

PAPELES A DISCUSIÓN
1/2018

**Análisis del cupo vasco y de la aportación navarra
acordados en 2017**

J. Agustín Manzano Mozo
(Junta de Castilla y León)

Análisis del cupo vasco y de la aportación navarra acordados en 2017

J. Agustín Manzano Mozo
Director general de Tributos y Financiación Autonómica
Junta de Castilla y León

April 18, 2018

Abstract

La publicación en el Boletín Oficial del Estado de la Ley 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021 y la noticia de que la Comisión Coordinadora del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra ha alcanzado un Acuerdo para la revisión de la aportación de la Comunidad de Navarra al Estado han llevado al primer plano de la actualidad la cuestión de los regímenes económicos forales. En este documento se revisa de forma crítica la información disponible sobre el cupo y la aportación y se presentan unos cálculos de sus principales elementos alternativos a las cifras oficiales. Además, se analizan las implicaciones de los resultados sobre el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común.

En la actualidad, son variadas y solventes las evidencias factuales de la situación privilegiada de las comunidades forales (CC FF) respecto de las comunidades autónomas de régimen común (CC AA). La más relevante es el Sistema de Cuentas Públicas Territorializadas que se publica con carácter anual por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (MINHAFP). El Informe sobre la dimensión territorial de la actuación de las Administraciones Públicas, ejercicio 2014,[7] muestra una financiación observada a competencias homogéneas de 4.248 euros en el País Vasco y 3.055 euros en Navarra frente a 2.082 euros de media en las CC AA.¹

Por otro lado, existe una amplia literatura dedicada a analizar los aspectos financieros del concierto y convenio, esto es, los diferentes elementos que determinan las cantidades a pagar o a recibir por las CC FF de la hacienda del Estado. El trabajo más completo y que integra la literatura disponible en el momento de su elaboración es Fuente, 2011[2]. Este trabajo se realizó a partir de los datos relativos a la reforma del concierto vasco que se operó el año 2007. Con ocasión de la posterior reforma de 2017, el mismo autor ha publicado otro trabajo en el cual se centra en comparar los datos del cupo vasco del año 2007 con los datos del cupo del año 2017[3].

¹MINHAFP, 17b, cuadro 13, página 23

El objetivo de este documento es ampliar la información disponible sobre los cálculos del cupo vasco a través de dos vías. Por un lado, mediante el análisis en paralelo de los elementos del cupo vasco con los datos de la aportación navarra y, por otro, actualizando los datos utilizados en los cálculos a las últimas estadísticas publicadas. No se limita a presentar los datos, también ofrece posibles explicaciones de los resultados obtenidos.

Para cumplir con su finalidad, el documento se divide en una introducción, ocho apartados centrales y uno final sobre las conclusiones. En la introducción se repasa de forma muy esquemática el funcionamiento de los regímenes forales y se incluyen los principales resultados. En cada uno de los primeros seis apartados centrales se analiza un aspecto concreto del funcionamiento del régimen foral, para lo cual se detallan los cálculos realizados y se comentan los resultados. El octavo apartado está dedicado al principio de riesgo unilateral, el noveno al principio de neutralidad financiera y en el apartado de conclusiones se analiza el impacto que tiene el funcionamiento de los regímenes forales sobre el sistema de financiación de las CC AA.

1 Introducción

La explicación más común de los regímenes financieros del Concierto con el País Vasco y del Convenio con Navarra consiste en señalar los siguientes elementos:

1. Las haciendas forales vascas, las tres Diputaciones de los territorios históricos, y la hacienda foral navarra son competentes para gestionar y recaudar los denominados tributos convenios y concertados, que en el resto del territorio gestiona la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En este concepto se incluyen las principales figuras tributarias; impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Sociedades, Valor Añadido (IVA) e Impuestos Especiales de Fabricación (IEEE).
2. Para compensar al Estado por los gastos que ésta realiza en los territorios forales, la hacienda vasca, entendida como agregación de las haciendas de los tres territorios históricos (las tres provincias vascas), y la hacienda navarra aportan a los presupuestos generales del Estado una cantidad anual.
3. Esta cantidad anual se determina atendiendo a dos variables. La primera son las denominadas *cargas no asumidas*, que se definen como el gasto en los presupuestos generales del Estado en aquellas competencias ejercidas por el Estado que no son ejercidas por las administraciones públicas vasca y navarra. La segunda es el *índice de imputación* que es el porcentaje, pactado entre la Administración General del Estado (AGE) y las haciendas vasca y navarra, que expresa el peso relativo de cada comunidad foral en el total de España: 6,24% en el caso del País Vasco y 1,6% en el caso de Navarra.
4. La cantidad pagada por el País Vasco, denominada cupo, se calcula multiplicando las cargas no asumidas por las administraciones vascas por el índice de imputación del País Vasco. De forma similar, la cantidad pagada por Navarra, denominada aportación, se calcula multiplicando las cargas

no asumidas por las administraciones navarras por el índice de imputación de Navarra.

A esta explicación se le suele añadir que, en la medida en que la financiación de que disponen las haciendas forales depende exclusivamente de sus decisiones en términos de regulación normativa de sus impuestos y de su capacidad de gestión, estas haciendas forales soportan un *riesgo unilateral* que no sufren las comunidades autónomas de régimen común. Este riesgo unilateral consiste en que las eventuales crisis de recaudación provocadas por crisis económicas u otras circunstancias se soportan de forma exclusiva por las haciendas forales, sin que la hacienda estatal acuda en su ayuda [9].

Sin embargo, la realidad del funcionamiento de los regímenes financieros forales es mucho más compleja que la contenida en las explicaciones anteriores, puesto que los flujos financieros reales entre las haciendas estatal y forales incorporan más elementos que el simple cálculo del cupo o de la aportación que resulta de aplicar un porcentaje al total de gastos del Estado. En este documento se analizan estos elementos.

En el siguiente cuadro se recogen los datos básicos del cálculo del cupo vasco del año base 2017. Se trata de los únicos datos públicos sobre el cupo y se encuentran en el Anexo I del Anejo de la Ley 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021 (Ley 11/2017).

Cuadro 1
CUPO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO PARA 2017
(Miles de euros)

	Importe	Elevación al índice	% s/ Ppto 17
Presupuesto de gastos del Estado	276.152.254,24		100,0%
Cargas asumidas por la C. A.	89.966.505,13		32,6%
Total cargas no asumidas	186.185.749,11		67,4%
Imputación del índice (6,24%)	11.617.990,74	186.185.749,11	67,4%
Compens tributos no concertados	-539.702,10	8.649.072,12	3,1%
Compens ingresos no tributarios	-595.209,88	9.538.619,87	3,5%
Compensación por déficit	-8.781.465,54	140.728.614,42	51,0%
Compensación por II direc concert	-397.077,72	6.363.425,00	2,3%
Cupo líquido	1.304.535,50	20.906.017,70	7,6%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Anexo I de la Ley 11/2017, de 28 de diciembre

En el Anexo I del Anejo de la Ley 11/2017 aparecen los datos de las compensaciones en términos de descuento definitivo del cupo, esto es, una vez multiplicada la base de la compensación por el índice de imputación. Con la finalidad de comparar en términos homogéneos el efecto de estas compensaciones, en la segunda columna del cuadro 1 se ha dividido el dato recogido en el Anexo I por el índice de imputación, de forma que aparece en esta columna el importe sobre el cual se ha calculado la compensación en términos de magnitudes presupuestarias.

De forma similar al cuadro 1, en el cuadro 2 se recogen los datos básicos del

cálculo de la aportación de Navarra en el año base 2015, a partir de la información recogida en el Acta 1/2017 de la Comisión Coordinadora del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Acta 1/2017)[5].

Cuadro 2
APORTACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE NAVARRA PARA 2015
(Miles de euros)

	Importe	Elevación al índice	% s/ Ppto 15
Presupuesto de gastos del Estado	282.917.608,62		100,0%
Cargas asumidas por la C. A.	70.658.715,50		25,6%
Total cargas no asumidas	212.258.893,12		76,9%
Imputación del índice (1,6%)	3.396.142,29	212.258.893,12	76,9%
Compens tributos no convenidos	-59.135,40	3.695.962,50	1,3%
Compens ingresos no tributarios	-402.658,75	25.166.171,88	9,1%
Compensación por déficit	-2.264.023,07	141.501.441,88	51,2%
Compensación por II direc conven	-160.254,68	10.015.917,50	3,6%
Aportación líquida	510.070,39	31.879.399,37	11,5%

Fuente:

Elaboración propia a partir del Anexo I del Acta de la Comisión del Convenio económico

En estos cuadros se observa que el cupo y aportación líquidos (1.304,53 millones de euros de cupo y 510,07 millones de euros de aportación) alcanzan a aportar recursos por el equivalente al 7,6% (cupos) y al 11,5% (aportación) del presupuesto de gastos del Estado (PGE).

Estos reducidos porcentajes finales de aportación real a las cargas del Estado se explican por los siguientes descuentos:

- El efecto de las cargas asumidas por la respectiva comunidad, que supone dejar de aportar por el 32,6% (cupos) y el 25,6% (aportación) del PGE.
- La compensación por tributos no concertados, que supone dejar de aportar por el 3,1% (cupos) y el 1,3% (aportación) del PGE.
- La compensación por ingresos no tributarios, que supone dejar de aportar por el 3,5% (cupos) y el 9,1% (aportación) del PGE.
- La compensación por déficit, que supone dejar de aportar por el 51% (cupos) y el 51,2% (aportación) del PGE.
- La compensación por impuestos directos concertados o convenidos, que supone dejar de aportar por el 2,3% (cupos) y el 3,6% (aportación) del PGE.

Un análisis básico de los datos recogidos en los cuadros anteriores muestra una incongruencia entre el cupo y la aportación. Salvo el caso de la compensación por déficit, las diferencias en términos relativos entre los porcentajes asociados al cupo son muy elevadas respecto de los porcentajes asociados a la compensación navarra. No parece lógico que unas compensaciones basadas en los mismos principios económicos y calculados conforme criterios técnicos produzcan resultados tan dispares entre el cupo y la aportación. En los siguientes apartados se profundiza en este tema.

2 El importe de las cargas asumidas

Como se observa en la primera línea de los cuadros 1 y 2, la magnitud de partida para calcular el cupo y la aportación son los gastos presupuestarios totales del Estado en el año de referencia. Las cifras que recogen los cuadros 1 y 2 se corresponden con los importes de gastos de los presupuestos iniciales, capítulos 1 al 9, del presupuesto del subsector Estado.

