

ANTONIO BARRADO MUÑOZ

Licenciado en Derecho.

Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Extremadura.

Extracto:

MEDIANTE un somero análisis del marco diseñado por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas para la financiación de las Comunidades Autónomas, analizamos los resultados provocados por el mismo durante el quinquenio 1992-1996, destacando fundamentalmente dos aspectos básicos. El primero, que se trata de un modelo asimétrico en cuanto a ingresos y gastos, y el segundo, que ha generado un elevado grado de dependencia financiera.

Estos resultados han llevado a plantear la reforma, apuntando en el artículo las distintas alternativas para su realización. Analizando con mayor profundidad la adoptada por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en los distintos acuerdos adoptados en su reunión de 23 de septiembre de 1997.

Se exponen los puntos más relevantes de la reforma, plasmada en las distintas normas: Ley Orgánica 3/1996, Ley 12/1996, Ley 14/1996 y Real Decreto-Ley 7/1997, y se analizan las ventajas y problemas del nuevo diseño de financiación en su posible evolución futura.

Por último, se critica un aspecto de la reforma que afecta al ámbito de la gestión tributaria, estableciendo que la no cesión de competencias en materia de gestión, inspección, etc., afecta de manera negativa a la corresponsabilidad fiscal.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Análisis de los resultados y razones para la reforma.
- III. Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera.
- IV. La reforma de la financiación autonómica: aspectos fundamentales y crítica.

I. INTRODUCCIÓN

La Constitución de 1978 implanta un nuevo modelo de Estado, destacando en el mismo el diseño de la organización territorial.

Pasamos de un Estado **centralizado** a uno basado fundamentalmente en los **principios de autonomía y descentralización**, cuya estructura territorial se articula en tres esferas político-administrativas: la estatal, la regional y la local. Constituyendo las Comunidades Autónomas, organismos inmersos en la esfera regional, las principales depositarias del principio de autonomía.

Este esquema sirvió al legislador para trazar las líneas generales del sistema de financiación necesario para este nuevo marco autonómico, pudiéndose destacar como principios rectores del sistema de financiación autonómico los siguientes: el principio de autonomía, el principio de suficiencia, el principio de solidaridad, el principio de coordinación financiera y el de equilibrio económico.

En base a los citados principios la Constitución recoge en el artículo 157, apartado primero, los medios económicos con los que cuentan las Comunidades Autónomas, estableciendo lo siguiente:

«**Los recursos de las Comunidades Autónomas** estarán constituidos por:

- a) **Impuestos cedidos** total o parcialmente por el Estado, **recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones** en los ingresos del Estado.
- b) **Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.**

- c) **Transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones** con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) **Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.**
- e) El producto de las **operaciones de crédito.**»

El apartado tercero, del mismo artículo 157 de la Constitución, establece que mediante Ley Orgánica se regulará el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado primero; dicho mandato se llevó a efecto, en un primer momento, mediante la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA).

El artículo 4.º de la LOFCA recogía el mismo conjunto de recursos previsto por el citado artículo 157 de la Constitución, sin embargo a esta enumeración se añadió «el producto de las multas y sanciones», y sus «propios precios públicos», este último derivado de la modificación establecida por la Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril, por la que se da nueva redacción a varios artículos de la LOFCA.

Por tanto, la LOFCA se constituye como la norma básica en la que se contiene el régimen general de financiación de las Comunidades Autónomas, excepción hecha de aquellas que están integradas por territorios históricos, es decir, el País Vasco y Navarra.

Como CARACTERÍSTICAS del sistema inicialmente establecido por la LOFCA, y desarrollado en los artículos 5.º a 16, podemos señalar las siguientes:

1. La recaudación de tributos cedidos y la participación en los ingresos del Estado, que responden al principio de suficiencia y tienen como finalidad fundamental financiar los servicios transferidos del Estado, constituyen las dos grandes fuentes de recursos del sistema de financiación.
2. Existen dos mecanismos que tienen su base en el principio de solidaridad: el Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones de nivelación.
3. Los demás recursos contenidos en el artículo 4.º, que atienden fundamentalmente al principio de autonomía, son de carácter secundario por su cuantía, estableciéndose, además, límites y requisitos para operar en el mercado de capitales.

Tenemos que hacer constar, que los anteriores recursos posibilitaban un amplio abanico de soluciones a la hora de establecer un sistema financiero concreto.

Completaba la regulación de esta materia la Ley General de Cesión de Tributos, de 28 de diciembre de 1983 (Ley 30/1983), y las leyes particulares de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma.

II. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS Y RAZONES PARA LA REFORMA

Como señala MONASTERIO Y ZUBIRI (1): «Desde el comienzo, el sistema de descentralización estableció diferencias entre las Comunidades Autónomas. La más importante estaba relacionada con el sistema de financiación, y dividía a las Comunidades Autónomas, en comunidades de régimen común (todas menos el País Vasco y Navarra) y comunidades de régimen Foral (el País Vasco y Navarra). En las primeras, las de régimen común, se estableció que el gasto se financiaría básicamente mediante transferencias (2), en tanto en las segundas se previó una financiación mediante impuestos, para lo que se les transfirieron la gestión, recaudación y, sujeto a ciertas restricciones armonizadoras, el diseño de las figuras básicas del sistema fiscal (3)».

Como consecuencia de la nueva organización territorial del Estado, que comienza a principios de la década de los ochenta, se produce un cambio de máxima relevancia en el planteamiento de la actividad financiera del sector público; por un lado, se lleva a cabo una importante descentralización del gasto público, realizándose en un elevado porcentaje a través de las Comunidades Autónomas; sin embargo, esta participación en el gasto no ha ido acompañada de una auténtica descentralización de los ingresos, provocando una asimetría entre ingresos y gastos públicos.

(1) «La financiación de las Comunidades Autónomas: balance y propuestas de reforma». *Papeles de Economía Española*, núm. 69, 1996, págs. 172 y 173.

(2) MONASTERIO Y ZUBIRI, *Op. cit.* Pág. 172. «En el caso de las CC.AA. de régimen común, el punto de partida de la descentralización en España fue el denominado método del coste efectivo de provisión. Según este sistema, cada comunidad autónoma recibía unas transferencias aproximadamente iguales a lo que el gobierno central se gastaba en dicha comunidad en las competencias que se transferían. Este método, aparte de basarse en la dudosa premisa de que la distribución espacial del gasto del gobierno central antes de la descentralización tenía alguna virtud de optimalidad, establecía como fuente fundamental de la financiación de las comunidades autónomas de régimen común un sistema de transferencias del Estado sin base territorial. Esto es, lo que recibía cada comunidad autónoma dependía no de los impuestos que pagaban los residentes en ella, sino de una noción difusa de necesidad tal y como ésta se reflejaba en la distribución espacial del gasto del Estado antes de las transferencias... A partir de 1986, las transferencias según el coste efectivo de provisión fueron sustituidas por otras transferencias cuya cuantía, al menos formalmente, dejaba de depender de este coste y pasaba a ser función de indicadores objetivos de necesidad tales como la población, la superficie, etcétera. Sin embargo, es más que dudoso que esta fórmula midiera realmente la necesidad de las CC.AA., porque la elección de los indicadores y, sobre todo, de los pesos asignados a cada uno de estos indicadores no se basó en ningún estudio de los determinantes de la necesidad, o de las necesidades relativas de las comunidades, sino, simplemente, en el consenso». Continúan los autores con la revisión de los criterios de distribución de las participaciones de las Comunidades Autónomas en el 92; así como el acuerdo del 93 sobre la cesión del 15 por 100 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(3) MONASTERIO Y ZUBIRI, *Op. cit.* Pág. 174. «En las CC.AA. de régimen foral, el sistema de financiación ha presentado una estabilidad mucho mayor que en el caso de las de régimen común. En lo esencial, estas comunidades recaudan en su territorio los impuestos más importantes y transfieren una parte de lo recaudado al gobierno central como pago de lo que el Estado gasta en la comunidad foral, y como contribución a la solidaridad. Estas cantidades son el cupo, en el caso del País Vasco, y la aportación, en el caso de Navarra».

