto sobre la cerveza, Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, Impuesto sobre productos intermedios e Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas); e Impuestos especiales de fabricación sobre hidrocarburos, sobre las labores del tabaco y sobre la electricidad (este último introducido a partir de 1998 por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).
- b) Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, que grava la primera matriculación en España de los vehículos automóviles.

En cuanto a los impuestos especiales de fabricación, la cesión a las CCAA de los mismos es inviable de acuerdo con lo establecido en la LOFCA. En este sentido, advierte SÁNCHEZ SÁNCHEZ que el reparto territorial del rendimiento de los impuestos especiales de fabricación debería efec-

⁸² ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA RAMÓN, J.F. y VALERA TABUEÑA, F., *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, op. cit., pág. 90.

tuarse, en caso de cesión, «en función del consumo efectivo en cada región», pero que, «sin embargo, estos tributos se recaudan normalmente en origen; es decir, el obligado tributario es el fabricante, no el consumidor», siendo, en definitiva, muy difícil que en una misma jurisdicción «coincidan la producción de bienes específicos con el consumo que de los mismos se realice»⁸³. Así, pues, concluye este autor, la exacción «en fase de fabricación deshace cualquier relación entre los ingresos obtenidos en una región y el consumo en la misma del bien objeto de imposición»⁸⁴.

En conclusión, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte es el único impuesto especial que actúa en «fase minorista», puesto que el impuesto lo satisface el adquirente del bien gravado, esto es, el consumidor, y, por tanto, el único impuesto especial cesible a las CCAA a tenor de lo dispuesto en la LOFCA.

No obstante, en el Acuerdo del CPFF 1/1996, de 23 de septiembre, los representantes políticos estatales y autonómicos decretaron la creación de un Grupo de Trabajo de composición mixta (estatal y autonómica) con el encargo de «analizar las perspectivas que presentan los distintos Impuestos Especiales y, en particular, las posibilidades de futuro respecto a hipótesis de relación con el sistema de financiación autonómica establecido en el Modelo del quinquenio 1997-2001».

Al respecto, pues, la voluntad política manifestada en el Acuerdo mencionado responde a una necesidad de cesión de los impuestos especiales, cuyo régimen habría de integrarse en el modelo general de cesión de impuestos estatales a las CCAA previsto en el propio Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1996, de 23 de septiembre, y ratificado normativamente a través de distintas disposiciones: Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA); Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias; y Leyes 25 a 36/1997, de 4 de agosto, de reforma de los Estatutos de Autonomía y de cesión a cada Comunidad Autónoma.

A tenor de lo dispuesto en estas disposiciones normativas, y dada la configuración europea de los impuestos especiales de fabricación como exacciones en fase de fabricación y no de consumo en fase minorista, que ha sido la adoptada también, lógicamente, en nuestro país por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, se trataría de introducir las modificaciones necesarias en el artículo 11 de la LOFCA para permitir la cesión a las CCAA no sólo del rendimiento o, en su caso, la gestión de los impuestos especiales, sino también, incluso, la cesión parcial de la normativa del mismo, de acuerdo con los límites que en esta cuestión se derivan de las Directivas armonizadoras de la Unión Europea, especialmente en cuanto a los tipos de gravamen mínimos que deben respetarse.

⁸³ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., *La Corresponsabilidad Fiscal de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 88.

⁸⁴ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., *La Corresponsabilidad Fiscal de las Comunidades Autónomas*, op. cit., págs. 448 y 449.

Al respecto, existe en nuestro ordenamiento una experiencia en esta materia que se ha articulado a través del nuevo régimen de la concertación de los impuestos especiales en los Territorios Históricos Forales del País Vasco (las Diputaciones Provinciales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa) y que se contiene en los artículos 2, 3, 4, 5, 6, 27.4, 32, 51 y disposición adicional 8.ª de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprueba el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, de acuerdo con la redacción dada a los mismos (excepto el art. 3) por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, de modificación de dicho Concierto.

En síntesis, de acuerdo con este peculiar régimen, las Diputaciones Forales vascas gozan de la competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su respectivo territorio, el régimen tributario de los impuestos especiales y las competencias de gestión o administración de los mismos (art. 2), a excepción de los derechos de importación y los gravámenes a la importación, cuya competencia normativa y administrativa se reserva en exclusiva el Estado, el cual será también competente para regular los impuestos especiales en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español (art. 6) ⁸⁵.