Ni la normativa aplicable², ni las explicaciones sobre el cálculo del cupo recogidas en el informe anual de la hacienda vasca del año 2015 (IHV)[8], último disponible, dedican el mínimo espacio a justificar por qué se toma el presupuesto de la AGE y no los presupuestos consolidados del Estado. La diferencia entre una magnitud y otra es de:

- 160.215,71 millones de euros en 2017, que resulta de la diferencia entre la cifra con la que se calcula el cupo del año 2017 y los 443.133,33 millones de euros de presupuesto consolidado de gastos.
- 157.157,13 millones de euros en 2015, que resulta de la diferencia entre la cifra con la que se calcula la aportación del año 2015 y los 440.074,74 millones de euros de presupuesto consolidado de gastos.

Una posible explicación de esta elección es que la mayor parte de los ingresos de las entidades distintas de la AGE que financian las diferencias de gasto señaladas proceden de ingresos que tendrían que ser compensados por ser bien ingresos de tributos no concertados bien ingresos no tributarios.

Sin embargo, el grado de detalle de los importes de las compensaciones que aparecen en los Anexos de la Ley 11/2017 y del Acta 1/2017 (a decenas de euros) parece mostrar que estos cálculos se realizan con una gran precisión. Por lo tanto, debido a la abultada diferencia entre el presupuesto de la AGE y los presupuestos consolidados parecería razonable que se justificara de forma precisa la decisión de utilizar el primero.

La primera operación que se practica para calcular el cupo y la aportación es descontar de los gastos totales del Estado aquellos gastos que se corresponden con cargas asumidas por las comunidades forales. La única información disponible sobre este descuento es su importe total y, a la vista de los datos recogidos en los cuadros 1 y 2, resultan significativos dos aspectos:

- El elevado volumen de los descuentos (el 32,6% del total del gasto en el caso del cupo de 2017 y el 25,6% en el caso de la aportación de 2015). Estos porcentajes equivalen a que la tercera parte (País Vasco) y un cuarto (Navarra) de la actividad de la AGE en los años de referencia se desarrolla por las comunidades autónomas forales en su territorio.
- La diferencia entre los porcentajes del cupo y de la aportación (un 7% del total de gasto de la AGE), cuando el marco competencial de ambas comunidades es muy similar.

²Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley del Concierto) y Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley del Convenio)

Para analizar los datos se han elaborado los cuadros 3 y 4.

En el cuadro 3 se recoge el desarrollo por secciones (clasificación orgánica) del presupuesto de la AGE.

Cuadro 3
PRESUPUESTOS DE GASTOS DEL ESTADO

(Miles de euros)

Secciones presupuestarias	Año 2015	Año 2017
01. Casa de S M	7.775,04	7.818,89
02. Cortes Generales	202.148,84	207.435,26
03. Tribunal de Cuentas	60.989,23	62.199,27
04. Tribunal Constitucional	23.084,44	23.590,92
05. Consejo de Estado	9.941,69	10.857,35
06. Deuda Pública	127.488.048,25	120.074.806,38
07. Clases Pasivas	13.184.885,86	13.994.231,77
08. Consejo General Poder Judicial	54.883,56	56.274,67
12. M de Asuntos Exteriores	1.293.691,14	1.369.842,85
13. Ministerio de Justicia	1.475.560,00	1.700.007,30
14. Ministerio de Defensa	5.767.727,71	7.638.547,94
15. M de Hacienda y Función Pública	23.405.216,60	19.644.965,17
16. M del Interior	7.421.664,43	7.214.204,17
17. M de Fomento	6.024.070,00	5.452.600,07
18. M de Educación, Cultura y Deporte	2.861.864,36	3.181.491,63
19. M de Empleo	22.421.604,72	24.209.561,03
20. M de Industria	8.128.983,73	5.264.748,62
23. M Agricultura	1.974.590,64	1.789.037,07
25. M de Presidencia	442.136,15	764.551,24
26. M de Sanidad	1.924.541,53	2.184.595,98
27. M de Economía	6.091.548,95	7.672.967,85
31. Gastos diversos ministerios	2.640.281,96	2.799.867,68
32. Otras relaciones fin EE TT	994.100,19	931.318,46
33. FF compensac Interterritorial	582.430,00	582.430,00
35. Fondo de contingencia	2.581.200,00	2.366.740,00
34. Relac financ UE	12.921.960,00	13.249.704,00
36. Financiación EE TT	32.932.679,60	33.697.858,67
Total	282.917.608,62	276.152.254,24

Fuente:

Elaboración propia a partir de los estados financieros de los presupuestos generales del Estado para 2015 y 2017

En el cuadro 4 se recoge una estimación de las partidas del presupuesto que conforman las cargas asumidas por las comunidades forales a partir de la clasificación orgánica a nivel de subsección presupuestaria.

Para elaborar el cuadro 4 se ha tenido en cuenta lo siguiente:

- Las comunidades forales tienen transferida la competencia de provisión de medios materiales y personales de la Administración de Justicia. Por esta razón, se ha computado el gasto de la subsección 13.02. Secretaría General de Justicia.
- Las comunidades forales financian en su territorio actuaciones de inversión y mantenimiento de carreteras que son ejercidas en el resto del territorio

Cuadro 4
PRESUPUESTOS DE GASTOS DEL ESTADO

	<i>(Miles de euros)</i>	
	Año 2015	Año 2017
13.02 Secretaría General de Justicia	1.162.825,64	1.349.989,72
15.22 S G Coordinación Autonómica y Local	21.000.000,00	17.508.445,01
16.03 D G Policía	2.992.513,05	2.965.565,85
16.04 D G Guardia Civil	2.620.170,40	2.705.036,99
17.38 D G Carreteras	1.921.643,84	2.012.774,76
32.01 Relaciones Financieras con EE TT	756.213,08	931.318,46
36 Financiación EE TT	32.932.679,60	33.697.858,67
Total	63.386.045,61	61.170.989,46
Cargas asumidas según Anexos	70.658.715,50	89.966.505,13
Diferencia	7.272.669,89	28.795.515,67
Efecto sobre el cupo y aportación	116.362,72	1.796.840,18

Fuente:

Elaboración propia a partir de los estados financieros de los presupuestos generales del Estado para 2015 y 2017

nacional por el Ministerio de Fomento. Por esta razón, se ha computado el gasto de la subsección 17.38 Dirección General de Carreteras.

- Las comunidades forales ejercen funciones de policía que en el resto del territorio nacional se ejercen por el Ministerio del Interior. Por esta razón, se ha computado el gasto de las subsecciones 16.03 Dirección General de la Policía y 16.04 Dirección General de la Guardia Civil.
- Las comunidades forales no participan en la financiación de las comunidades autónomas de régimen común y de las entidades locales. Por esta razón, se ha computado el gasto de las subsecciones relacionadas con esta financiación: 15.22, 31.01 y 36.

Por otro lado, no se han computado como cargas asumidas gastos en educación, sanidad y dependencia incluidos en los presupuestos de la AGE. La razón para ello es la información recogida en el IHV. En este documento se explica lo siguiente:³

...las disposiciones de carácter financiero para la configuración del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, el desarrollo de la Ley Orgánica de Educación y las acordadas en la Conferencia de Presidentes celebrada el 10 de septiembre de 2005 para la financiación de la sanidad...son objeto de un tratamiento específico, en base a los calendarios previstos para su implantación y a su reflejo expreso en los Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio. En cumplimiento de los acuerdos adoptados por la Comisión Mixta del Concierto Económico, la financiación que anualmente corresponda a la CAPV por estos conceptos se instrumenta como minoración en el Cupo.

De este texto se deduce que los gastos que se citan y que ejecutan los ministerios de Educación y Sanidad (que incluye el gasto en servicios sociales) no se computan como cargas asumidas. El resto de los gastos de estos ministerios se corresponde con funciones que afectan a todo el territorio español, por lo que no se deben considerar cargas asumidas. Por todo ello, no cabe computar como

³Informe integrado de la Hacienda Vasca, 2015, páginas 110 y 111

carga asumida ningún gasto de estos ministerios.

Respecto de los datos recogidos en el cuadro 4, se puede considerar que la forma en que se estiman las cargas asumidas beneficia a las haciendas forales, ya que computa un importe superior al real, si bien en un importe que no puede concretarse debido a la falta de información sobre los criterios utilizados en el cálculo del cupo. Los motivos de ello son los siguientes:

- Aunque puede considerarse que el gasto de las subsecciones 13.02, 17.38, 16.03 y 16.04 está formado en su mayor parte por funciones asumidas por las comunidades forales, también recoge funciones y actividades que afectan a todo el territorio nacional que no deberían computarse como cargas asumidas.
- En cuanto a la financiación de los entes territoriales, las liquidaciones de la participación en los ingresos del Estado (financiación por variables) de las entidades locales muestran que los municipios del País Vasco y Navarra en régimen de financiación a través de variables participan en igualdad de condiciones con los municipios de territorio común. Como consecuencia, sería lógico que las cargas asumidas no incorporaran los gastos ligados a la financiación de las entidades locales.

Los datos del cuadro 4 muestran que las cargas asumidas que se utilizan para determinar el cupo y aportación del año base estarían calculadas al alza con un efecto financiero equivalente a:

- Una reducción de 116 millones de euros en la aportación navarra.
- Una reducción de 1.797 millones de euros en el cupo vasco.

3 Las compensaciones por la parte imputable de los tributos no concertados

Tras el cálculo del cupo y aportación íntegros, cuarta fila de los cuadros 1 y 2, la primera compensación que se deduce se refiere a los tributos no concertados. La lógica de esta compensación se encuentra en que las comunidades forales no deben aportar para gastos de la AGE que se financian con recursos tributarios de los que dispone el Estado pero no las haciendas forales.

Para analizar el importe de estas compensaciones, se ha elaborado el cuadro 5. En él se recogen los ingresos por tributos directos e indirectos y por tasas presupuestados en los años 2015 y 2017, así como las disposiciones de las leyes del Concierto y del Convenio en las cuales se determina, para cada uno de ellos, su carácter de tributo concertado y convenido.

En el cuadro 6 se ha calculado el efecto sobre el cálculo del cupo y de la aportación de la diferencia de aplicar el importe de los ingresos por tributos no concertados ni convenidos recogido en el cuadro 5 y las compensaciones realmente aplicadas.