En 1978, casi el 90 por 100 del gasto público estaba centralizado en el Estado, correspondiendo a los entes locales, por tanto, el 10 por 100 restante. Constituidas las Comunidades Autónomas, se planteaba como un objetivo político y financiero razonable, que encontrara apoyo en la Federación Española de Municipios y Provincias y en las recientes Administraciones autonómicas, la necesidad de evolucionar hacia un modelo de sector público en que el Estado minorase su gasto hasta un 50 por 100, correspondiendo el 50 por 100 restante por igual para las Comunidades Autónomas y los Entes Locales.

En la actualidad, completado ya el mapa autonómico, si bien quedan pendientes algunas transferencias, el resultado del planteamiento inicial no se ha cumplido en parte, dado que el Gobierno Central realiza sobre el 60 por 100 del gasto público total, las Comunidades Autónomas se han situado por encima del 25 por 100, el nivel que se les asignó (4), mientras que los entes locales sólo han conseguido elevar ese porcentaje hasta un 15 por 100, aproximadamente (5). Por tanto, transcurridos quince años desde su creación, las Comunidades Autónomas canalizan casi la tercera parte del gasto público.

Sin embargo, sus ingresos fiscales directos, es decir, sus propios tributos, dejando al margen los cedidos por el Estado, de los que hasta ahora son sólo gestoras, apenas producen una recaudación que alcanza al 3 por 100-5 por 100 de sus ingresos en términos generales. Correspondiendo al Gobierno Central el 85 por 100 de los ingresos fiscales y a las corporaciones locales el 10 por 100 restante (6). Ésta es la asimetría antes señalada.

El sistema, inicialmente diseñado por la LOFCA, ha supuesto un elevado grado de dependencia financiera en las Comunidades Autónomas de régimen común, lo que significa un reducido grado de autonomía fiscal, debido fundamentalmente a que las Haciendas autonómicas se han nutrido principalmente de transferencias de los Presupuestos del Estado (7), o de tributos cedidos por el mismo, en relación con los que se han comportado como gestores, limitándose a aplicar las leyes del Estado.

(4) Cuando se completen las transferencias en materia de sanidad y educación, dado que son competencias de elevado coste, el protagonismo en el sector público de las CC.AA. podría elevarse a un nivel cercano al 30 por 100, o incluso superior.

(5) GIMÉNEZ MONTERO, A., «Autonomía y dependencia financiera en el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común», *Cuadernos de Información Económica*, núm. 116, noviembre 1996, pág. 101. MONASTERIO Y ZUBIRI, *Op. cit.* Pág. 172.

(6) GIMÉNEZ MONTERO, A. *Op. cit.* Pág. 101. También JAVIER LASARTE, en «La reforma de la financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001», *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 282, de 20 de febrero de 1997, pág. 3.

(7) Durante el quinquenio 92-96 han representado más de un 70 por 100 de los recursos básicos de las Comunidades Autónomas, o más de un 82 por 100 si se incluyen las transferencias efectuadas por la Tesorería General de la Seguridad Social (los porcentajes se refieren solamente al sistema básico y años 1992, 1993 y 1994, último liquidado; en cualquier caso, pueden considerarse extrapolables al quinquenio, salvo ligeras variaciones). Fuente: Acuerdo del Consejo de 23 de septiembre de 1996.

Esto se ha debido fundamentalmente a los siguientes hechos (8):

- 1.º Los ingresos patrimoniales no son significativos.
- 2.º Los tributos propios tienen un doble problema; por un lado, son difíciles de inventar (9), aunque existen varios en las distintas Comunidades Autónomas (véase por ejemplo el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos, de Extremadura, o también el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de Andalucía, etc.), y, por otro lado, su potencia recaudatoria es escasa.
- 3.º En cuanto a los recargos sobre los tributos, existe resistencia a su creación por parte de las Comunidades Autónomas. Respecto a estos recargos debemos señalar la polémica suscitada en cuanto a su constitucionalidad, que quedó zanjada con la Sentencia del Tribunal Constitucional número 150/1990, de 4 de octubre, desestimando un recurso contra la Ley de la Comunidad Autónoma de Madrid que establecía un recargo del 3 por 100 en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, a pesar de esto, los recargos gozan de una gran impopularidad que hace que las Comunidades Autónomas no se animen a establecerlos, dado que son bien conscientes de que dificultarían la institucionalización y aceptación de las mismas si directamente incrementan las cargas fiscales de los ciudadanos. De hecho, la Comunidad Autónoma de Madrid nunca lo exigió a pesar de haber sido declarada su constitucionalidad.
- 4.º En cuanto al endeudamiento, en la medida que los recursos propios y las transferencias estatales no han resultado suficientes para cubrir las necesidades autonómicas, ha conocido un fuerte incremento, particularmente a partir de 1989 (10); en palabras del profesor LASARTE (11) nos encontramos aquí con:
 - Una normativa básica insuficiente,
 - Una evidente falta de coordinación que debió ejercerse de manera distinta a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera, y

(8) JAVIER LASARTE, en «La reforma de la financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001». *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 282, de 20 de febrero de 1997, pág. 1.

(9) El poder derivado de las Comunidades Autónomas para establecer tributos ha de ser ejercido dentro de unos límites, entre éstos destacamos el recogido en el artículo 6.º 2 de la LOFCA, el cual señala que «los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado».

(10) MONASTERIO Y ZUBIRI, *Op. cit.* Pág. 180. «La regulación que del endeudamiento se hizo en la LOFCA, especialmente al establecer el límite del 25 por 100 sobre ingresos corrientes para la carga de la deuda, ignora la situación de partida y permite un margen muy amplio para el endeudamiento. A ello hay que unir que la continua asunción de competencias en los años ochenta implicaba un correlativo incremento en los ingresos corrientes y, por tanto, un margen de endeudamiento creciente. Por último, hemos de referirnos de nuevo a que la rigidez del sistema de financiación y la ausencia de corresponsabilidad suponen otros tantos incentivos para hacer uso del amplio margen de endeudamiento disponible».

(11) *Op. cit.* Pág. 1.

- Una fuente de recursos que, salvo contados casos, se traduce en un perjuicio inmediato para la propia Comunidad Autónoma, a causa de las cargas financieras y del aligeramiento de la responsabilidad estatal en la financiación autonómica, cuando ve que ese camino es recorrido con facilidad.