No obstante, se añade en el artículo 27.4 que en la exacción de los Impuestos Especiales las Diputaciones Forales del País Vasco aplicarán las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, sin perjuicio de las excepciones previstas en el artículo 32 del propio Concierto Económico. Este último precepto establece una distinción entre los impuestos especiales de fabricación y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte:

- a) Los impuestos especiales de fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco (art. 32.1) ⁸⁶, aunque, en el momento de aplicar los ajustes en el cálculo del cupo a transferir al Estado, a la recaudación real del País Vasco por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco se añaden unos porcentajes de la recaudación obtenida por cada impuesto en Aduanas (art. 51.2). Está previsto, además, que en la Ley quinquenal de Cupo para el quin-

⁸⁵ No obstante, en este último supuesto de sujeto pasivo no residente en territorio español, el artículo 6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, indica que la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los impuestos especiales corresponderá a la Diputación Foral competente conforme a lo previsto en el Concierto Económico. Sin embargo, se añade en el mismo precepto que, en el ejercicio de las anteriores funciones, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición, así como en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

⁸⁶ En esta disposición se indica también que las devoluciones de los Impuestos Especiales de fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. Finalmente, se señala en el mismo precepto que el control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como el régimen de autorización de los mismos, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales. No obstante, la autorización de los depósitos fiscales se realizará por la Administración del Estado, previo acuerdo preceptivo de la Comisión Mixta de Cupo.

quenio 1997-2001 se utilicen como mecanismo de ajuste que permita perfeccionar la imputación de ingresos por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco unas fórmulas en las que entra en juego la variable «consumo» de tales productos por parte de los residentes en el País Vasco, que modula la recaudación real obtenida (DA 8.^a 2).

- b) El impuesto especial sobre determinados medios de transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco, aplicando las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado (art. 32.2). En este último precepto se indica, además, que la matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia y que, en particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su domicilio fiscal.

Finalmente, corresponde a las Diputaciones Forales aprobar los modelos de declaración e ingreso de los impuestos especiales y señalar los plazos de ingreso, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado (art. 32.3).

En todo caso, hay que tener en cuenta que las competencias normativas y administrativas de los Territorios forales vascos sobre los impuestos especiales que se acaban de indicar se ejercerán siempre de acuerdo con una serie de principios generales (art. 3)⁸⁷, unos criterios específicos de armonización (art. 4)⁸⁸ y unas reglas determinadas de colaboración (art. 5)⁸⁹.

⁸⁷ A tenor del artículo 3 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

- 1.º Respeto de la solidaridad en los términos previstos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.
- 2.º Atención a la estructura general impositiva del Estado.
- 3.º Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.
- 4.º Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento vasco.
- 5.º Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

Además, se indica que «las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias».

⁸⁸ Artículo 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo: «Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

- a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.
- b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
- c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.
- d) Utilizarán la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios, profesionales, agrícolas, ganaderas y pesqueras que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo».

⁸⁹ Artículo 5 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo:

«Uno. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

2.2. Modelos de descentralización de impuestos especiales en derecho comparado.

En los Estados de estructura política descentralizada de nuestro entorno únicamente los países federales de tradición anglosajona han previsto la descentralización de la imposición especial a favor de los entes intermedios de Gobierno.

En los Estados Unidos, a pesar de que la Federación ostenta la titularidad de una serie de accisas o impuestos indirectos especiales, que gravan distintos hechos impositivos en materia de vehículos, combustibles, telecomunicaciones, alcohol, tabaco y armas, se reserva a los Estados el establecimiento y exacción de impuestos sobre las ventas en fase minorista, sobre los combustibles, sobre los vehículos, sobre el alcohol y sobre el tabaco.

Algo similar ocurre en Canadá. Junto a los impuestos especiales federales sobre los bienes de lujo, el tabaco y los carburantes, se sitúa un importante sector impositivo especial reservado a las Provincias, que incluye impuestos sobre ventas al detalle o en fase minorista, sobre nóminas y otras contribuciones a la Seguridad Social, sobre el tabaco, sobre los carburantes, sobre las bebidas alcohólicas, sobre los espectáculos y sobre las apuestas.

Por último, los Estados australianos gozan también de la titularidad de algunos impuestos de franquicia sobre derivados del petróleo, gas, bebidas alcohólicas y tabaco, sin perjuicio de la titularidad federal de los impuestos sobre consumos específicos.

En los Estados federales o regionales europeos, por el contrario, la atribución de los impuestos especiales a los entes subcentrales no se ha desarrollado con tanta amplitud.

Así, por ejemplo, en Suiza los impuestos indirectos o accisas que gravan consumos especiales (tabaco, cerveza) y la tasa sobre los carburantes se reservan a la Federación. Frente a ella, los Cantones únicamente ostentan un derecho a la transferencia del 65 por 100 del rendimiento derivado de la tasa federal sobre los carburantes, destinada a la construcción de carreteras por parte de los Cantones, y la participación en el 10 por 100 de los ingresos provenientes de los impuestos federales sobre alcoholes.