Cuadro 5
INGRESOS DEL ESTADO POR IMPUESTOS Y TASAS

(Miles de euros)

Ingresos tributarios del Estado	Ley 28/90	Ley 4/02	Pptos generales del Estado		Base del ajuste en	
	Convenio	Concierto	2015	2017	Aportación '15	Cupo '17
I s/ Renta de las Personas Físicas	art. 9	art. 6	40.215.000,00	38.264.000,00	0,00	0,00
I s/ Sociedades	art. 18	art. 14	23.577.000,00	24.399.000,00	0,00	0,00
I s/ la Renta de no Residentes	art. 28	art. 21	1.530.000,00	2.213.000,00	0,00	0,00
I s/ Sucesiones y Donaciones	art. 31	art. 25	133.000,00	165.000,00	0,00	0,00
I s/ Patrimonio	art. 17	art. 24	31.000,00	41.000,00	0,00	0,00
Cuotas de Derechos Pasivos			954.032,75	909.061,53	954.032,75	909.061,53
I s/ el valor de la producción de la energía eléctrica	art. 31 bis	art. 23 quáter	1.721.000,00	1.497.000,00	0,00	0,00
I s/ prod comb nuclear gastado y resid radiactivos	art. 31 ter	art. 23 quinquies	227.000,00	275.000,00	0,00	0,00
I s/ almac comb nucl y resid rad en instalac centralizadas	art. 31 ter	art. 23 quinquies	10.000,00		0,00	0,00
I s/ depósitos en entidades de crédito	art. 31 quáter	art. 23 ter			0,00	0,00
I s/ valor de la Extracción de Gas, Petróleo y condensados		art. 23 sexties			0,00	0,00
I VA s/ importaciones	art. 32	art. 26	10.206.000,00	14.952.500,00	0,00	0,00
I VA s/ operaciones interiores	art. 32	art. 26	22.323.000,00	18.099.500,00	0,00	0,00
I s/ el alcohol y bebidas derivadas	art. 35	art. 33	331.000,00	373.000,00	0,00	0,00
I s/ cerveza	art. 35	art. 33	122.000,00	127.000,00	0,00	0,00
I s/ productos intermedios	art. 35	art. 33	7.000,00	10.000,00	0,00	0,00
I s/ labores del tabaco	art. 35	art. 33	2.945.000,00	2.726.500,00	0,00	0,00
I s/ hidrocarburos	art. 35	art. 33	4.404.000,00	4.234.500,00	0,00	0,00
I s/ electricidad	art. 35	art. 33	43.000,00	73.000,00	0,00	0,00
I s/ carbón	art. 35	art. 33	240.000,00	267.000,00	0,00	0,00
I s/ tráfico exterior			1.400.000,00	1.986.500,00	1.400.000,00	1.986.500,00
I s/ cotización, produc y almac de azúcar e isoglucosa			9.000,00	7.000,00	9.000,00	7.000,00
I s/ las Primas de Seguros	art. 37	art. 32	1.370.000,00	1.493.500,00	0,00	0,00
I s/ transmisiones patrimoniales intervivos	art. 38	art. 30	4.000,00	7.000,00	0,00	0,00
I s/ actividades del juego	art. 39	art. 36	70.000,00	75.000,00	0,00	0,00
I s/ los Gases Fluorados de Efecto Invernadero	art. 36	art. 34	120.000,00	100.000,00	0,00	0,00
Otros impuestos indirectos		art. 35	562.000,00		562.000,00	0,00
Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional	art. 41	art. 38	359.000,00	134.000,00	0,00	0,00
Tasas de expedición de D.N.I. y Pasaportes			114.520,00	107.000,00	114.520,00	107.000,00
Tasa por dirección e inspección de obras	art. 41	art. 38	96.000,00	33.000,00	0,00	0,00
Otras tasas en serv transf (30901/ 02/ 08/ 11)	art. 41	art. 38	116.000,00	73.000,00	0,00	0,00
Otras tasas			213.900,00	551.000,00	213.900,00	551.000,00
			113.453.452,75	113.193.061,53	3.253.452,75	3.560.561,53

Fuente:

Elaboración propia a partir de los estados financieros de los presupuestos generales del Estado para 2015 y 2017

Cuadro 6
COMPENSACIÓN POR TRIBUTOS NO CONCERTADOS O CONVENIDOS

(Miles de euros)

	Año 2015	Año 2017
Ingresos del Estado por trib. no concertados o convenidos	3.253.452,75	3.560.561,53
Base de la compensación en aportación '15 y cupo '17	3.695.962,50	8.649.072,12
Diferencia	442.509,75	5.088.510,59
Efecto sobre el cupo y aportación	7.080,16	317.523,06

Fuente:

Elaboración propia

De los datos anteriores se pueden obtener dos conclusiones. En primer lugar, no parece existir explicación para la gran diferencia que se produce entre el cupo y la aportación en lo relativo a los ingresos no tributarios. El cupo computa más del doble de este tipo de ingresos que la aportación. En segundo lugar, la cifra computada en la aportación parece que se acerca a los datos del cuadro 5, por lo que el exceso en la compensación aplicada sobre la aportación de Navarra, calculado en el cuadro 6, es de poco más de 7 millones de euros. Sin embargo, el exceso sobre el cupo se eleva a 317 millones de euros.

4 Las compensaciones por la parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria

La segunda operación por la que se corrige el cupo y aportación iniciales consiste en descontar las compensaciones por la parte del gasto de la AGE que se financia con ingresos no tributarios. La explicación de esta compensación sería que las haciendas forales no deben aportar a la AGE por aquellos gastos que están financiados con recursos distintos de los tributos.

En cuanto esta explicación, debe ser objeto de un análisis crítico. Si el objetivo del cupo y de la aportación es que las comunidades forales aporten a los gastos del Estado en términos equitativos con el resto de los ciudadanos del Estado, no parece lógico que se descuenten de la aportación ingresos de los que las haciendas forales sí disponen para financiar sus propios gastos. Solamente sería lógico descontar ingresos que las haciendas forales no tengan capacidad jurídica para recibir. Como se verá a continuación, los datos parecen mostrar que esta lógica se aplica al cálculo de las compensaciones, si bien de forma muy imperfecta.

Al igual que sucede en el caso de la compensación por ingresos tributarios, un primer análisis de los datos recogidos en los cuadros 1 y 2 muestra la gran diferencia en esta partida entre el cupo y la aportación. La base de la compensación en el caso de la aportación navarra del año 2015 es de 25.166,17 millones de euros, un 9,1% de los PGE, mientras que la base de la compensación en el caso del cupo vasco del año 2017 es 9.538,62 millones de euros, un 3,5% de los PGE. Debido a que el objetivo expresado en las leyes reguladoras del Concierto y del Convenio respecto de este ajuste es el mismo, no hay justificación para esta diferencia.

Para analizar estas compensaciones se han elaborado los cuadros 7 y 8. En el cuadro 7 se recogen los ingresos no tributarios del Estado en los presupuestos de los años 2015 y 2017.

Se puede observar que una parte de los ingresos no tributarios del Estado no se computan en el cálculo de la compensación por ingresos no tributarios, pero que existe una gran diferencia entre los ingresos no computados en el caso de la compensación aplicada a la aportación de Navarra (2.796,54 millones de euros, que suponen el 10% del total de los ingresos no tributarios) respecto

Cuadro 7
INGRESOS NO TRIBUTARIOS DEL ESTADO

(Miles de euros)

Ingresos no tributarios del Estado	Pptos generales del Estado	
	2015	2017
Cap. 3 excepto 31 Precios públicos y otros ingresos	2.796.489,45	7.269.598,57
Cap. 4 Transferencias corrientes	10.531.869,83	5.962.005,98
Cap. 5 Ingresos patrimoniales	6.411.480,14	5.062.549,72
Cap. 6 Enajenación inversiones reales	124.000,00	213.300,00
Cap. 7 Transferencias de capital	394.374,33	1.354.498,14
Cap. 8 Activos financieros	7.704.500,32	2.368.625,81
Total ingresos no tributarios	27.962.714,07	22.230.578,22
Base de la compensación aplicada	25.166.171,88	9.538.619,87
Ingresos no tributarios que no se compensan	2.796.542,20	12.691.958,35

Fuente:

Elaboración propia a partir de los estados financieros de los presupuestos generales del Estado para 2015 y 2017

de los ingresos no computados en la compensación aplicada al cupo (12.691,96 millones de euros, un 57% de los ingresos no tributarios). Esto significa que la aportación de Navarra se ve reducida en un importe que es proporcional al 90% de los ingresos no tributarios mientras que este porcentaje se reduce al 43% en el caso del cupo vasco.

Para intentar analizar qué puede haber detrás de estos datos, se ha elaborado el cuadro 8. En este cuadro se recoge un ejercicio consistente en identificar aquellos ingresos que pudieran estar excluidos de la compensación, por ser ingresos respecto de los cuales las haciendas forales tienen la misma capacidad legal que la hacienda de la AGE para obtenerlos. Ejemplos de este tipo de ingresos son las tasas y precios públicos, los ingresos por multas o los ingresos por venta de bienes.

Como puede observarse, la identificación de unos ingresos que ajustan bien el dato de la aportación de Navarra presenta dos graves problemas:

1. La compensación sobre el cupo vasco pasaría a realizarse sobre una base de 17.560,46 millones de euros de ingresos no tributarios, esto es, 8.021,84 millones de euros más que la base realmente utilizada (9.538,62 millones de euros).
2. Incluye dentro de la compensación ingresos que, aplicando la misma lógica que la utilizada en determinar los que se excluyen, también deberían estar excluidos. Tal es el caso de las partidas del capítulo 3 no excluidas o de todo el capítulo VIII.

En el caso en que se aplicaran al cálculo de la aportación navarra los mismos criterios que en el caso del cálculo del cupo, esto es, no computar un 57% del total de ingresos no tributarios en la compensación, la base de la compensación aplicada a la aportación se reduciría a 11.998,14 millones de euros y la aportación de Navarra en el año base se incrementaría en 210,69 millones de euros.