5.º Por otro lado, respecto a los denominados instrumentos de solidaridad interterritorial: el Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones para nivelación de servicios previstas en el artículo 158 de la Constitución Española, tenemos que comentar que lamentablemente, el Fondo no ha cumplido debidamente sus funciones, quedando pendiente su reforma, y las asignaciones presupuestarias no se han puesto en marcha, siendo el único instrumento de la financiación que no se ha utilizado (12).

Estamos, por tanto, ante un modelo de financiación autonómica asimétrico, con un elevado grado de dependencia financiera, que aumentará a medida que se completen las transferencias en sanidad y educación y, además, según algunos autores, heterogéneo desde el punto de vista del poder competencial o de gasto, y desde el punto de vista del poder fiscal. También que proporciona una muy débil respuesta al problema del desequilibrio horizontal, además de poco transparente, dada la dificultad de evaluar cuantos recursos recibe cada Comunidad Autónoma y realizar comparaciones entre ellas (13).

Todo ello es conocido y ha sido objeto de reiteradas denuncias, así como de un profundo análisis en el llamado *Libro Blanco; Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, redactado por un grupo de expertos (MONASTERIO, PÉREZ GARCÍA, SEVILLA SEGURA, y SOLÉ VILANOVA) a petición del Consejo de Política Fiscal y Financiera y publicado por el Instituto de Estudios Fiscales en 1995.

A pesar de estos antecedentes cabría la posibilidad de preguntar si era necesario proceder a esa reforma, o si por razones de prudencia política o financiera debíamos mantener el sistema vigente dadas las imprevisibles consecuencias que podían derivarse de su modificación. En definitiva, se planteaba si el modelo debía continuar o si había que ir a otro diferente. Había que proceder a la reforma, y esto en base a tres argumentos:

1.º El temporal: el 31 de diciembre acababa el quinquenio 1992-1996, debiendo plantearse el método de financiación para el siguiente quinquenio (1997-2001); y aunque podría haberse decidido la prórroga automática del anterior, los inconvenientes del sistema no inducían a su mantenimiento.

(12) Las asignaciones han recibido un primer impulso por parte del Gobierno, aparte de los grupos de trabajo que continúan su estudio, se consigna un crédito en los Presupuestos Generales del Estado para 1997 de 10.000 millones de pesetas; insuficientes, es cierto, pero abren una vía constitucional en espera de la definición de las asignaciones a realizar en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, para corregir disparidades territoriales.

(13) GIMÉNEZ MONTERO, A. *Op cit.* Pág. 100 y ss. MONASTERIO Y ZUBIRI, *Op. cit.* Pág. 184.

- 2.º El político: que se deriva de los denominados «acuerdos de gobernabilidad» suscritos por el Partido Popular como consecuencia de la no obtención de mayoría parlamentaria suficiente. Incluyéndose en estos acuerdos el compromiso de llevar a cabo la reforma de la financiación autonómica. Por tanto, independientemente de la necesidad de la misma, existe una voluntad política consensuada de llevarla a efecto.
- 3.º Como no, Maastricht: las condiciones de convergencia europea en las que está embarcada España se han convertido en un inevitable lugar común de la política económica y financiera. Si estamos obligados a contener la inflación, reducir el tipo de interés, controlar la deuda pública total y el déficit anual, tenemos que proceder de inmediato a un estricto control financiero y a coordinar la política presupuestaria y el nivel de endeudamiento en cada uno de los niveles de gobierno. Esto nos lleva a establecer una cierta simetría entre gastos e ingresos autonómicos como vía de corresponsabilidad fiscal.

La necesidad de la reforma es algo admitido por la mayoría de autores, además de la ya comentada voluntad política de efectuarla, sin embargo, existe un problema: que su articulación técnica es bastante compleja. Solventar este problema no es fácil, más si tenemos en cuenta que una reforma de este tipo puede ser tan radical y compleja como deseamos. Pero, si no queremos que la presión fiscal que soportan los contribuyentes se vea aumentada, ya que lo contrario no parece una alternativa aceptable, sólo hay dos posibilidades: una, que los fondos destinados a las Comunidades Autónomas no varíen, y otra, que aumenten con la consiguiente disminución de los recursos del Gobierno Central. La primera alternativa supondría una redistribución de los actuales recursos entre Comunidades, lo que implica la ganancia de alguna frente a la pérdida de otras; esto dificultaría la reforma. La otra opción, con el aumento de fondos para las Comunidades Autónomas, sería aceptada sin fuertes tensiones; pero, aun así, se plantean problemas derivados de las dificultades que pondría el Gobierno Central ante la reducción de sus recursos, dado que mantenemos la presión fiscal en beneficio de las Comunidades Autónomas; y por otro lado, aunque ninguna Comunidad pierda, es poco probable que haya consenso sobre el reparto de las ganancias. Estas reflexiones, realizadas por MONASTERIO Y ZUBIRI (14), conducen a la afirmación de que cualquier proceso de reforma se enfrenta a problemas de aceptabilidad que pueden limitar su alcance, debiendo ser la reforma transparente y consensuada.

Esta misma dificultad es señalada por LASARTE (15), «en teoría, podría parecer que caben múltiples soluciones; pero la verdad es que el espacio fiscal actual permite poco margen de maniobra. Rechazada la creación de nuevos tributos con suficiente capacidad recaudatoria (¿cuáles podrían ser?), considerada la falta de medios del Estado y de los Entes locales, obligados a defender sus fuentes de ingresos, admitida la falta de flexibilidad de los actuales tributos cedidos y su relativa significación en los ingresos de las Comunidades Autónomas, ¿qué se puede hacer dentro de nuestro orden constitucional y que resulte efectivo en el plano financiero?». Si a esto le añadimos la dificultad de aplicación de los recargos sobre

(14) MONASTERIO Y ZUBIRI, *Op. cit.* Pág. 185.

(15) *Op. cit.* Pág. 2.

todo en los tributos con alto grado de poder recaudatorio, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con un tipo marginal máximo del 56 por 100, debemos asegurar que las soluciones están bastante limitadas.

Remitiéndonos, de nuevo, al *Libro Blanco*, se plantea como alternativa la cesión a las Comunidades Autónomas de algún tributo con gran potencia recaudatoria y que al mismo tiempo tenga una mínima implicación territorial. Si descartamos el Impuesto sobre Sociedades por la concentración recaudatoria en dos provincias, parece evidente, con estas premisas, que hay que pensar en ceder a las Comunidades Autónomas alguna de estas figuras tributarias: parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el IVA en su fase minorista, o los Impuestos Especiales calculados sobre los consumos específicos en cada Comunidad.

Según LASARTE (16): «Todas estas soluciones tienen ventajas y defectos. Posiblemente la más problemática desde el punto de vista técnico y jurídico sea la cesión de un "IVA minorista" por sus dificultades de articulación y por el estricto control sobre este tributo de la Unión Europea».

Tampoco es fácil la cesión de los Impuestos Especiales, concebidos en general como tributos de fabricación, lo cual supone que su recaudación se realiza en los centros donde el producto se confecciona, dificultando la determinación del lugar donde el producto se consume, lo que obliga a calcular los consumos en cada Comunidad, pues de no ser así unas repercutirían cargas tributarias sobre otras. Son tributos en definitiva con dificultades para su territorialización; sin embargo, con los datos actualmente disponibles, parece posible realizar esa imputación a un territorio determinado con un grado aceptable de fiabilidad (17).