En particular, ambas Administraciones:

- a) Se facilitarán, a través de sus Centros de Proceso de Datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.
- b) Los servicios de inspección prepararán planes de inspección conjunta sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Dos. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán al Ministerio de Economía y Hacienda, con la debida antelación a su entrada en vigor, las normas fiscales que dicten o sus proyectos respectivos.

De igual modo, el Ministerio de Economía y Hacienda practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones.

Tres. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico».

En Alemania, por su parte, sólo resta en poder de la Federación el monopolio sobre las bebidas alcohólicas, así como algunos impuestos menores sobre la fabricación y sobre el consumo de determinados bienes (aceites minerales, alcoholes, tabaco, café, té...), mientras que los *Länder* únicamente ejercen su poder tributario sobre el impuesto que grava la fabricación de la cerveza.

Por poner otros ejemplos, en Bélgica los impuestos especiales son de titularidad exclusiva federal y también en Italia al nivel central de gobierno son atribuidos los impuestos especiales sobre fabricación y sobre consumos específicos.

En este último país transalpino, sin embargo, se introdujo en 1991 por vía legal estatal una nueva figura impositiva, el impuesto regional que grava el consumo de gasolina, cuyo régimen jurídico ha sufrido una profunda modificación a partir de 1996, y en 1993 se procedió a la instauración de otro tributo propio regional, la tasa automovilística, que vino a sustituir a la participación de las Regiones en los ingresos presupuestarios del Estado procedentes de la recaudación de la tasa estatal de circulación. Por último, a partir de 1996 se han creado dos nuevos tributos propios regionales: el tributo especial sobre residuos ubicados en plantas de incineración sin recuperación de energía y el tributo especial para el depósito de residuos sólidos. El 10 por 100 del rendimiento obtenido por el último de los tributos enumerados se transfiere a las Provincias y otro 20 por 100 tiene un carácter condicionado y está destinado a favorecer en cada Región la menor producción de residuos, la recogida selectiva de los mismos, la recuperación de áreas degradadas, etc.

Hasta 1996, además, la participación estricta en ingresos presupuestarios estatales de origen tributario que correspondía a las Regiones italianas de Estatuto Ordinario se articuló jurídicamente de acuerdo con una modalidad de participación porcentual de estas Regiones en la recaudación obtenida en el penúltimo año por el Estado en virtud de la exacción de una serie de impuestos sobre fabricación y sobre consumo ⁹⁰. Ahora bien, las cantidades resultantes no eran distribuidas entre las Regiones de Estatuto Ordinario de acuerdo con la recaudación obtenida en cada territorio por la exacción de los impuestos sobre los que éstas participaban, sino que se reunían en un Fondo Común que luego era repartido entre las Regiones en función de tres variables distributivas: la población, la superficie y una tercera variable que tenía en cuenta la tasa de emigración, el índice de paro y el importe *per cápita* de los rendimientos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ⁹¹.

⁹⁰ En concreto, las Regiones de Estatuto Ordinario recibían vía transferencia presupuestaria del Estado en concepto de participación las sumas correspondientes al 75 por 100 del rendimiento recaudado por cinco impuestos de fabricación, que eran aquellos que se aplican sobre la fabricación de gases incombustibles de productos petrolíferos y sobre gases líquidos, sobre bebidas alcohólicas, sobre la cerveza y sobre los azúcares; al 25 por 100 del rendimiento obtenido por el impuesto sobre el consumo de tabaco; y a un porcentaje variable del impuesto de fabricación de aceites minerales o petróleo, que era fijado en las sucesivas leyes anuales de presupuestos del Estado.

⁹¹ De acuerdo con cada una de estas tres variables se repartía, respectivamente, el 60 por 100, el 10 por 100 y el 30 por 100 del Fondo Común.

A partir de 1996, el Fondo Común y otras transferencias condicionadas fueron sustituidos en Italia por una modalidad de participación territorial estricta en los ingresos presupuestarios del Estado de origen tributario, a través de la cual se atribuye a las Regiones una parte del rendimiento del impuesto estatal sobre la gasolina vendida en el respectivo territorio. Esta nueva figura de participación regional se estructura de forma singular, puesto que se permite a las Regiones disminuir el valor de su parte o cuota y, en consecuencia, el precio final de la gasolina. En todo caso, la reducción del rendimiento producida por esta disminución decidida por la Región no puede ser compensada por mayores transferencias del Estado y la medida sólo puede aplicarse a favor de los ciudadanos residentes en el respectivo territorio regional.