Cuadro 8
INGRESOS NO TRIBUTARIOS DEL ESTADO

(Miles de euros)

Ingresos no tributarios del Estado	Presupuesto 2015		Presupuesto 2017	
	Incluido	No incluido	Incluido	No incluido
31. Precios públicos		2.000,00		4.000,00
320. Comisiones por avales y seguros op financieras	331,45		303,02	
322. Ingresos por prest serv de la Admón financ	365.000,00		416.000,00	
327. Ingresos prest serv asistenc sanitaria	18.408,00		9.085,10	
33. Venta de bienes		7.000,00		28.000,00
38. Reintegro de operaciones corrientes	280.000,00		1.211.207,45	
391. Recargos y multas		1.426.250,00		1.756.000,00
393. Diferencias entre los valores de reembolso y emisión	300.000,00		3.300.000,00	
398. Ingresos de herencias "ab ibtestato"			2,00	
399. Ingresos diversos	397.500,00		545.001,00	
41001. Jefatura de tráfico		135.791,37		154.450,42
41002. Servicio publico de empleo estatal	80.593,46		105.818,44	
41099. Ingresos de otros Organismos Públicos	22.522,95		45.325,64	
420. Transferencias corrientes de la Seguridad Social	160.271,15		168.619,53	
43. Ingresos de otras entidades con presupuesto limitativo	260.366,00		93.375,54	
441. Ingresos de entidades públicas empresariales	16.783,99		18.676,20	
45000. Cupo del País Vasco	1.525.000,00			1.201.872,95
45001. Aportación de Navarra		580.000,00	626.617,95	
453. Compensación Canarias IGTE		186.760,91		36.255,92
456. Compensaciones financieras del País Vasco	55.500,00			63.100,43
457. Compensación a Navarra Impuesto almacen energ			13.302,28	
458. Fondo de suficiencia	7.109.160,00		3.065.410,68	
46. Ingresos de entidades locales	334.120,00		247.180,00	
47. Ingresos de empresas privadas			50.000,00	
49. Transferencias corrientes del exterior		65.000,00		72.000,00
514. Intereses de préstamos concedidos a ent del Sect Públ	70.000,00		0,00	
515 Intereses de préstamos concedidos a CC AA	2.160.434,14		901.189,00	
516 Intereses de préstamos concedidos a EE LL			70.241,00	
517 Intereses de préstamos concedidos a empre privadas			40.000,00	
519 Intereses de préstamos concedidos al exterior			25.878,00	
52. Intereses de depósitos	172.000,00		49.393,80	
53. Dividendos y participaciones en beneficios	3.637.046,00		3.573.348,12	
54. Rentas de bienes inmuebles	4.000,00		2.500,00	
55. Proctos de concesiones y aprovecham especiales	368.000,00		400.000,00	
6. Enajenación de inversiones reales	124.000,00		213.300,00	
711. Transferencias de capital del FEAGA		2.794,33		11.220,50
73. Transf capital otras entidades Sector Público			60,00	
79. Transferencias de capital del exterior		391.580,00		1.343.217,64
821. Reintegro préstamos al Sector Público	724.082,50		813.858,35	
831. Reintegro préstamos fuera Sector Públ	1.388.495,82		1.554.767,46	
85. Enaj acciones y participaciones	100.000,00			
88. Devolución de aportaciones patrimoniales	5.491.922,00			
Total	25.165.537,46	2.797.176,61	17.560.460,56	4.670.117,86

Fuente: Elaboración propia a partir de los estados de ingresos de los presupuestos del Estado

5 El ajuste por impuestos directos concertados

Los artículos 55 del Anexo de la Ley del Concierto y 64 del Anejo de la Ley del Convenio establecen que, con la finalidad de perfeccionar la imposición directa se practicará un ajuste. La Ley del Convenio no regula nada más que este ajuste se realizará de común acuerdo entre las administraciones del Estado y de la comunidad de Navarra. En el caso del Concierto, sí que se recoge de forma específica el objeto del ajuste. En concreto:

1. Atribuir a la AGE las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por la propia AGE a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado (artículo 7.dos del Anexo de la Ley del Concierto).
2. Atribuir a cada administración las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario satisfechos por intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos. La regla de atribución establecida en el artículo 9.uno.primer.a.b) del Anexo de la Ley del Concierto es que estas retenciones e ingresos a cuenta le corresponden a la Comunidad del País Vasco *cuando se trate de deudas y empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas. A su vez, los ingresos que se correspondan a emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aun cuando se satisfagan en territorio vasco*, le corresponden a la AGE.

En el supuesto del apartado 1, el ajuste siempre debe tener un saldo favorable a la AGE y se corresponde con las cantidades que hubieran podido retener las haciendas forales por los conceptos descritos. En el supuesto del apartado 2 pueden existir tanto cantidades retenidas por la AGE que le correspondan a las haciendas forales como cantidades retenidas por las haciendas forales que le correspondan a la AGE.

Aunque la Ley del Convenio con Navarra no regule la forma de realizar este ajuste, cabe suponer que hace referencia a las mismas hipótesis que las previstas en la Ley del Concierto vasco.

Tal y como se refleja en los cuadros 1 y 2, el ajuste aplicado es de 397,08 millones de euros, en el caso del cupo del año 2017 y de 160,25 millones de euros, en el caso de la aportación del año base 2015. Como se ha señalado, estos importes deben corresponder a la diferencia entre lo que le corresponde a la AGE por los supuestos de los apartados 1 y 2 y lo que le corresponde a las haciendas forales por el apartado 2.

Con la finalidad de analizar los importes aplicados en el cálculo del cupo y de la aportación, se han realizado las siguientes operaciones:

1. Tomar de los presupuestos de las comunidades del País Vasco y de Navarra

y de los presupuestos iniciales de las entidades locales vascas y navarras el importe de los gastos financieros ⁴.

2. Aplicar la hipótesis extrema, definida de la siguiente forma:
 - No existe ninguna cantidad que da lugar a la aplicación del ajuste por retenciones sobre pensiones satisfechas por la AGE.
 - Las haciendas forales no han retenido cantidad alguna que pueda dar lugar al ajuste por retenciones de capital mobiliario.
 - La totalidad de los gastos financieros de las haciendas forales y de las entidades locales vascas y navarras se corresponde con rendimientos sujetos a retención de capital mobiliario.
 - La totalidad de las retenciones de capital mobiliario derivadas de operaciones de pasivo de las haciendas forales y de las entidades locales vascas y navarras se han percibido por la AGE.
3. Aplicar el porcentaje de retención sobre el capital mobiliario, el 19%, a la estimación de los rendimientos del capital mobiliario a los que es de aplicación el ajuste. En aplicación de la hipótesis anterior, este importe es la totalidad de los gastos financieros de las haciendas forales y de las entidades locales vascas y navarras

El total de los gastos financieros es de:

- 325,11 millones de euros, en el caso del País Vasco, 248,47 millones de la comunidad y 76,64 millones de las entidades locales vascas. Este importe determina un volumen máximo de retenciones de 61,77 millones de euros, 335,31 millones menos que el ajuste aplicado.
- 114,06 millones de euros, en el caso de Navarra, 108,49 millones de la comunidad y 5,57 millones de las entidades locales navarras. Este importe determina un volumen máximo de retenciones de 21,67 millones de euros, 138,58 millones menos que el ajuste aplicado.

En realidad, las diferencias deben ser mucho mayores, debido al sesgo a favor de las haciendas forales de la hipótesis utilizada.

6 Las compensaciones por la parte imputable al déficit que presenten los presupuestos generales del Estado

Los artículos 56.1.c) del Anexo de la Ley del Concierto, 6.1.c) del Anejo de la Ley 11/2017 y 56.1.c) del Anejo de la Ley del Convenio contemplan que el cálculo inicial del cupo y de la aportación, entendido como el producto de las cargas no asumidas por el índice de imputación se corrige, esto es, se disminuye, por la *parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del*

⁴Se ha utilizado la información de los años 2015 (Navarra) y 2017 (País Vasco) disponible en la página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública, Secretaría General de Financiación Autonómica y Local.

Estado.

En las normas jurídicas que regulan la aplicación de los regímenes forales no existe ninguna norma que regule cómo debe calcularse el ajuste por déficit. A partir del análisis de los datos de los cuadros 1 y 2 se deduce que la práctica del ajuste consiste en realizar los siguientes pasos:

1. Definir el déficit como los ingresos por activos financieros, capítulo 9, de los presupuestos de la AGE.
2. Calcular la compensación por déficit como la aplicación al total de ingresos por capítulo 9 del índice de imputación.
3. Restar la cantidad obtenida del cupo o aportación iniciales, esto es, de la cantidad que resulta de aplicar el índice de imputación a las cargas no asumidas.

Este procedimiento de cálculo presenta dos errores. El primero es que considera déficit la totalidad de los ingresos por activos financieros, cuando buena parte de estos ingresos no financian gasto del ejercicio sino que se dedican a financiar la amortización de deuda. Tal y como argumenta Angel de la Fuente⁵ esta forma de medir el déficit es incorrecta, pero es consistente con el error de incluir el total de las operaciones financieras en los gastos de la AGE que se computan en el cálculo del cupo y de la aportación.

El segundo error consiste en considerar que todo el déficit está destinado a financiar exclusivamente los gastos del Estado que son cargas no asumidas, y, por ello, no imputar nada de este déficit a la financiación de las cargas asumidas. Como se verá a continuación, esta hipótesis, que no encuentra fundamento ni en la naturaleza de la compensación ni en ninguna norma jurídica, provoca un efecto muy elevado sobre el cupo y aportación finales. Para evaluar este efecto, se ha calculado la diferencia sobre el cupo y aportación finales que resultaría de aplicar la hipótesis lógica de que el déficit financia por igual todos los gastos del PGE. Esta diferencia se recoge en el cuadro 9.

Cuadro 9
COMPENSACIÓN POR GASTOS FINANCIADOS CON DÉFICIT

	<i>(Miles de euros)</i>	
	Año 2015	Año 2017
Presupuesto de gastos del Estado	282.917.608,62	276.152.254,24
Cargas asumidas por la C. A.	70.658.715,50	89.966.505,13
Total cargas no asumidas	212.258.893,12	186.185.749,11
% cargas no asumidas s/ Ppto	75,02%	67,42%
Ingresos AGE capítulo 9	141.501.441,80	140.728.614,49
Ingresos cap 9 asociados a cargas no asumidas	106.161.435,33	94.881.218,99
Compensación por déficit calculada	1.698.582,97	5.920.588,07
Compensación por déficit en cupo/ aportación	2.264.023,07	8.781.465,54
Diferencia	565.440,10	2.860.877,47

Fuente: Elaboración propia

Como se observa, la aplicación del criterio lógico de que el déficit tal y como se define en el cálculo del cupo y de la aportación financia todos los gastos del

⁵Fuente, 11, pp. 9 y 10

PGE supone disminuir las compensaciones en 565,44 millones de euros, en el caso de la aportación navarra, y en 2.860,88 millones de euros, en el caso del cupo vasco.

7 La recaudación por gestión propia y los ajustes por recaudación de IVA e impuestos especiales de fabricación

Además del cupo y de la aportación, entre las haciendas forales y la hacienda del Estado se producen los flujos financieros derivados de la recaudación del IVA y de los impuestos especiales de fabricación. Tal y como se explica en el IHV⁶,

...en la medida que el consumo final se efectúe en un territorio diferente de aquél donde se realizó la fabricación, total o parcial, se produce un desajuste en la recaudación entre el territorio donde se ha ingresado el Impuesto y el territorio donde se va a producir el consumo real del bien. Una solución a esta distorsión, originada por la mecánica recaudatoria del Impuesto, es realizar un ajuste financiero entre las Administraciones tributarias, basado en magnitudes macroeconómicas (artículo 53 del Concierto de 2002 y artículo 14 de la Ley Quinquenal de Cupo).