Nos queda como tercera vía, la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ganador a todas luces, tanto por el precedente creado en 1993, con la cesión del 15 por 100, como por su aptitud técnica para la cesión, aunque en contra tenga la desigualdad en la distribución territorial del mismo.

III. ACUERDOS DEL CONSEJO DE POLÍTICA FISCAL Y FINANCIERA

En su reunión del día 23 de septiembre de 1996, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, a propuesta del Gobierno de la Nación, aprobó un nuevo modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001, uno de cuyos principios inspiradores básicos es la asunción por dichas Comunidades Autónomas de un importante nivel de **CORRESPONSABILIDAD FISCAL EFECTIVA**: que implica atribuir a las Comunidades Autónomas mayor res-

(16) *Op. cit.* Pág. 2.

(17) Esta opción la propuso la Junta de Andalucía, y ha sido negociada para el nuevo Convenio con el País Vasco.

ponsabilidad o compromiso en la exigencia de tributos a los ciudadanos, con la finalidad de fortalecer su autonomía financiera y servir de control para la constante demanda de fondos de las mismas. Esta corresponsabilidad fiscal se conseguiría mediante la sustitución de la actual participación en ingresos del Estado por un nuevo esquema financiero basado fundamentalmente en tributos compartidos y la limitación de las transferencias a la función de nivelación interna del sistema, a lo que se añadiría el establecimiento de una Administración tributaria integrada.

La reunión del Consejo (18) incluía un punto segundo referente a «Propuestas de acuerdo sobre el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001», que incorporaba siete propuestas de acuerdo que configuraban el mencionado sistema, así como un punto tercero, propuesta de acuerdo octava, que fue discutida una vez aprobado el referido sistema de financiación, para permitir su aplicación a la Ciudad Autónoma de Ceuta y un punto cuarto, propuesta de acuerdo novena, para su aplicación a la Ciudad Autónoma de Melilla (19).

Pasamos a exponer brevemente el contenido de dichos acuerdos.

En el *acuerdo primero* se hace un breve análisis del sistema de financiación del quinquenio anterior, estableciendo que tanto los principios que informan al Método, como sus reglas de aplicación suponen una continuación de la situación precedente (20), sin embargo, se dejó constancia de la necesidad de acometer una reforma en dos direcciones: por un lado, imprimir un cambio de sentido en el peso relativo de los recursos, con el objeto de potenciar el grado de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal de los Gobiernos autonómicos; por otro, culminar el proceso de aplicación de los mecanismos de financiación previstos en la LOFCA, mediante la instrumentación de las asignaciones para la nivelación de los servicios públicos fundamentales reguladas en el artículo 15.

También en este primer acuerdo se establecen las líneas básicas del modelo para el quinquenio 1997-2001, partiendo de dos premisas básicas: por un lado, la observancia de las reglas de convergencia para el acceso a la unión monetaria establecidas en el Tratado de MAASTRICHT; y, por otro, las reformas tributarias proyectadas para la presente legislatura, que contemplan reducir la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no elevar la presión fiscal global, lo que significa que la recaudación impositiva del Estado evolucionará previsiblemente

(18) El BOE núm. 96 de 22 de abril de 1997, publica la «RESOLUCIÓN de 26 de marzo de 1997, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, por la que se ordena la publicación del Acuerdo 1/1996, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001».

(19) Debatidas las propuestas elaboradas por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, se sometieron sucesivamente a votación obteniéndose para cada uno de los acuerdos una mayoría superior a los dos tercios de los votos de los miembros que integran el Consejo, mayoría necesaria para su aprobación según lo previsto en el artículo 10.3 a) del Reglamento de Régimen Interior.

Al acuerdo de aprobación formuló voto particular el Consejero de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

(20) «Método para la aplicación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1987-1991», aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 7 de noviembre de 1986.

en los próximos años con índices que no sobrepasarán el incremento del PIB (en términos nominales). Estableciendo, además, otra condición: que la entrada en vigor del nuevo modelo del sistema de financiación no puede significar, en términos reales, una reducción de los recursos presupuestarios de la Hacienda Central, con respecto a los que resultarían de la continuidad del sistema del quinquenio 1992-1996. En consecuencia, dicho modelo va a estar caracterizado por dos rasgos esenciales:

- a) La atribución a las Comunidades Autónomas de un tramo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no va a suponer una pérdida neta de recursos para el Estado, dadas las expectativas de crecimiento de la recaudación en función de la política tributaria del Gobierno.
- b) Las reglas de suficiencia dinámica del sistema van a asegurar el mantenimiento del flujo de recursos, en términos relativos, respecto a los derivados del Método del quinquenio 1992-1996. Ello no supone la congelación del potencial del sistema, puesto que se le dota de elementos correctores cuyo ejercicio compete a las Comunidades Autónomas, al servicio del principio de autonomía financiera.

Con el intento de solucionar los problemas existentes y al mismo tiempo cumplir las exigencias de autonomía, corresponsabilidad fiscal y solidaridad, se establecen las reglas para la aplicación del nuevo modelo del sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001 que tiene como puntos principales los siguientes:

- 1.º Las Comunidades Autónomas podrán disponer de una imposición sobre la renta de las personas físicas, con competencias normativas en materia de tarifa, incluido mínimo exento y deducciones. En el momento inicial, el Estado abatirá la tarifa al 85 por 100 de los tipos actuales, atribuyendo recaudación según criterio territorial hasta el 15 por 100. Una vez que se completen los traspasos en materia educativa, se reducirá en otro tanto la imposición estatal, con lo que, al final del quinquenio, las Comunidades Autónomas dispondrán de un espacio equivalente al 30 por 100 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas actual.
- 2.º Las Comunidades Autónomas dispondrán de facultades normativas en los aspectos referidos de la regulación de los tributos cedidos.
- 3.º La financiación global del sistema se determinará según las variables y ponderaciones actualmente aplicables.
- 4.º Las Comunidades Autónomas podrán participar en las tareas de dirección y control de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el ámbito de su territorio.

5.º Cuando de la aplicación del modelo resulte para alguna Comunidad Autónoma una financiación que no le permita garantizar en su territorio el nivel medio de prestación de los servicios fundamentales que haya asumido, se establecerán a su favor las correspondientes asignaciones en los Presupuestos Generales del Estado, en los términos previstos en el artículo 15 de la LOFCA.

6.º Igualmente, se pondrán en práctica determinados instrumentos de solidaridad con objeto de garantizar la evolución y distribución de los recursos del modelo.

También en este acuerdo se establece la estructura financiera del modelo.

Según el Método, aplicable al quinquenio 1992-1996, la financiación total (FT) que recibe cada Comunidad Autónoma a través del sistema, venía dada por la suma de los ingresos por los recursos de gestión propia (Tg), y el importe de las transferencias del Estado en concepto de participación en los ingresos del mismo (TE).

Los ingresos por los recursos de gestión propia (Tg) venían determinados por la suma del rendimiento para la Comunidad Autónoma por los tributos cedidos (Tc) y las tasas afectas a los servicios traspasados (Ta). El importe de las transferencias del Estado en concepto de participación en los ingresos del mismo (TE), venía determinado por el tramo de participación en los ingresos generales del Estado (Pg) (21).