Por el contrario, el modelo de participación en los ingresos presupuestarios del Estado de origen tributario que corresponde a las Regiones italianas de Estatuto Especial se articula a través de un porcentaje fijo de participación territorial en determinados impuestos. Así, por ejemplo, la Región de Valle d'Aosta obtiene una participación fija en el 90 por 100 del rendimiento obtenido en su territorio por el Estado por todos los tributos, incluidos los impuestos especiales. En las Regiones de Friuli Venezia Giulia y Trentino Alto Adige, en cambio, se articula una participación fija, aunque en porcentajes variables según los tributos⁹². La Región insular de Sardeña, por el contrario, combina un modelo de participación fija sobre ciertos impuestos con otro de participación variable sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo porcentaje es fijado anualmente a través de un acuerdo entre la propia Región y el Estado. Finalmente, la Región de Sicilia goza de una participación fija en el 100 por 100 del rendimiento territorial por el total de tributos estatales, excepto los tributos aduaneros, los ingresos obtenidos a través de los monopolios de tabaco y de loterías y los impuestos de fabricación.

En conclusión, puede afirmarse que la situación de los impuestos especiales en derecho comparado presenta un marco de descentralización irregular. En todo caso, bien cierto es que no escasean los Estados que atribuyen un elevado margen de maniobra normativa a los entes intermedios de gobierno sobre los impuestos especiales, cuyo rendimiento contribuye a la financiación de las competencias que han de ejercer los mismos. Así ocurre ampliamente en Estados Unidos, Canadá, Australia, cuyos ordenamientos reconocen la potestad de los entes subcentrales para crear impuestos propios especiales, y también, aunque de forma más limitada, en Italia (impuesto sobre la gasolina, tasa automovilística, tributo especial sobre residuos ubicados en plantas de incineración sin recuperación de energía y tributo especial para el depósito de residuos sólidos) y Alemania (impuesto sobre la cerveza).

⁹² Así, entre los principales porcentajes de participación, la Región de Friuli Venezia Giulia recibe el 40 por 100 del rendimiento territorial por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el 90 por 100 del rendimiento territorial por el Impuesto sobre el consumo de energía; y la Región de Trentino Alto Adige participa en el 90 por 100 del rendimiento territorial por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o en el 100 por 100 del rendimiento territorial por el Impuesto hipotecario.

En otros casos, no obstante, los entes subcentrales gozan únicamente de un derecho a una parte del rendimiento obtenido en el respectivo territorio con la exacción de los impuestos especiales que establece la instancia central. De este modelo participan, por ejemplo, los Cantones suizos y las Regiones italianas.

2.3. Propuestas institucionales y doctrinales de descentralización de los impuestos especiales.

Volviendo a nuestro país, ha sido desarrollado en el Libro Blanco elaborado por un grupo de expertos y publicado en 1995⁹³ un modelo concreto de descentralización de los impuestos especiales que no coincide exactamente con el régimen de cesión de impuestos estatales a las CCAA.

Tras señalarse en el trabajo citado que los impuestos especiales «aparecen como un instrumento útil para recuperar determinados costes públicos que infringen los consumidores de los productos gravados» y que los mismos «pueden utilizarse igualmente (...) como instrumentos reguladores», es decir, «como mecanismos cuyo propósito no es recuperar costes ni obtener ingresos sino reducir las cantidades consumidas de los bienes gravados», los autores del Libro Blanco acaban por afirmar que, «en la medida que entendamos que los impuestos especiales se justifican por la prestación de determinados servicios públicos -carreteras y sanidad, básicamente- y tales servicios sean objeto de traspaso a las CCAA, habría que convenir en la necesidad de efectuar un traspaso equivalente de los referidos impuestos», y que «cuando tales traspasos, como de hecho sucede con transportes y sanidad, son parciales, pues se trata de competencias que comparten Administración Central y CCAA, parecería razonable compartir igualmente los impuestos especiales correspondientes»⁹⁴.

⁹³ MONASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J.V. y SOLÉ VILANOVA, J., *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Ministerio de Economía y Hacienda (MEH), Madrid, marzo de 1995.

Las dos partes del Informe han sido publicadas también en la revista *Palau 14*, n.º 24, septiembre/diciembre, 1994, págs. 113 a 210 (primera parte), y n.º 25, enero/abril, 1995, págs. 155 a 350 (segunda parte), y una versión resumida del mismo puede consultarse en la revista *Cuadernos de Actualidad*, n.º 3/1995, año VI, «Financiación de las Comunidades Autónomas», págs. 85 a 94, y en el apéndice del trabajo de MONASTERIO, C. y ZUBIRI, I., *La financiación de las Comunidades Autónomas: balance y propuestas de reforma*, op. cit., págs. 189 a 191.