Los artículos 53 y 54 de la Ley del Concierto regulan unos ajustes que son similares tanto para el IVA como para los II EE, salvo el que grava las labores del tabaco. Estos ajustes tienen dos finalidades:

1. Atribuir a la hacienda vasca la parte de la recaudación en Aduanas que le corresponde. Para ello, se establece que la hacienda del Estado le transfiera el porcentaje que corresponde al consumo en el País Vasco sobre el total de España (excluidas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla) de esta recaudación. Este porcentaje viene determinado por un coeficiente **a**.
2. Ajustar la recaudación por operaciones interiores. Para ello se define la diferencia entre el consumo relativo de los residentes del País Vasco, coeficiente **a** igual al previsto para el ajuste de recaudación en Aduanas, y la capacidad recaudatoria teórica obtenible por el País Vasco, coeficiente **b** que se define como el coeficiente del valor añadido bruto menos la formación bruta de capital y las exportaciones, más las importaciones de los países de la Unión Europea en el País Vasco, respecto del mismo agregado en el Estado. Esta diferencia se le multiplica por una estimación de la recaudación total en territorio español.

En cuanto a la aportación navarra, el artículo 65 de la Ley del Convenio regula un régimen de ajustes similar al descrito para el País Vasco.

Una particularidad de este régimen de ajustes consiste en que, a pesar de que su cálculo podría actualizarse todos los años puesto que existen estadísticas anuales de todas las variables necesarias para ello, el artículo 53.Tres de la Ley del Concierto establece que la Ley que regula el cálculo del cupo fija el valor

⁶Informe integrado de la Hacienda Vasca, 2015, página 110

de los índices **a** y **b** vigente para su periodo de aplicación de aplicación. Esto significa que estos índices no se actualizan periódicamente, sino que se aplica todos los años el valor que para cada uno de ellos establece la Ley de Metodología.

En el resto de este apartado se realiza un análisis de los resultados de este sistema de ajustes.

7.1 Los datos de recaudación tributaria en territorio común y foral

En el cuadro 10 se recoge la recaudación por los principales impuestos en el año 2009, año base del sistema de financiación de las comunidades de régimen común, tanto en territorio común, como en el País Vasco y Navarra. Para el cálculo de la recaudación por habitante en IVA e II EE no se ha tenido en cuenta la población de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Cuadro 10
RECAUDACIÓN TOTAL Y POR HABITANTE EN TERRITORIO COMÚN Y FORAL. Año 2009
En las comunidades forales no se incluyen los efectos de los ajustes y compensaciones tributarios

	Territorio común		País Vasco			Navarra		
	Recaudación total (miles de euros)	Recaud por hbte (euros)	Recaudación total (miles de euros)	Recaud por hbte (euros)	% s/ territ común	Recaudación total (miles de euros)	Recaud por hbte (euros)	% s/ territ común
ITP y AJD	7.592.877,00	173,39	247.442,00	113,91	-34,3%	74.212,00	117,69	-32,1%
Sucesiones y Donaciones	2.470.750,00	56,42	80.099,00	36,88	-34,6%	37.931,00	60,15	6,6%
Tasas sobre Juego	1.581.129,00	36,11	58.729,00	27,04	-25,1%	12.160,00	19,28	-46,6%
IT CC tradicionales	11.644.756,00	265,92	386.270,00	177,83	-33,1%	124.303,00	197,13	-25,9%
I sobre Sociedades	20.188.000,00	461,01	1.231.685,00	567,03	23,0%	412.564,00	654,26	41,9%
IRPF	63.857.000,00	1.458,22	3.917.692,00	1.803,58	23,7%	1.110.226,00	1.760,65	20,7%
IVA	33.566.630,40	805,21	2.759.294,00	1.270,29	57,8%	712.445,00	1.129,83	40,3%
II sobre Alcoholes	1.097.275,46	25,06	19.584,00	9,02	-64,0%	54.970,00	87,17	247,9%
I sobre Tabacos	7.131.006,00	171,06	141.179,00	64,99	-62,0%	141.179,00	223,89	30,9%
I sobre Hidrocarburos	9.851.284,00	236,32	1.029.420,00	473,91	100,5%	220.636,00	349,89	48,1%
I sobre Electricidad	1.270.728,00	29,02	71.336,00	32,84	13,2%	21.546,00	34,17	17,7%
Resto de tributos	136.961.923,86	3.127,63	9.170.190,00	4.221,66	35,0%	2.673.566,00	4.239,87	35,6%
Total	148.606.679,86	3.451,81	9.556.460,00	4.399,49	27,5%	2.797.869,00	4.436,99	28,5%

Fuentes: Recaudación total de IRPF y del I sobre Sociedades, ingresos totales tomados de AEAT Informe anual de recaudación tributaria, año 2013
Recaudación del I sobre sociedades en territorio común: AEAT informe sobre recaudación anual 2009
Recaudación del IVA y de los II EE en territorio común, Liquidación del sistema de financiación 2009
Resto de datos en territorio común y datos de comunidades forales: Inspección de los servicios del MINHAPP, informe sobre recaudación 2009

Los datos del cuadro muestran una diferencia en recaudación por habitante entre el territorio común y las comunidades forales, de un 30% en el caso del País Vasco y del 25% en el caso de Navarra. Estas diferencias parece que son consistentes con la diferencia en PIB por habitante entre las comunidades forales y el conjunto de España; con datos de la contabilidad regional publicados por el INE, el PIB por habitante en el País Vasco se situó un 28,2% por encima de la media española y un 24,1% en el caso de Navarra.

Sin embargo, un análisis de la composición de los ingresos tributarios pone de manifiesto incongruencias en el resultado del reparto de los ingresos tributarios en España:

1. Las comunidades forales recaudan cantidades por habitante sustancialmente inferiores a la recaudación de las comunidades de régimen común

en los tributos cedidos tradicionales. En el caso del País Vasco, 88 euros menos por habitante, un 33% de diferencia y en Navarra 68 euros por habitante, un 26% de diferencia.

- Por el contrario, en los tributos gestionados por la AEAT en territorio común, las comunidades forales muestran una recaudación por habitante muy superior a la de territorio común: un 37% en el País Vasco y un 32% en Navarra.

La diferencia entre territorio común y CC FF en los tributos que gestiona la AEAT en territorio común se explica por dos figuras concretas. En primer lugar, por el Impuesto sobre Sociedades, en el cual las haciendas vascas recaudan por habitante un 65% más que la AEAT y la hacienda navarra un 42% más. En segundo lugar, por el IVA, en el cual las haciendas vascas recaudan por habitante un 58% más que la AEAT y la hacienda navarra un 40% más. No parece lógico que estas diferencias se expliquen por la mayor capacidad tributaria en los territorios forales o por una mayor eficiencia en la gestión tributaria de las haciendas forales respecto de la AEAT.

Ante estos datos podría suponerse que los ajustes y compensaciones regulados en las leyes del Concierto y del Convenio sirven para disminuir la diferencia entre territorio común y las CC FF, especialmente en el IVA, puesto que su finalidad es *perfeccionar la imputación de ingresos* por IVA e II EE. Sin embargo, su efecto es el contrario; aumentan los recursos tributarios asignados a las haciendas forales en estos impuestos a costa de recaudación realizada en territorio común. En el cuadro 11 se muestra el incremento total y por habitante de los recursos tributarios de las haciendas forales por aplicación de los ajustes y compensaciones en IVA e II EE⁷.

Cuadro 11
INCREMENTO DE RECURSOS POR AJUSTES Y COMPENSACIONES. Año 2009

	País Vasco			Navarra		
	Total (miles de euros)	Importe por habitante (euros)	% s/ territ común	Total (miles de euros)	Importe por habitante (euros)	% s/ territ común
Ajuste IVA	768.911,00	353,98		184.950,00	293,30	
Ajust y comp II sobre Alc	52.529,00	24,18		-36.000,00	-57,09	
Ajuste y comp I sobre Ta	208.118,00	95,81		20.000,00	31,72	
Ajuste y comp I sobre Hic	-272.223,00	-125,32		-19.000,00	-30,13	
Total ajustes y compen	757.335,00	348,65		149.950,00	237,80	
Rec con ajustes y comp	10.313.795,00	4.748,14	37,6%	2.947.819,00	4.674,79	35,4%

Fuente: Inspección de los servicios del MINHAFP, informe sobre recaudación 2009

Se observa que los ajustes y compensaciones incrementan los recursos tributarios asignados a las comunidades forales en casi 350 euros por habitante en el País Vasco y en 240 euros en Navarra. Con ello, la diferencia final entre los recursos tributarios por habitante en territorio común y en las CC FF se eleva a casi un 40% en el caso del País Vasco y a un 32% en el caso de Navarra.

⁷Además de los importes de los ajustes que se explican al comienzo del apartado 7, se incluyen los importes de las compensaciones al País Vasco en II EE que se mencionan en el apartado 9 posterior

7.2 Los coeficientes a y b utilizados en los ajustes de IVA e II EE

Para analizar las causas que justifican el hecho de que los ajustes en IVA e II EE no disminuyan, sino que incrementen, la diferencia entre la recaudación en territorio común y en las CC FF se ha elaborado el cuadro 12. En este cuadro, que incorpora los últimos datos disponibles, se muestra el resultado de realizar los cálculos prescritos en las leyes del Concierto vasco y del Convenio con Navarra para determinar los coeficientes **a** y **b** aplicables a los ajustes.

Cuadro 12
CÁLCULO DE LOS COEFICIENTES A Y B APLICABLES AL CUPO Y A LA APORTACIÓN. Año 2015

	Consumo (2013)	VAB	FBKF (2007)	Exportaciones	Adqu intrac	V - F - E + I
Total España	616.008.000,00	979.874.000,00	301.169.000,00	20.155.490,47	12.646.841,25	671.196.350,78
Canarias	30.768.152,00	37.129.050,00	13.762.442,00	324.116,58	159.427,94	23.201.919,36
Ceuta	802.334,00	1.446.804,00	311.157,00	201,40	9.459,89	1.144.905,49
Melilla	804.789,00	1.320.786,00	294.908,00	3.349,38	5.602,08	1.028.130,70
País Vasco	30.282.628,00	60.318.876,00	13.660.304,00	1.764.198,05	886.303,17	45.780.677,12
Navarra	8.542.008,00	16.843.162,00	5.134.501,00	580.573,98	253.451,75	11.381.538,77
España sin ICN, CEU y MEL	583.632.725,00	939.977.360,00	286.800.493,00	19.827.823,11	12.472.351,34	645.821.395,23
Coeficiente a País Vasco	0,05189				Coeficiente b País Vasco	0,07089
Coeficiente a Navarra	0,01464				Coeficiente b Navarra	0,01762

Fuente: Consumo, Valor añadido bruto (VAB) y Formación bruta de capital fijo (FBKF), INE, Contabilidad regional de España, base 2000
Exportaciones y adquisiciones intracomunitarias, AEAT Estadísticas de Comercio Exterior, principales resultados diciembre 2015

Como se ha explicado, los coeficientes a y b que se aplican en para determinar los ajustes son los fijados en la Ley de Metodología, para el caso del País Vasco, y mediante Acuerdo entre la AGE y el Gobierno de Navarra, para esta Comunidad⁸. En el cuadro 13 se comparan los resultados del cuadro 12, denominados coeficientes calculados, con los coeficientes que realmente se aplican en los ajustes, denominados coeficientes legales. Se puede observar que:

1. Las diferencias entre los coeficientes legales y los calculados conforme las normas que regulan el cupo y la aportación, así como las diferencias entre los datos del País Vasco y de Navarra son incompatibles con un cálculo técnico de los coeficientes. Estas diferencias son de tal magnitud que no pueden deberse a que las fuentes utilizadas para determinar los coeficientes calculados no sean las utilizadas en los cálculos legales.
2. El coeficiente **a**, que determina la parte de la recaudación en Aduanas que se transfiere desde la AEAT a las haciendas forales, está sobreestimado en más del 30% en el caso del País Vasco y en cerca del 20% en el caso de Navarra.
3. El coeficiente **b**, que cuanto mayor sea menos recaudación atribuye a las haciendas forales, está infraestimado en el caso del IVA tanto en el caso del País Vasco como en el caso de Navarra.