En el quinquenio 1997-2001, la financiación total de una Comunidad Autónoma seguirá respondiendo al mismo esquema financiero, sin embargo sus componentes se modifican de modo sustancial. Así, por un lado, a los recursos generados en el territorio de la Comunidad Autónoma sobre los que ejerce funciones de gestión, se añade la tarifa complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Tr). En consecuencia, se potencian de forma importante los recursos en los que las Comunidades Autónomas asumen funciones de gestión.

En cuanto a los recursos transferidos por el Estado, se descomponen ahora en dos tramos, uno es el tramo de la participación en los ingresos del Estado correspondiente a la recaudación territorial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Pr), y el otro es el tramo de participación en los ingresos generales (Pg'), que en su cuantía será distinto del señalado para el anterior modelo (Pg) (22).

Para el quinquenio 1997-2001, el año base es el año 1996, debiendo cumplirse el principio de neutralidad financiera en el año base. De tal manera que el tránsito entre los dos sistemas no suponga alteración en la totalidad de los recursos obtenidos por cada Comunidad, aunque sí variará lógicamente la composición de los mismos.

$$(21) FT = Tc + Ta + Pg$$

$$(22) Tc + Ta + Pg = Tc + Ta + Tr + Pr + Pg'$$

El acuerdo trata, seguidamente, la determinación de cada uno de estos componentes en el año base.

En relación con la participación en los ingresos del Estado (PIE), se crea el índice ITAE (Ingresos Tributarios del Estado Ajustados Estructuralmente), definiéndose como la suma de los ingresos del Estado por los impuestos directos e indirectos (excluidos los susceptibles de cesión), las cuotas de la Seguridad Social y las cotizaciones al desempleo. Índice que determinará la participación en los ingresos generales del Estado.

El *segundo de los acuerdos* hace referencia a su aplicación. El modelo se aplicará sólo en aquellas Comunidades Autónomas cuyas Comisiones Mixtas lo adopten como propio. Para las que no lo hagan se prorroga el Método aprobado por acuerdo del Consejo de 20 de enero de 1992. Sin embargo, existe la posibilidad de incorporarse al nuevo sistema, en el ejercicio siguiente a aquel en que se adopte el acuerdo por la respectiva Comisión Mixta.

En el *acuerdo tercero* se establecen las facultades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos, para lo cual se considera necesario proceder a una revisión de la normativa estatal vigente, reguladora de la cesión efectiva de tributos y del alcance y condiciones de la misma, con la finalidad de ampliar sus actuales límites, respetando, al mismo tiempo, la estructura básica de sistema impositivo y las necesidades de coordinación tributaria entre las distintas Administraciones.

Para ello propone una modificación en la LOFCA con los siguientes objetivos:

- 1.º Matizar el actual concepto de tributo cedido, especificando que la cesión puede ser total o parcial, según comprenda la totalidad de los hechos imponible de un tributo o el rendimiento total de éste, o únicamente alguno o algunos de los hechos imponible o una parte del rendimiento. Asimismo, en la matización del concepto de tributo cedido se especificará que la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley de Cesión de Tributos.
- 2.º Se define con mayor precisión el conjunto de tributos susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas, dentro del cual queda incluido el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como tributo parcialmente cedido.
- 3.º La reforma de la LOFCA incidirá en la delimitación del marco general en el que se ha de encuadrar el régimen de competencias que podrán asumir las Comunidades Autónomas en relación a los tributos cedidos. Así, se mantendrá el actual régimen de delegación de competencias en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos, excepto en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyas funciones permanecerán en la esfera competencial del Estado.

- 4.º Se incorporará a la LOFCA un régimen especial de resolución de los conflictos que puedan suscitarse entre el Estado y las Comunidades Autónomas, así como entre ellas, con motivo de la aplicación de los puntos de conexión y, consiguientemente, de la atribución del rendimiento de los tributos cedidos y del ejercicio de las competencias normativas y de gestión asociadas a la cesión.

Esta modificación de la LOFCA debe acompañarse de una modificación integral de la vigente Ley reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, a través de la cual se fijará el alcance y condiciones del nuevo sistema de cesión de tributos, caracterizado, fundamentalmente, por la extensión de la cesión a una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas en todos los tributos cedidos, incluyendo el mencionado Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El mismo acuerdo desarrolla los términos de esta modificación en los distintos tributos.

El *cuarto acuerdo* recoge las facultades normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estas facultades tienen su fundamento en el hecho de que la distribución del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre la Hacienda estatal y las Comunidades Autónomas, no se limita al reparto del rendimiento recaudatorio, sino que abarca también a las tareas de dirección de la gestión, y alcanza a las facultades de regulación referidas a determinados elementos esenciales del impuesto.

En concreto, se propone como punto de conexión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la residencia habitual de los sujetos pasivos, debiendo hacerse una regulación exhaustiva, objetiva y cierta del concepto de residencia habitual, a cuyo fin se introducirán las siguientes reglas de aplicación sucesiva, determinantes de dicho concepto:

- 1.ª Permanencia en el territorio de la Comunidad Autónoma, ligada a la vivienda del sujeto.
- 2.ª Lugar donde el sujeto pasivo tenga su núcleo principal de interés.
- 3.ª Última residencia declarada a efectos tributarios.

Además, continúa el acuerdo, el régimen sucintamente expuesto irá acompañado de una norma adicional cuya única finalidad será la de evitar la elusión fiscal mediante la movilidad artificial de la residencia habitual.

Por lo que se refiere a las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas, alcanzarán a los aspectos siguientes:

- a) La tarifa complementaria, que se denominará tarifa autonómica una vez que la adopten como propia las respectivas Comisiones Mixtas, individual y conjunta, aplicable a la base liquidable regular, con los siguientes límites:
- Su estructura deberá ser progresiva.
 - Sólo podrá establecerse una individual y otra conjunta.
 - La cuota resultante de aplicar a la base liquidable regular la tarifa complementaria individual o conjunta aprobada por la Comunidad Autónoma, no podrá ser superior o inferior, en un 20 por 100, a la cuota que, respectivamente, resultaría de aplicar a la misma base la tarifa complementaria individual o conjunta establecida como supletoria por el Estado.
 - Se establece como tarifa supletoria aplicable, caso de que una Comunidad Autónoma no regule para un período impositivo alguna de las modalidades de la tarifa complementaria, la que a estos efectos se determine por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Las deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, que decidan crear, con el límite de no provocar, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta. Las deducciones empresariales no se incluyen en estas competencias, y serán, por tanto, las establecidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

El *acuerdo quinto* establece la participación de las Comunidades Autónomas en la gestión tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de otros tributos.

Hace referencia dicho punto a la creación de dos órganos derivados de los acuerdos del Consejo de 7 de octubre de 1993, sobre «Integración de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria» (AEAT), por el que recomendó la participación efectiva de las mismas en las tareas de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante la creación y puesta en funcionamiento de dos órganos:

- 1.º La Comisión Mixta de Gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a nivel central, para diseñar la política general de gestión del impuesto y establecer las directrices para su gestión respecto a los planes de inspección, el tratamiento informático y las tareas de información y asistencia al contribuyente; y
- 2.º Los Órganos de Relación, a nivel territorial, con la misión de garantizar el cumplimiento de las directrices emanadas de la Comisión Mixta de Gestión y de colaborar en la gestión del impuesto, participando en los planes de inspección y en las tareas de información y asistencia al contribuyente.