Sobre las propuestas de reforma incluidas en este Informe del Grupo de Estudio, vid. ALAVEDRA i MONER, M., «Primeras impresiones sobre el Libro Blanco de financiación de las Comunidades Autónomas (primera parte)», *Palau 14*, n.º 25, 1995, pág. 11 y ss.; FUENTES ZORITA, J.S., «El Libro Blanco de la financiación autonómica», *Palau 14*, n.º 25, 1995, pág. 33 y ss.; MATAS PALOU, J., «Comentarios a la parte primera del Libro Blanco sobre Financiación Autonómica», *Palau 14*, n.º 25, 1995, pág. 5 y ss.; RUIZ-HUERTA CARBONELL, J. y LÓPEZ LABORDA, J., «Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica (Comentarios al Libro Blanco sobre financiación de las Comunidades Autónomas)», *Informe Comunidades Autónomas 1994*, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1995, Vol. 1, pág. 621 y ss.; LASARTE ÁLVAREZ, J., «Perspectivas de reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas. Algunas consideraciones en torno al Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas», *Revista de Estudios Regionales (RER)*, n.º 44, 1996, pág. 187 y ss.; QUINTANA FERRER, E., «Reforma de Hacienda autonómica y libro blanco sobre financiación de las Comunidades Autónomas», *Colección Financiero*, n.º 2, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996; AGÚNDEZ GARCÍA, A. y PEDRAJA CHAPARRO, F., «Nivelación de servicios en Haciendas descentralizadas: comentarios al "Libro Blanco"», *Papeles de Economía Española*, n.º 69, 1996, pág. 192 y ss.; SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., *La Corresponsabilidad Fiscal de las Comunidades Autónomas*, op. cit., pág. 360 y ss.

⁹⁴ MONASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J.V. y SOLÉ VILANOVA, J., *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, op. cit., págs. 150 y 151.

No obstante, en el Libro Blanco se desecha la opción de la cesión de los impuestos especiales a las CCAA con el argumento ya conocido de que, salvo el impuesto sobre determinados medios de transporte, el resto de impuestos especiales se articulan jurídicamente como impuestos de fabricación y, por tanto, sin fase minorista y trasladables sobre otras jurisdicciones. Como ya hemos indicado en líneas anteriores, la Ley 38/1992 ha incorporado lo establecido por el conjunto de Directivas europeas aprobadas en 1992 relativas a la estructura y tipos aplicables en esta clase de impuestos, de modo que, en palabras del propio Libro Blanco, sólo si se cambia la actual configuración de estos impuestos y se introduce en ellos una fase minorista sería posible su cesión a las CCAA, incluida la potestad normativa sobre los tipos, siempre que se sitúen por encima de los mínimos armonizados, siendo cesible en la actualidad únicamente el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte, puesto que en él se conoce al consumidor final (sujeto pasivo que presenta la solicitud de matriculación) y, además, existe constancia del lugar donde se ha producido la adquisición (lugar de consumo) ⁹⁵.

La situación podría ser distinta, se concluye en el Libro Blanco, «si cambiase la actual configuración de estos impuestos introduciendo una fase minorista», ya que «en tal supuesto podrían utilizarse con la técnica de los tributos compartidos con la ventaja añadida de que, en este caso, nadie cuestiona al parecer, la utilización de los tipos siempre que se sitúen por encima de los mínimos armonizados», pero «entretanto no queda otra solución que "el establecimiento de participaciones territorializadas"», de acuerdo con los siguientes puntos de conexión territoriales ⁹⁶:

1. Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte: «si se decidiese ofrecer un tratamiento homogéneo a todos los impuestos especiales cabría producir la cesión mediante el establecimiento de participaciones territorializadas, cuya determinación se haría, como parece lógico, de acuerdo con los vehículos efectivamente matriculados en cada Comunidad Autónoma, quedando abierta la posibilidad de establecer recargos».
2. Imposición sobre Hidrocarburos: «la vía más sencilla de participación de las CCAA sería la participación territorializada que, no obstante, puede llevarse a cabo con gran precisión dado que, al parecer, existe información suficiente acerca del lugar donde se produce el consumo final de los productos gravados».
3. Imposición sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas: «se trata de cuatro impuestos diferentes» y «el número de fabricantes en este caso resulta más elevado y, por tanto, más difícil de conocer el lugar donde se produce la venta minorista de los productos gravados. Se trata de una cuestión que requeriría indagación adicional».

⁹⁵ MONASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J.V. y SOLÉ VILANOVA, J., *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, op. cit., págs. 151 y 152.