Los cuadros 14 y 15 permiten analizar la diferencia entre el resultado de utilizar los coeficientes calculados conforme las fórmulas previstas en las leyes del Concierto y del Convenio con los ajustes realmente aplicados.

⁸artículos 14 (IVA) y 15 (IIIEE) de la Ley de Metodología y anexos V y VI del Acta 1/2017

Cuadro 13
DIFERENCIA ENTRE LOS COEFICIENTES A Y B LEGALES Y CALCULADOS

IVA	Legal	Calculado	Diferencia
Coficiente a País Vasco	6,875%	5,189%	32,501%
Coficiente a Navarra	1,760%	1,464%	20,252%
Coficiente b País Vasco	5,765%	7,089%	-18,674%
Coficiente b Navarra	0,660%	1,762%	-62,550%
(a - b) País Vasco	1,110%	-1,900%	
(a - b) Navarra	1,100%	-0,299%	

II Alcohol y beb der.	Legal	Calculado	Diferencia
Coficiente a País Vasco	7,130%	5,189%	37,415%
Coficiente a Navarra	1,700%	1,464%	16,153%
Coficiente b País Vasco	1,932%	7,089%	-72,746%
Coficiente b Navarra	6,030%	1,762%	242,160%
(a - b) País Vasco	5,198%	-1,900%	
(a - b) Navarra	-4,330%	-0,299%	

I s/ Cerveza	Legal	Calculado	Diferencia
Coficiente a País Vasco	7,130%	5,189%	37,415%
Coficiente a Navarra	1,700%	1,464%	16,153%
Coficiente b País Vasco	1,731%	7,089%	-75,581%
Coficiente b Navarra	0,050%	1,762%	-97,163%
(a - b) País Vasco	5,399%	-1,900%	
(a - b) Navarra	1,650%	-0,299%	

I s/Hidrocarburos	Legal	Calculado	Diferencia
Coficiente a País Vasco	6,560%	5,189%	26,430%
Coficiente a Navarra	2,560%	1,464%	74,912%
Coficiente b País Vasco	8,260%	7,089%	16,523%
Coficiente b Navarra	2,100%	1,762%	19,160%
(a - b) País Vasco	-1,700%	-1,900%	
(a - b) Navarra	0,460%	-0,299%	

Fuentes: Indices legales, Ley 11/2017, de Metodología del Cupo y Acta 1/2017 Comisión Convenio con Navarra
Indices calculados: elaboración propia

En el cuadro 14 se han realizado las operaciones de cálculo de las bases de los ajustes de IVA e II EE que aparecen descritas en las normas aplicables a estos ajustes. En este cuadro puede observarse que los porcentajes utilizados en los ajustes con el País Vasco para elevar al íntegro la recaudación interior de la AEAT son distintos de los porcentajes utilizados en los ajustes con Navarra. Este hecho viene a sumarse a las incoherencias ya comentadas entre la regulación del cupo vasco y de la aportación navarra, ya que es otro ejemplo de regulación diferente para una misma realidad.

CUADRO 14
BASE UTILIZADA EN LOS AJUSTES POR IVA E
HIDROCARBUROS. AÑO 2015

(Miles de euros)

	País Vasco	Navarra
Ajuste IVA		
Recaudación interior AEAT	51.607.000,00	51.607.000,00
Recaudación propia Hª Foral	3.645.246,00	401.845,00
Porcentaje de recaudación Hª Foral	7,063%	0,779%
Recaudación prevalente	51.607.000,00	51.607.000,00
Coefficiente de ajuste	94,235%	92,630%
Base del ajuste	54.764.153,45	55.713.051,93
Ajuste hidrocarburos		
Recaudación interior AEAT	9.782.516,00	9.782.516,00
Recaudación propia Hª Foral	1.152.612,00	240.890,00
Porcentaje de recaudación Hª Foral	11,782%	2,462%
Recaudación prevalente	9.782.516,00	9.782.516,00
Coefficiente de ajuste	91,740%	97,900%
Base del ajuste	10.663.304,99	9.992.355,46

Fuentes:

Recaudación IVA: AEAT Informe anual de recaudación, 2016
 Coeficientes de ajuste: artículos 14 y 15 Ley 11/2018 (País Vasco) y Anexos V y VI del Acta 1/2017
 Comisión Convenio con Navarra

En el cuadro 15 se muestran las operaciones de cálculo de los ajustes utilizando los coeficientes **a** y **b** legales y calculados y las diferencias entre los resultados de estas operaciones.

No se dispone de información sobre los coeficientes **a** y **b** aplicados en los ajustes de Navarra antes de 2017. La razón es que estos coeficientes no aparecen en las leyes reguladoras del Convenio económico y las Actas de la Comisión del Convenio con Navarra previas a 2017 no son públicas. Por ello, se han tomado los valores que se encuentran en el Acta 1/2017 de la Comisión citada. Por otro lado, como no se dispone de información sobre los pormenores del cálculo de los ajustes en IVA e II EE, se han calculado los ajustes legales a partir de la información disponible sobre la recaudación de IVA por la AEAT y por las haciendas forales.

En todos los casos los ajustes calculados son inferiores a los legales e, incluso, en el caso del ajuste por IVA interior en el País Vasco, que es el mayor de todos en términos cuantitativos, se produce la paradoja de que el ajuste legal es a favor de la hacienda foral mientras que el ajuste calculado es a favor de la hacienda estatal. Como consecuencia, se estima que el cálculo incorrecto de los ajustes de IVA aporta:

CUADRO 15
DIFERENCIA ENTRE LOS AJUSTES EN IVA E HIDROCARBUROS APLICADOS Y CALCULADOS. AÑO 2015

(Miles de euros)

Ajustes IVA	Recaudación aplicable para el ajuste	Índices		Ajuste legal	Ajuste calculado	Diferencia
		legal	calculado			
País Vasco						
IVA interior	54.764.153,45	1,1100%	-1,9001%	607.882,10	-1.040.577,72	-1.648.459,83
IVA importación	12.805.000,00	6,8750%	5,1886%	880.343,75	664.405,94	-215.937,81
Total	67.569.153,45			1.488.225,85	-376.171,78	-1.864.397,63
Navarra						
IVA interior	55.713.051,93	1,1000%	-0,2987%	612.843,57	-166.438,46	-779.282,03
IVA importación	12.805.000,00	1,7600%	1,4636%	225.368,00	187.413,09	-37.954,91
Total	68.518.051,93			838.211,57	20.974,63	-817.236,94
Ajustes Hidrocarburos						
País Vasco						
Recaudación interior	10.663.304,99	-1,7000%	-1,9001%	-181.276,18	-202.614,25	-21.338,06
Recaudación en Aduanas	0,00	6,5600%	5,1886%	0,00	0,00	0,00
Total	10.663.304,99			-181.276,18	-202.614,25	-21.338,06
Navarra						
Recaudación interior	9.992.355,46	0,4600%	-0,2987%	45.964,84	-29.851,39	-75.816,23
Recaudación en Aduanas	0,00	2,5600%	1,4636%	0,00	0,00	0,00
Total	9.992.355,46			45.964,84	-29.851,39	-75.816,23

Fuentes: Recaudación aplicable en los ajustes, cuadro 14
Índices a y b: cuadro 12

1. 1.864 millones de euros adicionales al País Vasco.
2. 817 millones de euros adicionales a Navarra.

Antes de finalizar este apartado, es necesario realizar un comentario sobre la información disponible acerca de los ajustes realmente practicados. Las diferencias entre los valores de los ajustes legales recogidos en el cuadro 17 y los obtenidos a partir del Informe de la Inspección de los servicios del MINHAFP sobre recaudación de las CC AA (IIS) son relativamente bajas en el caso de los ajustes de IVA pero significativas en el caso de los ajustes por hidrocarburos.

Además, en los datos de los ajustes por hidrocarburos vuelve a aparecer una paradoja que ya se ha observado en apartados anteriores: la asimetría en los resultados del País Vasco y de Navarra. En este caso, el cálculo realizado se aproxima bastante bien al dato del IIS en el caso de Navarra; -30 millones de ajuste calculado y -26 millones de ajuste según el IIS, pero difiere mucho en el País Vasco, con -203 millones de euros de ajuste calculado y -344 millones de euros de ajuste aplicado según el IIS.

8 El caso del IVA de Volkswagen y el principio del riesgo unilateral

En el cuadro 16 se recoge la información de los cuadros 10 y 11 anteriores, pero referenciada al año 2015.