Señala también el acuerdo que el funcionamiento de ambos órganos, y también el de los distintos Órganos de Relación a nivel territorial, ha sido muy desigual, tanto en lo relativo al número de reuniones celebradas, como en lo concerniente a los problemas abordados.

Por otro lado, rechaza la inclusión de la recomendación del «Libro Blanco» respecto a la gestión tributaria, que se pronunció proponiendo la creación de una Administración Tributaria Integrada (ATI) de la Hacienda estatal y las de las Comunidades Autónomas, que tendría a su cargo la gestión y recaudación de los tributos, que en su mayoría pasarían a ser tributos compartidos entre ambas Administraciones Públicas.

Por todo esto, mantiene las reglas básicas actualmente vigentes sobre la participación de las Comunidades Autónomas en la AEAT para el período 1997-2001; pero ello no obsta para que contemple medidas respecto a los Órganos Mixtos de Coordinación y Gestión Tributaria, en relación con las Comunidades Autónomas que asuman la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, planteando las siguientes:

- A) Supresión de las Comisiones Coordinadoras previstas en los artículos 24 y 26 de las Leyes 41/1981, de 28 de octubre, y 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y a las Comunidades Autónomas, respectivamente.
- B) Supresión de las Oficinas de Colaboración, Coordinación y Enlace previstas en el artículo 19.3 de ambas leyes.
- C) Sustitución de la actual Comisión Mixta de Gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por una Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, que dependerá directamente del Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y estará integrada por seis representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos de los demás centros dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y por un representante de cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común que hayan asumido la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- D) Sustitución de los actuales Órganos de Relación por los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria. Estos Consejos se integrarán en la estructura de la correspondiente Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y tendrán la siguiente composición: tres representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y dos de la respectiva Comunidad Autónoma; un representante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria será el Delegado Especial de la misma, quien presidirá el Consejo Territorial.

Se crea, en virtud del *acuerdo sexto*, un Grupo de Trabajo para la instrumentación de las asignaciones de nivelación, que deberá elaborar y elevar a la aprobación del Consejo, dentro del año 1997, una propuesta de instrumentación jurídica, financiera y presupuestaria de las asignaciones de nivelación de los servicios públicos fundamentales, a las que se refiere el artículo 15 de la LOFCA.

Este Grupo de Trabajo estará integrado por representantes de todas las Comunidades Autónomas, así como de la Administración Central del Estado, pudiéndose delegar en un comité de estudio o Grupo de Trabajo más reducido la realización de tareas tales como la obtención y análisis de determinada información, trabajos preparatorios, exploración y evaluación previa de las diversas alternativas, y otros cometidos similares que permitan llevar a cabo una labor más fecunda en las sesiones que posteriormente celebre el pleno del Grupo de Trabajo.

El *acuerdo séptimo* es de gran importancia; en él se establecen los instrumentos de solidaridad que garantizan la evolución y distribución de los recursos del modelo.

El Consejo considera oportuno el establecimiento de determinadas garantías, dada la falta de referencias empíricas sobre las previsiones de comportamiento de los nuevos mecanismos, con el consiguiente riesgo de que se produzcan distorsiones financieras. Siendo por ello necesario la adopción de medidas en el momento inicial, que actúen preventivamente para eliminar los potenciales desequilibrios antes de que se produzcan.

Los riesgos se derivan fundamentalmente de tres circunstancias:

- La posibilidad de que la evolución de la financiación por los nuevos mecanismos de corresponsabilidad fiscal, la tarifa complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la participación en los ingresos territoriales del impuesto, resulte significativamente inferior a la evolución de los mecanismos hasta ahora vigentes, o presente una senda irregular que genere dificultades temporales pero no por ello despreciables.
- La adopción del modelo ha de estar necesariamente acompañada de un razonable grado de seguridad, para cada Comunidad Autónoma, en la conservación de su potencial financiero. En definitiva, el nuevo régimen del sistema no debe traducirse en pérdida o minoración de su capacidad global en la generación de recursos.
- Debe producirse en el primer bienio, la homologación competencial de todas las Comunidades Autónomas respecto a los servicios que financia el sistema, debido al traspaso a las del artículo 143 de las competencias y servicios en materia de educación no universitaria. Esta circunstancia exige la simultánea equiparación financiera, de modo que se elimine la división actual de las Comunidades Autónomas en dos bloques.

El Consejo acuerda por ello, que se establezca un Fondo de Garantía que se integra entre los mecanismos de solidaridad del sistema, con lo que al mismo tiempo que se avanza en la autonomía financiera, se garantiza la conservación del equilibrio financiero y la suficiencia para aquellas Comunidades Autónomas que, de otro modo, no podrían mantener su participación relativa en el conjunto de los recursos.

Este Fondo se dotará en los Presupuestos Generales del Estado a partir del ejercicio 1998 (23), y se aplicará para la cobertura de las siguientes garantías:

- a) La evolución financiera de los recursos proporcionados por los nuevos mecanismos de la corresponsabilidad fiscal: tarifa complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y participación en los ingresos territoriales del mismo. Para actuar sobre esta evolución, el Consejo plantea lo siguiente: en el conjunto del quinquenio, cada Comunidad Autónoma deberá obtener un crecimiento de los recursos proporcionados por la tarifa complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en su caso, la participación territorializada en dicho impuesto, igual, como mínimo, al incremento que, en el mismo período, haya experimentado el PIB estatal expresado en términos nominales.

En caso de que el referido incremento del PIB arroje un valor superior al experimentado por la recaudación del Estado por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el mismo período quinquenal, la garantía de crecimiento mínimo de la financiación de cada Comunidad Autónoma por los mecanismos del impuesto, será del 90 por 100 del citado incremento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estatal.

Si bien la cobertura de la garantía se refiere exclusivamente a los resultados globales alcanzados por cada Comunidad Autónoma en el conjunto del quinquenio, su aplicación se producirá anualmente.

- b) La suficiencia dinámica del sistema, traducida en la relación entre la evolución de los recursos proporcionados por el modelo a una Comunidad Autónoma y los recibidos por el conjunto de todas. Para eliminar desviaciones indeseables en esta relación la actuación, a este respecto, se realizará garantizando a cada Comunidad Autónoma que, en el período quinquenal 1997-2001, el incremento de sus recursos, computables a efectos de la garantía, no será inferior al 90 por 100 del incremento que experimenten los recursos computables del conjunto de las Comunidades Autónomas.

Por recursos computables se entiende la suma de los derivados de la participación en ingresos generales del Estado, el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la participación en los ingresos territoriales del mismo. A estos efectos, el rendimiento de la tarifa complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se computará considerando igual normativa, respecto a tipos y deducciones, que la establecida en la ley del impuesto para el caso de que no se ejercite por la Comunidad Autónoma la potestad normativa. En caso contrario, se determinará teóricamente el rendimiento que se obtendría por dicha tarifa aplicando la citada normativa recogida en la ley del impuesto.

La liquidación de la garantía se efectuará transcurrido el quinquenio.

(23) En los Presupuestos de 1997 se han dotado 10.000 millones.

- c) La aproximación financiera tras la incidencia de los traspasos de los servicios educativos en la distribución relativa de los recursos, referida a la relación entre la financiación existente y la evolución de la población. El Fondo garantizará una financiación mínima por habitante.