⁹⁶ MONASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J.V. y SOLÉ VILANOVA, J., *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, op. cit., págs. 152 y 153.

4. Impuesto sobre las labores del tabaco: pese a tratarse de un impuesto monofásico de fabricación, «no parecen existir problemas para conocer los lugares donde se han producido las ventas minoristas y, por tanto, para disponer de criterios que permitan determinar las participaciones territorializadas».

Por último, los autores del Libro Blanco acaban por indicar que, en el caso de los impuestos especiales, se puede aprovechar «la ausencia de fases en los mismos y la uniformidad del tipo de cada impuesto para territorializar directamente la recaudación total correspondiente mediante los datos de consumo de carburantes»⁹⁷.

Por otra parte, y sin perjuicio de las dificultades que, desde el punto de vista estrictamente jurídico, presenta la cesión de los impuestos especiales a las CCAA, GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ entiende que esta cesión adolece de algunos inconvenientes legales y técnicos de aplicación⁹⁸. Por un lado, señala este autor, «no existe el supuesto previsto en la LOFCA como susceptible de cesión a las CCAA», porque «los impuestos sobre consumos específicos que existen en España o se exigen en la fase de fabricación (...) o no tienen fase minorista» y «el único concepto que resta, el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, se exige por la matriculación». Por otro, concluye GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, existen diversos problemas técnicos en contra de la cesión de los Impuestos Especiales: «su predominante condición de instrumentos de política económica»; «las posibilidades de presiones a la baja de tipos por los fabricantes radicados en el territorio de la Comunidad»; «la disparidad entre los lugares de devengo del impuesto (fábrica o depósito o almacén de salida de los productos) y de ingreso de la deuda, que se corresponde con el domicilio del sujeto pasivo»; «la técnica de aplicación impuesta por la Unión Europea en la importación y el tráfico intracomunitario» y «los problemas asociados al control de tales operaciones»; y, finalmente, el hecho de que «las competencias de control -en especial, la represión del contrabando- llevan aparejadas otras implicaciones que difícilmente podrían encajar en la dispersión y fragmentación de funciones que, inevitablemente, habrían de producirse».

Dados los problemas que presenta la cesión de impuestos especiales a las CCAA en materia de gestión, control, relación con otras figuras tributarias y tráfico en la Unión Europea y en el exterior⁹⁹, la solución a la descentralización de los impuestos especiales pasaría entonces, a juicio de SÁNCHEZ SÁNCHEZ, por la creación de figuras impositivas propias de las CCAA en este ámbito que gravasen los consumos específicos en fase minorista del tabaco y de las gasolinas, puesto que «la venta de bebidas alcohólicas al consumidor final normalmente se desarrolla inserta en una acti-

⁹⁷ MONASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J.V. y SOLÉ VILANOVA, J., *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, op. cit., pág. 199.

⁹⁸ GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., «La reforma de la Hacienda autonómica», *Impuestos*, n.º 14, 1997, págs. 24 y 25.

⁹⁹ Vid. extensamente SOLANA VILLAMOR, F., «Aspectos técnicos de la regionalización de los impuestos especiales», *Carta Tributaria*, suplemento a documentación n.º 287, 1998, pág. 1 y ss.

vidad comercial o de servicios mucho más amplia» y, «por ello, la exacción de un impuesto sobre este bien en fase minorista se hace extremadamente difícil». Por el contrario, añade el mismo autor, con las labores del tabaco y algunos de los productos gravados por el Impuesto sobre Hidrocarburos, en especial las gasolinas y los gasóleos, «el número de empresas que desarrollan el comercio al por menor (expendedorías de tabacos y gasolineras) es escaso, están especializadas en el producto objeto de imposición especial y precisan de autorización administrativa para el desarrollo de su actividad», circunstancias todas ellas que «facilitan la aplicación de impuestos especiales en fase minorista», ya que «los costes indirectos para el comerciante no serían excesivos y el control administrativo no entrañaría demasiadas dificultades»¹⁰⁰.

En resumidas cuentas, la cesión a las CCAA de los impuestos especiales se enfrenta a una serie de dificultades jurídicas y técnicas que es necesario solventar (GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ). En vista de ello, no es de extrañar que hayan visto la luz vías alternativas de descentralización de dichos impuestos, entre las cuales destacan la participación territorializada de las CCAA sobre los mismos (Libro Blanco) y el establecimiento de impuestos propios autonómicos sobre algunos consumos específicos en fase minorista (SÁNCHEZ SÁNCHEZ).

IV. CONCLUSIONES

El modelo de financiación autonómica de los servicios sanitarios en España se ha venido caracterizando desde su puesta en vigor inicial hasta nuestros días por un doble elemento de confusión e improvisación.