CUADRO 16
RECAUDACIÓN TOTAL Y POR HABITANTE EN TERRITORIO COMÚN Y FORAL. Año 2015

	Territorio común		País Vasco			Navarra		
	Recaudación total (miles de euros)	Recaud por hbte (euros)	Recaudación total (miles de euros)	Recaud por hbte (euros)	% s/ territ común	Recaudación total (miles de euros)	Recaud por hbte (euros)	% s/ territ común
ITP y AJD	6.784.297,00	154,92	145.361,00	66,40	-57,1%	47.323,00	73,89	-52,3%
Sucesiones y Donaciones	2.396.238,00	54,72	113.688,00	51,93	-5,1%	56.286,00	87,88	60,6%
Tasas sobre Juego	1.011.187,00	23,09	41.420,00	18,92	-18,1%	8.816,00	13,76	-40,4%
TT CC tradicionales	10.191.722,00	232,74	300.469,00	137,25	-41,0%	112.425,00	175,53	-24,6%
I sobre Sociedades	20.649.000,00	471,54	1.039.051,00	474,61	0,7%	217.381,00	339,41	-28,0%
IRPF	72.346.000,00	1.652,08	4.647.679,00	2.122,95	28,5%	1.151.107,00	1.797,27	8,8%
IVA	60.304.878,96	1.452,27	3.645.246,00	1.665,06	14,7%	401.845,00	627,42	-56,8%
II sobre Alcoholes	1.090.644,44	25,00	10.835,00	4,95	-80,2%	61.222,00	95,59	282,3%
I sobre Tabacos	6.580.395,19	158,47	134.447,00	61,41	-61,2%	134.447,00	209,92	32,5%
I sobre Hidrocarburos	9.803.480,79	236,09	1.152.612,00	526,49	123,0%	240.890,00	376,11	59,3%
I sobre Electricidad	1.384.955,56	31,75	63.589,00	29,05	-8,5%	22.835,00	35,65	12,3%
Resto de tributos	172.159.354,94	3.931,39	10.693.459,00	4.922,93	25,2%	2.229.727,00	3.536,01	-10,1%
Total	182.351.076,94	4.259,93	10.993.928,00	5.021,76	17,9%	2.342.152,00	3.656,89	-14,2%
Ajustes IVA			1.299.112,00	593,40		811.648,00	1.267,26	
Ajustes y comp II sobre Alcoholes			48.385,00	22,10		-33.000,00	-51,52	
Ajustes y comp I sobre Tabacos			155.425,00	70,99		13.000,00	20,30	
Ajustes y comp I sobre Hidrocarburos			-343.819,00	-157,05		-26.000,00	-40,59	
Total			1.159.103,00	533,61		765.648,00	1.214,20	
Total con ajustes y compens	182.351.076,94	4.259,93	1.159.103,00	5.555,38	30,4%	765.648,00	4.871,09	14,3%

Fuentes:
 Recaudación total de IRPF y del I sobre Sociedades, ingresos totales tomados de AEAT Informe anual de recaudación tributaria, año 2016
 Recaudación del I sobre sociedades en territorio común: AEAT informe sobre recaudación anual 2016
 Recaudación del IVA y de los II EE en territorio común, Liquidación del sistema de financiación 2015
 Resto de datos en territorio común y datos de comunidades forales: Inspección de los servicios del MINHAFP, informe sobre recaudación 2015

La comparación entre los datos del año 2009 y los datos del año 2015 permite comprobar que se mantienen los tres principales hechos observados en 2009:

- La menor recaudación por habitante en los tributos cedidos tradicionales, que sitúa al País Vasco con un 41% menos que la media de las CC AA y a Navarra con un 25%.
- La mayor recaudación total por habitante de las CC FF, una vez computados los ajustes y compensaciones, un 30% en el caso del País Vasco y un 14% en el caso de Navarra.
- Son los ajustes y compensaciones en IVA e II EE los que explican en su mayor parte la diferencia de recaudación por habitante entre las CC FF y las CC AA.

Además, la comparación entre los datos de 2009 y 2015 también muestra un hecho significativo y específico de Navarra; la crisis en la recaudación propia por IVA. Para analizar este hecho se ha elaborado el cuadro 17, que recoge la recaudación asignada a la hacienda navarra en los años 2009 a 2015 por IVA, con separación entre la recaudación propia y la derivada de los ajustes en este impuesto.

Puede observarse un descenso significativo de la recaudación propia a partir del año 2012. La información disponible sobre el comportamiento de la recaudación del IVA por la hacienda navarra apunta a que este descenso se debe muy probablemente al fin de la práctica de la empresa Volkswagen consistente en pagar a la hacienda navarra el IVA de los vehículos producidos en Navarra y destinados a la exportación y, posteriormente, obtener de la hacienda estatal la devolución de este IVA. Cuenca, 2015 [1] explica los pormenores tanto de la

Cuadro 17
RECAUDACIÓN DE IVA EN NAVARRA

<i>(Miles de euros)</i>			
	Rec propia	Ajustes	Total
Año 2009	712.445,00	184.950,00	897.395,00
Año 2010	921.661,00	103.586,00	1.025.247,00
Año 2011	1.036.827,00	171.155,00	1.207.982,00
Año 2012	584.389,00	483.270,00	1.067.659,00
Año 2013	272.704,00	646.767,00	919.471,00
Año 2014	345.414,00	750.869,00	1.096.283,00
Año 2015	401.845,00	811.648,00	1.213.493,00

Fuente: Inspección de los servicios del MINHAFP, Informes anuales de recaudación de las CC AA

práctica de ingreso y devolución del IVA a la exportación aplicada por la empresa Volkswagen como de la *solución* adoptada en el marco del Convenio con Navarra.

Lo relevante de este caso es que el descenso de la recaudación propia de la hacienda navarra como consecuencia del fin de la práctica lesiva para la hacienda estatal por parte de la empresa Volkswagen viene acompañado de un incremento de los ajustes por IVA pagados a la hacienda navarra. La consecuencia final es que la hacienda foral no pierde financiación en términos agregados e, incluso, que el año 2015 acabe obteniendo mayor cantidad por IVA que en los años en que esta hacienda foral ingresaba de forma impropia el IVA de los vehículos exportados por Volkswagen.

Mediante nota de prensa oficial [4] el Gobierno de Navarra informó en mayo de 2012 que la AGE y el Gobierno de Navarra habían acordado un cambio en el método de cálculo del ajuste por IVA con la finalidad de *equilibrar el efecto que va a tener el nuevo sistema de comercialización de los vehículos que exporta la empresa Volkswagen Navarra*. Mediante este acuerdo, se *amortigua el efecto fiscal que asumirán ambas administraciones por el cambio del sistema de comercialización y exportación de los vehículos fabricados en VW Navarra, que queda limitado en la Comunidad Foral a 25 millones de euros*. Esta acuerdo explica el incremento a partir del año 2012 de los ingresos de la hacienda navarra por ajustes en IVA.

Por otro lado, puede decirse que los datos de recaudación propia a partir del año 2012, una vez eliminado el ingreso del IVA de Volkswagen, muestran la verdadera capacidad recaudatoria de la hacienda foral en el IVA. Y estos datos llevan a preguntarse si la recaudación propia de IVA por habitante en el País Vasco, un 14% superior a la obtenida por la AEAT en territorio común, obedece realmente a una mayor eficacia recaudatoria de las haciendas forales vascas.

El asunto del IVA de la empresa Volkswagen y la forma en que se ha abordado plantean el tema de la aplicación del principio de riesgo unilateral en el sistema foral. Como se ha comentado, este principio se invoca por los defensores del régimen foral para diferenciar este régimen del sistema de financiación de las CC AA. En concreto, los regímenes forales *dependen de su propia capacidad para recaudar impuestos y el riesgo es unilateral porque los beneficiarios*

*o perjuicios derivados de una buena o mala gestión tributaria y presupuestaria corresponden exclusivamente al conjunto de las instituciones forales*⁹.

La realidad es que este discurso es obsoleto. Es cierto que antes de la reforma del sistema de financiación autonómica del año 1993 la totalidad de la financiación de las CC AA procedía de transferencias de la AGE que no estaban directamente vinculadas a la evolución de la recaudación de los tributos en el territorio de cada comunidad. Sin embargo, a partir de ese año las sucesivas reformas del sistema de financiación de las CC AA han ido profundizando en el principio de corresponsabilidad fiscal. Como consecuencia, en la actualidad las CC AA carecen de ningún mecanismo que proteja su financiación de la mejor o peor evolución de la recaudación tributaria.

En materia de recursos tributarios, los ingresos por tributos cedidos tradicionales dependen exclusivamente de la capacidad de gestión de cada comunidad, así como de las decisiones normativas adoptadas, el rendimiento del IRPF está determinado por la normativa autonómica y la capacidad de gestión de la AEAT y el rendimiento del IVA y de los II EE depende únicamente de la capacidad de gestión de la AEAT.

Respecto de las transferencias procedentes de la AGE, su evolución está determinada por el comportamiento de la recaudación de los tributos gestionados por la AEAT y, a partir del año 2009, se han visto ajustadas a la baja para compensar los incrementos de tipos impositivos en IVA e II EE acordados por la AGE.

Más aún, podrían argumentarse que es precisamente a las CC AA y no a las CC FF a quienes se aplica en la práctica un criterio de riesgo unilateral en su financiación y, además, agravado. En el caso del IRPF, no solamente el rendimiento depende de la gestión que realiza la AEAT, sino que la AGE ha adoptado decisiones tanto normativas como en materia de gestión recaudatoria que han provocado reducciones en los recursos de las CC AA que no se han visto compensadas. Este hecho contrasta con el tratamiento del IVA de Volkswagen, en que una decisión de gestión tributaria adoptada para hacer cumplir la ley ha venido acompañada de una compensación a la hacienda navarra.

En el caso del IVA y de los II EE, los incrementos de tipos acordados por la AGE desde el año 2009 han supuesto reducciones en el fondo de suficiencia global adoptadas unilateralmente por la AGE por unas cantidades sobre las cuales no ha habido debate ni explicación a las CC AA. Por el contrario, las CC FF han visto sus ingresos incrementados por la aplicación de estos incrementos de tipos sin haber soportado el coste político de adoptar esta decisión.

9 Sobre el principio de neutralidad financiera

En el apartado anterior se ha explicado que los valores de los coeficientes **a** y **b** que se aplican para calcular los ajustes en IVA e II EE del País Vasco tienen una vigencia plurianual, por el periodo de aplicación de la correspondiente Ley

⁹Urkullu, 17

de Metodología, cuando su naturaleza exigiría un cálculo anual. Más aún, esta *congelación* de los coeficientes se extiende no solamente a los periodos quinquenales de vigencia de las leyes de metodología, sino a toda la historia moderna del Concierto vasco.

En el IHV¹⁰ se explica que los valores de los coeficientes **a** (6,875%) y **b** (5,765%) aplicados en el ajuste por IVA se han mantenido sin variación a lo largo de las sucesivas reformas de la metodología del cupo y justifica esta decisión en el *principio de neutralidad financiera*. Los datos recogidos en el cuadro 12 muestran que un cálculo actualizado de estos coeficientes perjudicaría financieramente al País Vasco, por lo que debe entenderse que el principio de neutralidad financiera es sinónimo de consolidar una situación del pasado favorable al País Vasco a pesar de que hayan desaparecido las circunstancias que justificaron en su día esta situación.

Precisamente esta definición es la que corresponde a la denominada cláusula del *statu quo* en el sistema de financiación autonómica. Respecto de la aplicación de esta cláusula hay que tener en cuenta que, no solamente se considera que su desaparición es una de las necesarias medidas que debe contemplar la reforma del sistema de financiación autonómica, sino que desde el año 2009 ya se está produciendo una ajuste progresivo a la baja en los recursos de las CC AA beneficiarias de la cláusula. La razón es que, por primera vez en la historia del sistema de financiación de las CC AA, la evolución anual del principal fondo procedente de la AGE (el Fondo de garantía de servicios públicos fundamentales) ajusta cada año su evolución a la variación de la población ajustada de cada comunidad.