La garantía se define expresando que, en el quinto año del quinquenio, la financiación por habitante que disfrute una Comunidad Autónoma, por los mecanismos del sistema, no podrá ser inferior al 90 por 100 de la financiación media por habitante del conjunto de las Comunidades Autónomas. Para determinar el valor de los citados mecanismos se computará el rendimiento de los tributos cedidos y tasas con criterio normativo; los dos tramos de la participación en los ingresos del Estado por su valor real; y el rendimiento de la tarifa complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por su valor real para las Comunidades que en el quinto año del quinquenio estén aplicando igual normativa, respecto a tipos y deducciones, que la establecida en la ley del impuesto para el supuesto de que no se ejercite por la Comunidad Autónoma la potestad normativa. En caso contrario, se determinará teóricamente el rendimiento que se obtendría por dicha tarifa aplicando la citada normativa recogida en la ley del impuesto.

IV. LA REFORMA DE LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA: ASPECTOS FUNDAMENTALES Y CRÍTICA

La reforma se ha plasmado en un conjunto de normas aprobadas por el Parlamento:

- 1.º Ley Orgánica 3/1996, de Modificación de la LOFCA.
- 2.º Ley 14/1996, de Cesión de Tributos y Medidas Fiscales Complementarias.
- 3.º Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997.
- 4.º El Real Decreto-Ley 7/1997, por el que se aprueban los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado para el quinquenio 1997-2001 y se distribuye entre las Comunidades Autónomas el crédito consignado en la sección 32 de los Presupuestos Generales del Estado para 1997.

La reforma tiene como principio clave y fundamental la corresponsabilidad fiscal. Para llevarla a efecto se adoptan las siguientes medidas:

- 1.ª Se toma como mecanismo de actuación, dentro de los instrumentos incluidos en el sistema de financiación, la cesión de los tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. Ampliando el contenido de la cesión, estableciendo que la cesión puede ser parcial porque se ceda el rendimiento de alguno de los hechos imposables del tributo de que se trate, o bien, porque se ceda parte del rendimiento de los mencionados tributos.

2.^a La actuación se concreta mediante la adopción de dos medidas:

- Ampliación del ámbito de la cesión a una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, creando un tramo autonómico del 15 por 100 en el momento inicial, que se incrementará hasta el 30 por 100, cuando se traspasen los servicios de educación no universitaria a las Comunidades Autónomas del artículo 143.
- Atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas en relación a los tributos cedidos, incluyendo el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En definitiva, la gran novedad consiste en que el Estado reduce su tarifa y permite a las Comunidades Autónomas la creación por ley de su propia tarifa autonómica en el margen reducido por el Estado, con incremento o disminución del 20 por 100 del mismo, permitiendo la fijación de tramos, mínimo exento y algunas deducciones.

3.^a Se considera a las Participaciones en los ingresos del Estado (PIE), como mecanismo complementario del anterior.

4.^a Se intentan potenciar los mecanismos de solidaridad del sistema mediante dos medidas:

- Consignación en las leyes de presupuestos del Fondo de Nivelación de los servicios públicos fundamentales.
- Descongelación del Fondo de Compensación Interterritorial.

5.^a Se crean una serie de mecanismos de garantía, el denominado Fondo de Garantía, con el que se pretende evitar las posibles desnivelaciones del sistema, mediante el cumplimiento de tres objetivos:

- Asegurar una evolución mínima de los mecanismos basados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Establecer una garantía mínima de la tasa de crecimiento de los recursos que el sistema asigna a cada Comunidad Autónoma.
- Nivelar la financiación personal por cada Comunidad Autónoma.

6.^a Se establecen los mecanismos de participación de las Comunidades Autónomas en los órganos de la Agencia Tributaria.

7.^a Se establece, por último, la vigencia del sistema anterior, en el caso de que no se acepte por parte de las Comunidades Autónomas el nuevo. Se admite, sin embargo, la posibilidad de una incorporación posterior de las distintas Comunidades Autónomas que inicialmente no lo adoptaron.

Debemos señalar que aunque no se admita la cesión parcial del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, nada impide asumir las competencias normativas sobre los tributos cedidos.

Lógicamente todas estas medidas tienen **ventajas** pero también se anuncian **problemas** derivados de su implantación.

Respecto de las primeras, podemos destacar las siguientes:

- 1.^a Corresponsabilidad: siempre se ha criticado que realizar gastos es fácil, siendo la tarea difícil y de gran coste político la exigencia de ingresos para financiar los servicios públicos. Con este nuevo sistema de financiación se atribuyen competencias y por tanto responsabilidades a las Comunidades Autónomas en orden a la obtención de recursos.

Este sistema implica un mayor grado de conciencia cívica en relación con la prestación de servicios, la valoración del coste de los mismos, así como del nivel de exigencia que implica su prestación.

Esto supondrá un mayor interés por el control de la gestión en la prestación de los servicios públicos, redundando en una mayor austeridad y eficacia pública (24).

Estos efectos se derivan de que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de gran visibilidad, que permite percibir a los contribuyentes su esfuerzo fiscal y su contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

- 2.^a Autonomía financiera: se fortalece la autonomía financiera, dadas las posibilidades recaudadoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas autonómico, con la consiguiente reducción de la dependencia financiera de las transferencias del Estado.
- 3.^a Coste y crecimiento: el modelo no tiene coste en el año de partida, al sustituirse los recursos que las Comunidades Autónomas obtienen por participación en los ingresos del Estado por los que genera el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte atribuible a las Comunidades Autónomas. Recursos que pueden aumentar, sobre todo en aquellas Comunidades Autónomas con un menor nivel de renta, dado el mayor potencial de crecimiento de la misma.

Pero también el modelo plantea problemas:

- 1.º Competencia normativa: podemos encontrarnos un primer problema de orden formal. La capacidad normativa, aunque limitada, producirá un incremento y disparidad de, entre otras cosas, los modelos de declaraciones para el caso de los tributos cedidos, teniendo

(24) Si las Comunidades Autónomas quieren reducir impuestos se verán forzadas a una política de austeridad, con lo cual se conseguirá una reducción del déficit público.

mayor incidencia en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que aunque la Ley de Cesión establece que los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas serán únicos, sin embargo, también dispone que en ellos deben figurar debidamente separados los aspectos autonómicos, pudiendo existir en un futuro hasta 21 modelos distintos de declaración si se incluyen la ciudades de Ceuta y Melilla.

También la competencia normativa puede dar lugar a disparidades de índole fiscal en relación con la tarifa, mínimo exento y deducciones, que provoquen una complejidad importante en el ámbito normativo, además de generar otros efectos en relación con la residencia de los contribuyentes, los conocidos fenómenos de deslocalización. Bien es cierto, que para evitar estos problemas se han establecido límites en cuanto a la variación de la tarifa en más menos el 20 por 100, así como que se ha tenido especial celo en el tratamiento del fenómeno de la residencia.

- 2.º Efectos financieros: la crítica más importante que se ha realizado al sistema, se fundamenta en los posibles efectos financieros que generará la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las distintas Comunidades Autónomas.

Como sabemos, en el año base, el importe de las participaciones en los tributos del Estado (PIE) que percibe cada Comunidad y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas autonómico, en números relativos, deben sumar 100 para todas las Comunidades Autónomas. Por tanto, a mayor recaudación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas menor PIE, y viceversa.