En primer lugar, la confusión e improvisación se predicen de la situación actual en la que se encuentra la descentralización de las competencias de ejecución de la sanidad, prevista únicamente a favor de siete de nuestras CCAA, en aplicación del artículo 149.1.17.º de la CE. La ausencia de un sistema generalizado de descentralización de las mencionadas competencias que, por otra parte, desvela la escasa voluntad política por parte de los representantes estatales y autonómicos por plasmar la distribución competencial incluida en el anterior precepto constitucional, ha generado la existencia de hasta siete modelos distintos de financiación hasta 1994 y un sistema financiero absolutamente separado del régimen previsto en la LOFCA y los Estatutos de Autonomía para el resto de competencias autonómicas.

Por otro lado, la contradicción existente entre el imperativo constitucional de generalización del derecho a la salud y la tradicional configuración de la asistencia sanitaria como prestación profesional de la Seguridad Social ha producido en nuestro país un segundo elemento de confusión. No obstante, y a pesar de que en la Ley General de Sanidad esta doble circunstancia ha encontrado cobi-

¹⁰⁰ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., *La Corresponsabilidad Fiscal de las Comunidades Autónomas*, op. cit. págs. 450 y 451.

jo financieramente mediante la previsión conjunta tanto de «transferencias» del Estado como de «cotizaciones» sociales para cubrir el gasto sanitario, la Leyes de Presupuestos del Estado posteriores al ejercicio de 1989 han generado la progresiva separación efectiva de la financiación del INSALUD respecto del régimen de financiación de la Seguridad Social, pasándose a financiar el primero de forma absolutamente mayoritaria mediante transferencias del Estado (95% en 1998) y residualmente a través de cotizaciones sociales (2,5% en 1998). Todo ello provoca, a nuestro juicio, una primera duda en cuanto al título competencial aplicable en esta materia, puesto que, al concebirse la sanidad como un prestación no contributiva y universal cuya financiación se aparta cada vez más del régimen financiero de la Seguridad Social, tiene mucho más sentido la aplicación del título competencial previsto en el artículo 149.1.16.º de la CE («bases y coordinación general de la sanidad») que el incluido en el apartado siguiente (art. 149.1.17.º de la CE) y aplicado hasta la fecha como título que ha fundamentado la transferencia de la ejecución de los servicios sanitarios a las CCAA («legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por las Comunidades Autónomas»).

Del análisis del modelo vigente de financiación autonómica de los servicios sanitarios puede afirmarse que se produce un evidente desequilibrio entre el considerable grado de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal alcanzado en el sistema general de financiación de las CCAA, mediante el nuevo régimen de cesión de tributos aplicable a partir de 1997, y la situación de dependencia e irresponsabilidad política y fiscal en la que se hallan las CCAA que han asumido las competencias de sanidad, financiadas a través de un mero sistema de transferencias desde el Estado.

En consecuencia, la necesaria incardinación de la financiación autonómica de la sanidad en el régimen general de la LOFCA deviene una tarea inaplazable a medio o corto plazo, más aún si tenemos en cuenta que en el futuro es previsible que se produzca la generalización de la transferencia de los servicios sanitarios al resto de CCAA, y también si aceptamos que nunca ha existido en nuestro país un régimen jurídico mínimamente completo sobre la materia y que esta laguna ha debido solventarse mediante pactos políticos gubernamentales de carácter bilateral, esto es, a través de los respectivos Acuerdos de las Comisiones Mixtas de traspasos competenciales, o de carácter multilateral, con los Acuerdos del CPFF de 1994 y 1997 que han dado lugar hasta el momento a los dos únicos modelos generales de financiación autonómica de la sanidad, carentes luego de plasmación normativa alguna.

Entre los años 1981, en que se transfirieron las competencias de sanidad a la primera CA, y 1997, en el que se ha aprobado el nuevo modelo de financiación autonómica de la sanidad para el cuatrienio 1998-2001, se ha insistido en perfeccionar el modelo de transferencias inicial, clarificando el criterio de distribución «población protegida» y estipulando una variable de evolución de la financiación en función del Producto Interior Bruto, y en establecer un único modelo general para todas las CCAA de «régimen común» que han asumido las competencias de sanidad (Acuerdos del CPFF de 21 de septiembre de 1994 y de 27 de noviembre de 1997), aumentando los recursos destinados a las mismas. Sin embargo, no se ha afrontado la revisión de la esencia del propio modelo y el planteamiento de vías alternativas de financiación más responsables y menos parásitas que las meras transferencias.