Por último, hay que señalar que la aplicación de la neutralidad financiera al País Vasco no solamente alcanza a los coeficientes citados, sino también a las compensaciones financieras establecidas a partir del año 1997 en materia de II EE¹¹. El año 2015 estas compensaciones supusieron un ingreso adicional de 66,3 millones de euros a la hacienda vasca¹².

10 Conclusiones. El efecto de la aplicación de los regímenes forales sobre el sistema de financiación de las CC AA

La Constitución española reconoce la existencia de los regímenes forales en su disposición adicional primera.

La principal diferencia entre las CC AA y las CC FF se encuentra en la forma de asignar entre administraciones públicas la recaudación tributaria. En el caso de las CC FF, se aplica el principio general de que el rendimiento de los tributos recaudados en su territorio le corresponde a las haciendas forales. En el caso de las CC AA, el sistema de financiación autonómica asigna a es-

¹⁰Informe integrado de la hacienda vasca, 2015, páginas 34 y 110

¹¹Informe integrado de la hacienda vasca, páginas 118 y siguientes

¹²Estos ingresos están incorporados en los cuadros 11 y 16

tas comunidades un determinado porcentaje de recaudación en su territorio del IRPF, IVA e II EE a efectos de determinar los recursos que cada ejercicio le corresponden a cada comunidad en aplicación de este sistema.

A partir de este distinto reparto de la capacidad tributaria, la asignación de fondos entre la AGE y las comunidades autónomas para financiar sus respectivas competencias responde a distintos criterios para las CC AA y para las CC FF.

Respecto de las CC AA, la aplicación del sistema de financiación determina unas necesidades de financiación para cada comunidad. En el caso en que estas necesidades sean superiores al rendimiento de los tributos cedidos, la comunidad recibe transferencias de la AGE. En el caso contrario, la comunidad devuelve parte de la recaudación cedida a la AGE.

En el caso de las CC FF, se determinan los costes de los servicios prestados por la AGE en el territorio de estas CC FF y las haciendas forales transfieren a la AGE este coste.

La aplicación de estos distintos regímenes financieros no debería generar asimetrías o sesgos en la asignación de recursos financieros a cada una de las CC AA y CC FF en el caso en que se cumplieran dos requisitos:

- Que la financiación de las CC AA y CC FF atienda al coste efectivo de los servicios prestados por cada nivel de administración pública. Esto es, la financiación de una determinada comunidad autónoma mediante la aplicación del régimen de las CC AA, basado en la financiación del coste de los servicios prestados por la comunidad, debería ser la misma que la resultante de aplicar el régimen de las CC FF, basado en la financiación del coste de los servicios prestados por la AGE en territorio foral.
- Que los mecanismos técnicos de asignación de la recaudación tributaria a cada comunidad aplicables a las CC AA, por un lado, y a las CC FF, por otro, generen resultados equivalentes.

Sin embargo, como se ha mostrado en los apartados anteriores, la aplicación práctica del sistema foral se realiza de forma defectuosa:

- Las cantidades que las haciendas forales vascas pagan al Estado por cupo y aportación son muy inferiores a las que resultarían en el caso de aplicar los principios y reglas básicas de las relaciones financieras entre Estado y Haciendas forales establecidos en las leyes del Concierto y del Convenio.
- Los ajustes y compensaciones de IVA e II EE transfieren recursos a las CC FF en unos importes muy superiores a los que corresponderían de estar bien calculados estos ajustes y compensaciones.

En el cuadro 18 se resumen las discrepancias entre el cupo y aportación en los años base y el resultado de los cálculos que se detallan en los apartados anteriores.

Cuadro 18
INFRavalORACIÓN DEL CUPO VASCO Y DE LA APORTACIÓN NAVARRA

(Miles de euros)

	Cupo 2017	Aportación 2015
Cupo y aportación acordados en 2017	1.304.535,50	510.070,39
Infravaloración como consecuencia de:		
<i>Cálculo de cargas asumidas</i>	<i>1.796.840,18</i>	<i>116.362,72</i>
<i>Cálculo de la compensación por tributos no concertados o convenidos</i>	<i>317.523,06</i>	<i>7.080,16</i>
<i>Cálculo de la compensación por ingresos no tributarios</i>	<i>0,00</i>	<i>210.688,43</i>
<i>Cálculo del ajuste de impuestos directos</i>	<i>335.310,00</i>	<i>138.058,00</i>
<i>Cálculo de la compensación por déficit</i>	<i>2.860.877,47</i>	<i>565.440,10</i>
Total infravaloración	5.310.550,71	1.037.629,41
Cupo y aportación correctos	6.615.086,22	1.547.699,80

Fuente: Elaboración propia

Además, de los cálculos del cupo y de la aportación y de los ajustes y compensaciones de IVA e II EE, una tercera causa de la diferencia en la financiación entre CC AA y CC FF se produce como consecuencia de que varios impuestos tienen la consideración de concertados y convenidos, por lo que su rendimiento les corresponde en exclusiva a las haciendas forales, mientras que en territorio común la recaudación de estos impuestos le corresponde en exclusiva a la AGE. En el cuadro 19 se recoge la recaudación en el año 2015 de estos impuestos.

CUADRO 19
RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS CONCERTADOS Y CONVENIDOS NO CEDIDOS A LAS COMUNIDADES DE RÉGIMEN COMÚN. AÑO 2015

(Miles de euros)

Año 2015	Total País Vasco	Navarra	Recaudación Estado
Tributación no cedida a CC AA de régimen común	100.574,00	58.684,00	6.414.436,00
Gravamen especial sobre premios de loterías	42.406,00	18.740,00	494.806,00
I s/ la Renta de no Residentes	-54.610,00	6.610,00	2.293.534,00
I s/ el valor de la producción de la energía eléctrica	37.305,00	13.548,00	1.605.000,00
I s/ prod comb nuclear gastado y resid radiactivos	0,00	0,00	258.000,00
I s/ almac comb nucl y resid rad en instalac centralizadas	0,00	0,00	
I s/ valor de la Extracción de Gas, Petróleo y condensados	0,00	0,00	
I s/ carbón	0,00	0,00	308.914,00
I s/ las Primas de Seguros	72.462,00	19.426,00	1.354.945,00
I s/ los Gases Fluorados de Efecto Invernadero	3.011,00	360,00	99.237,00

Fuentes: Recaudación Estado: AEAT, Informe anual de recaudación tributaria año 2016
Recaudación Territorios Forales: Inspección de los servicios del MINHAF, Informe sobre recaudación 2015

De los datos recogidos en los cuadros anteriores, más la diferencia en los ajustes por IVA e Hidrocarburos que se refleja en el cuadro 15, resulta un exceso de financiación de las CC FF respecto de las CC AA por importe de:

- 7.129 millones de euros en el País Vasco, 3.257 euros por habitante.
- 1.946 millones de euros en Navarra, 3.038 euros por habitante.

Este resultado de la aplicación de los regímenes forales provoca perjuicios de diverso tipo a las CC AA :

- La recaudación cedida en IVA e II EE se ve reducida como consecuencia de que los ajustes y compensaciones disminuyen la base de cálculo de

la recaudación cedida a las CC AA en estos impuestos. Por lo tanto, el exceso de estos ajustes que se paga a las haciendas forales perjudica directamente a las CC AA en la proporción en que se les cede la recaudación por los impuestos sobre los que se aplican estos ajustes y compensaciones: el 50% del exceso del ajuste en IVA y el 58% del exceso del ajuste en hidrocarburos.

- El cálculo a la baja del cupo y de la aportación junto con los excesos de los ajustes y compensaciones en IVA e II EE disminuye los ingresos de la AGE y, como consecuencia, el Estado ve reducida su capacidad financiera para mejorar la financiación de las CC AA.
- Debido a que las haciendas forales cuentan con mayor financiación no soportan la misma presión que las CC AA de régimen común para obtener ingresos vía ejercicio de capacidad normativa. Como consecuencia, se producen situaciones de competencia fiscal desleal. Utilizando los datos del cuadro 16 puede comprobarse que en 2015, a pesar de recaudar un 37% menos por habitante en los tributos cedidos tradicionales que las CC AA, las CC FF obtuvieron unos ingresos tributarios totales por habitante superiores en un 27% a los de las CC AA. La recaudación propia explica 11 puntos (453 euros por habitante) de esta diferencia, mientras que los ajustes y compensaciones son responsables de 16 puntos de diferencia (680 euros por habitante).
- Por último, la situación privilegiada de las CC FF está provocando una crisis de legitimidad en el sistema de financiación de las CC AA. Aquellas CC AA con una mayor capacidad tributaria media de sus ciudadanos se sienten injustamente tratadas por el sistema de financiación, situación que provoca que se cuestione la licitud del principio constitucional de solidaridad interterritorial.

References

- [1] Cuenca, Alain *Navarra y el IVA de VW*, Blog sobre financiación autonómica y local de RIFDE, Diario Expansión, entrada de 2 de marzo de 2015.
- [2] de la Fuente, Ángel, *¿Está bien calculado el cupo?* Moneda y Crédito, nº 231, 2011, pp. 93-167. Se ha utilizado la versión disponible en internet: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5742553.pdf>
- [3] de la Fuente, Ángel, Notas sobre el proyecto de nueva ley del cupo. Fedea Policy Papers - 2017/14
- [4] Nota de prensa de 7 de mayo de 2012 del Gobierno de Navarra sobre la modificación del sistema de ajustes del IVA del Convenio económico. Descargada de: https://www.navarra.es/home_es/Actualidad/Sala+de+prensa/

Noticias/2012/05/07/Acuerdo+Comision+Coordinadora+
Convenio+Economico.htm

- [5] Gobierno de Navarra, Acta 1/2017 de la Comisión Coordinadora del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, descargado desde:
<https://www.navarra.es/NR/rdonlyres/BF4EE732-D7D4-4DFC-ABEB-81E48787F8BE/401862/Acuerdo20152019.pdf>
- [6] Ministerio de Hacienda y Función Pública (MINHAFP), 2017a, Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema de financiación autonómica. Descargado desde:
http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Informe_final.Comisi%C3%B3n_Reforma_SFA.pdf
- [7] Ministerio de Hacienda y Función Pública (MINHAFP), 2017b, Informe sobre la dimensión territorial de la actuación de las Administraciones Públicas, Ejercicio 2014. Descargado desde:
http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Cuentas%20Territorializadas/Informe_Ministerio_SCPT_2014.pdf
- [8] Órgano de coordinación tributaria de Euzkadi, Informe anual integrado de la hacienda vasca 2015, descargado desde:
<http://www.euskadi.eus/documentacion/2017/informe-anual-integrado-de-la-hacienda-vasca-2015/web01-a2ogazer/es/>
- [9] Urkullu, Íñigo *Riesgo unilateral y solidaridad*, Diario El País, 3 de diciembre de 2017