Si unos y otros ingresos no crecen al mismo ritmo surgirán en efecto diferencias en la financiación de las Comunidades Autónomas. Como sabemos las PIE cercaren conforme al índice «ITAE», mientras que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas autonómico evolucionará conforme a su propio comportamiento. Con los datos existentes se observa que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas crecerá más que las PIE. Percibiendo, por tanto, mayor o menor cantidad de ingresos por este concepto las Comunidades Autónomas en función de su riqueza, que condiciona directamente los ingresos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin embargo, el problema no se plantea en el momento inicial, dado que los recursos en su cuantía no varían, sino que proviene del índice de crecimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cada una de las Comunidades Autónomas. Obtendrán ventaja en su financiación aquellas cuyo índice evolucione de manera creciente en el tiempo, mientras que se perjudicarán aquellas donde la recaudación disminuya. No tiene, por tanto, que existir, en el futuro, una ventaja para las Comunidades más ricas (25).

(25) Curiosamente el índice de crecimiento de la recaudación por IRPF en las diversas CC.AA., en función de los datos del período 1987-1995, es inferior a la media en zonas como Madrid, y superior en Extremadura, Galicia, Castilla-La Mancha y Andalucía.

Además es necesario no olvidar el juego de los restantes mecanismos financieros establecidos en la Constitución, siendo demasiado simplista hacer recaer el peso de la financiación en sólo una fuente de los recursos.

Por tanto, es cierto que podrán existir diferencias, que serían inadmisibles si alcanzan determinado nivel y rompen la igualdad territorial que afirma nuestra Constitución. Para llevar acabo su control se creó por parte del Consejo el denominado Fondo de Garantía, cuya entrada en funcionamiento debe producirse para el cumplimiento de estos tres objetivos:

- 1.º La recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas autonómico no podrá evolucionar por debajo del PIB nominal o ser inferior para cada Comunidad al 90 por 100 de la evolución del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estatal.
- 2.º El crecimiento de todos los recursos de la Comunidad Autónoma (PIE, tributos cedidos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas autonómico) no podrá ser inferior al 90 por 100 del crecimiento conjunto de las Comunidades Autónomas.
- 3.º La financiación *per cápita* de cada comunidad no podrá ser inferior al 90 por 100 de la media de las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, estas garantías han sido objeto de crítica desde el punto de vista de la solidaridad, dada la exigencia que de estas variables se hace al 90 por 100 (26).

Como vemos el modelo, desde el punto de vista financiero, plantea incógnitas que sólo el transcurso del tiempo irá desvelando.

Pero, sin embargo, es cierto que en la actualidad hay un aspecto que puede ser criticado, y que afecta al principio básico de la reforma: la corresponsabilidad.

Se plantea en el punto primero del acuerdo del Consejo que el incremento de los recursos para las Comunidades Autónomas es factible a través de las siguientes vías:

- Mejora de la gestión tributaria autonómica.
- Lucha contra el fraude fiscal.
- Ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus facultades normativas en materia tributaria, en especial, las relativas a la tarifa complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a los tributos cedidos.

(26) PEDRAJA CHAPARRO, F. «Noticias del año 1996». *El Periódico Extremadura*. Pág. 68.

Sin embargo, pocas serán las mejoras en la gestión tributaria, y estéril será la lucha contra el fraude fiscal, por parte de las Comunidades Autónomas si justamente en el tributo que marca la diferencia con el sistema anterior, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no tienen atribuidas competencias en materia de gestión, recaudación, inspección y revisión, ya que las mismas se atribuyen de manera expresa al Estado (27).

Digo esto, porque la atribución de competencias en general en cualquier ámbito, no sólo el tributario, no sirve de nada si no van acompañadas de medidas que permitan exigir su cumplimiento, así como de mecanismos para controlar sus resultados y efectos. Y esto es precisamente lo que ocurre en el nuevo modelo, en el que, por un lado, se atribuye la competencia normativa en materia de tarifas, deducciones, etc., y por otro, un ente distinto del anterior, el Estado, es el encargado de exigir el cumplimiento de esas competencias mediante la gestión, recaudación, inspección y revisión de las actuaciones de los contribuyentes sujetos a la normativa establecida por la Comunidad Autónoma.

Existe en definitiva una disfunción, a mi juicio grave, en el planteamiento de la corresponsabilidad fiscal del modelo.

La participación de las Comunidades Autónomas en la gestión de la Agencia Tributaria a través de la Comisión Mixta de Coordinación, a nivel nacional, y de los Consejos Territoriales, en la esfera de decisión que corresponda a los órganos territoriales de la Agencia Tributaria, no es suficiente en orden a llevar a la práctica el principio de corresponsabilidad, dadas las funciones asignadas a dichos órganos.

En otro tipo de competencias transferidas a las Comunidades Autónomas (sanidad animal, alimentación, cultura), el ciudadano sí percibe que su relación se efectúa con la Administración autonómica, ya que al establecimiento de las normas que regulan estas materias, se unen las competencias necesarias para llevarlas a cabo, mediante la posibilidad de su inspección, establecimiento de sanciones, etc., en definitiva el ciudadano responde ante su Administración autónoma. Sin embargo, esto no ocurrirá en el ámbito del tributo que nos afecta, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que toda la relación tributaria de carácter formal (gestión, inspección...) se mantendrá con el Estado, como venía ocurriendo hasta hoy.

Esto, en mi opinión, no ayudará a esa toma de conciencia por el ciudadano para relacionar quien le presta los servicios con quien le exige el impuesto. Con lo cual las Comunidades Autónomas podrán seguir actuando, en alguna medida, como lo venían haciendo, dado que esa exigencia de corresponsabilidad fiscal, que se exige a las Comunidades Autónomas, no se percibirá claramente por los contribuyentes.

(27) Acuerdo tercero, punto 1.º c). «Así, se mantendrá el actual régimen de delegación de competencias en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos, excepto en el ámbito del IRPF, cuyas funciones permanecerán en la esfera competencial del Estado».

En el mismo sentido se expresa el apartado 2.º del artículo 19 de la LOFCA, tras su modificación por la Ley Orgánica 3/1996.

La solución a este problema viene apuntada en el LIBRO BLANCO, el cual respecto a la gestión tributaria, se pronunció proponiendo la creación de una Administración Tributaria Integrada (ATI) de la Hacienda estatal y las de las Comunidades Autónomas, que tendría a su cargo la gestión y recaudación de los tributos, que en su mayoría pasarían a ser tributos compartidos entre ambas Administraciones Públicas.

Sin embargo, el Consejo se pronunció al respecto señalando la dificultad de la medida y la imposibilidad de llevarla a cabo por exigencias de plazos (28).

Vemos, por tanto, que el puntal básico de la reforma, la corresponsabilidad fiscal, nace desvirtuado e incompleto.

(28) Acuerdo del Consejo. «Como la creación de la ATI no se justificaría sin que los tributos actualmente repartidos entre los dos niveles de Administración pasaran a ser compartidos, y esta última medida comporta, sin duda, importantes dificultades que exigen un análisis minucioso y al mismo tiempo extenso, con las consiguientes exigencias de plazo que en este momento no parecen disponibles, hay que admitir que para el próximo quinquenio no es posible acometer medidas tan complejas, cuya adopción podrá producirse a medio plazo mediante la implantación de un modelo de gestión tributaria integrada, precedido de un período de aproximación de los distintos ámbitos de gestión».