Por tanto, parece necesario plantearse en el futuro la reforma del actual régimen de financiación autonómica de los servicios sanitarios. En el momento en que la transferencia de los mismos se haga efectiva a todas las CCAA no tendrá sentido el mantenimiento de un sistema en el que el Estado siga controlando la financiación a través del INSALUD de unos servicios que va a dejar de prestar. Ello no significa que, una vez producido el traspaso a todas las CCAA, el nivel central de gobierno se desprenda de cualquier responsabilidad en materia sanitaria, pues sigue siendo el titular exclusivo de las competencias sobre «bases y coordinación general de la sanidad» (art. 149.1.16.º de la CE). Parece lógico, pues, que, en estas circunstancias, sea plausible la integración en el sistema general de financiación autonómica previsto en la LOFCA y los Estatutos de Autonomía de un nuevo modelo de financiación de la sanidad en el que el Estado se limite a garantizar, a través de un fondo perecuativo, niveles mínimos en la prestación de los servicios sanitarios por parte de las CCAA, y en el que se reserve a éstas la decisión de su nivel de financiación y de prestación de dichos servicios a través de figuras tributarias propias o figuras tributarias vinculadas con el Estado (recargos, impuestos cedidos) en las que ejerzan un poder normativo real.

En este contexto, entendemos que resulta pertinente el examen de la experiencia regional italiana y de la posibilidad de cesión de los impuestos especiales, como dos de las múltiples alternativas posibles al modelo actual de financiación autonómica de la sanidad, la segunda de ellas contemplada en el propio Acuerdo del CPPF 1/1996, de 23 de septiembre, que aprueba el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001.

La primera, porque mediante la creación de un impuesto regional sobre las actividades productivas y de un recargo también regional sobre el impuesto que grava la renta de las personas físicas, junto a instrumentos concretos estatales de carácter perecuativo que tienen en cuenta la distinta capacidad fiscal de las Regiones italianas, se ha abordado la necesidad de introducir un modelo de financiación de los servicios sanitarios que fomenta la descentralización fiscal, favorece la actividad empresarial y simplifica y racionaliza el sistema tributario italiano manteniendo inalterada la presión fiscal. Es cierto también, no obstante, que este régimen permite ejercer limitadamente la autonomía financiera a las Regiones italianas, que sólo gozan de una potestad normativa sobre el tipo de gravamen del impuesto y el recargo indicados dentro de unos márgenes de máximos y mínimos fijados por el Estado.

La posible cesión de impuestos especiales de fabricación, por otra parte, se enfrenta con dificultades normativas y técnicas apreciables. Así, a tenor de la normativa interna española, no es posible dicha cesión porque estos impuestos carecen de «fase minorista» y, además, no es posible modificar la estructura de los mismos, cuyo hecho imponible está constituido por la fabricación o importación de los bienes gravados, porque ello viene impedido por la normativa comunitaria armonizadora en este ámbito.

Ahora bien, nada impide que, modificando el tenor literal del artículo 11 de la LOFCA, sea posible técnicamente la cesión a las CCAA de los impuestos especiales de fabricación, respetando los tipos mínimos y la definición de las bases imponibles adoptados en las Directivas comunitarias y aplicando como punto de conexión el consumo de los bienes gravados en cada territorio autonómico.

mico. Al efecto, podrían tenerse en cuenta las soluciones adoptadas tanto en el ámbito comunitario, en el que el devengo de los impuestos especiales de fabricación no se produce hasta que los bienes son puestos a consumo (régimen de suspensión), como en el ámbito interno, aprovechando la experiencia de la concertación de los citados impuestos en las Diputaciones Forales del País Vasco, en la que se tiene en cuenta el consumo efectuado en cada territorio histórico, sin olvidar tampoco la experiencia de descentralización de los impuestos especiales de fabricación que se aplica en derecho comparado, mediante la configuración de impuestos propios o de participaciones territorializadas, en función siempre del consumo efectuado de los bienes gravados en cada territorio.

Situados en esta perspectiva, no resultaría entonces descabellado pensar en articular un régimen descentralizado de los impuestos especiales de fabricación destinado a la financiación autonómica de los servicios sanitarios, por la vinculación existente entre el consumo de determinados bienes que gravan dichos impuestos (en especial, alcohol y tabaco, aunque también hidrocarburos) y la generación de importantes costes sanitarios. En todo caso, es evidente también que no tiene por qué ser necesario vincular o afectar específicamente los ingresos obtenidos en virtud de la exacción de los impuestos especiales de fabricación a la financiación de la sanidad, pues basta con agregar dichos ingresos al resto de ingresos autonómicos para que sean ya las autoridades políticas de las respectivas CCAA las que decidan libremente el nivel de gasto sanitario que desean sufragar con sus ingresos generales.