Hacienda Pública Española/Review of Public Economics del
Instituto de Estudios Fiscales tiene licencia CC BY-NC 4.0

Hacienda Pública Española/Review of Public Economics 242-(3/2022): 53-90
© 2022, Instituto de Estudios Fiscales
https://dx.doi.org/10.7866/HPE-RPE.22.3.3

Sobre el Sistema de Financiación Foral vasco y navarro: notas para un debate necesario*

ÁNGEL DE LA FUENTE**

FEDEA e *Instituto de Análisis Económico (CSIC)*

Recibido: Septiembre, 2020
Aceptado: Octubre, 2021

Resumen

En este trabajo se analizan críticamente algunos aspectos del diseño y funcionamiento del sistema de financiación foral, con especial atención al cálculo del cupo vasco y la aportación navarra y a los ajustes a consumo de los impuestos indirectos, y se avanzan algunas propuestas para resolver los problemas detectados y aumentar la transparencia del sistema. El estudio muestra que algunas variables importantes para estos cálculos se definen de una forma técnicamente mejorable y/o no se miden correctamente en la práctica, lo que sesga sus resultados, generalmente a la baja.

Palabras clave: concierto vasco, convenio navarro, cupo, aportación.

Clasificación JEL: H77.

1. Introducción

El sistema de concierto o convenio que regula la financiación de las comunidades forales sigue una lógica muy distinta de la del sistema de financiación de las comunidades de régimen común. A diferencia de lo que sucede en el resto de España, las haciendas forales recaudan la práctica totalidad de los tributos (excluyendo las cotizaciones sociales) y transfieren después al Estado una parte de sus ingresos para ayudar a financiar aquellas competencias o "cargas" que no han sido asumidas por estas comunidades o por sus corporaciones locales. Esta transferencia se conoce como "cupo" en el caso vasco y como "aportación" en el navarro. Los principios en los que ha de basarse su cálculo se establecen en las propias leyes del Concierto y el Convenio[1] y los detalles se concretan después, en principio cada cinco años, en las llamadas leyes del cupo y en los acuerdos Estado-Comunidad Foral de Navarra en los

* Este trabajo ha sido financiado en parte por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad a través del proyecto ECO2017-87862-P. Agradezco los comentarios y sugerencias de Julio López Laborda, Jorge Onrubia, Ana Santiuste, Luis González-Calbet, Javier Pérez y tres evaluadores de esta Revista.

** ORCID ID: 0000-0002-5738-5162.

que se fija la aportación.[2] En cada una de estas leyes o acuerdos se cuantifica el pago correspondiente al año base o inicial del quinquenio y se establece un índice de evolución que sirve para actualizar el pago año a año durante el resto del período en función de la evolución de los ingresos tributarios no cedidos del Estado.

El sistema de financiación foral goza de un notable arraigo en el País Vasco y Navarra, donde se considera pieza esencial del autogobierno, pero ha recibido numerosas críticas en la literatura hacendística por su opacidad y por sus resultados financieros, que algunos autores consideran poco razonables. En los últimos años, estas críticas se han ido extendiendo desde los especialistas académicos a otros círculos, incluyendo la Comisión de Expertos para la reforma de la financiación autonómica (CERFA, 2018) y sectores cada vez más amplios de la opinión pública. El sistema ha sido cuestionado ante el Defensor del Pueblo y el Consejo de Transparencia (CT). Aun declinando interponer un recurso de inconstitucionalidad, la primera institución ha publicado una resolución muy crítica con el funcionamiento del sistema de concierto.[3] Por su parte, el CT (2017) ha reafirmado el derecho de los ciudadanos a acceder a la información relevante sobre el sistema de financiación foral en una resolución que ha sido refrendada por una sentencia judicial tras el recurso contra la misma presentado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.[4] Sin embargo, ninguna de estas resoluciones o sentencias está escrita en unos términos lo suficientemente precisos como para obligar al Gobierno a hacer público el detalle del cálculo del cupo y la aportación, por lo que no ha sido posible hasta el momento examinar los cálculos y valorar su corrección técnica.

El creciente descontento con la opacidad del sistema de financiación foral y con sus resultados hace necesario un debate en profundidad sobre el tema que ha de enmarcarse en otro más amplio sobre las reformas que necesitan los distintos sistemas de financiación territorial de nuestro país y en como mejorar el encaje entre los mismos.[5] El presente trabajo busca contribuir a ese debate desde una perspectiva fundamentalmente técnica y sin cuestionar la existencia del modelo foral o sus elementos nucleares. En él se analizan críticamente diversos aspectos del diseño y funcionamiento de ese modelo y se avanzan algunas propuestas para resolver los problemas detectados y para adaptar el Concierto y el Convenio a una situación muy distinta de la existente en el momento en el que estas normas adoptaron su forma actual.

El resto del trabajo está organizado como sigue. En la sección 2 se repasa brevemente el funcionamiento del sistema de financiación foral y se recogen algunas magnitudes relevantes. En la sección 3 se desarrolla y aplica una metodología detallada para el desglose del gasto estatal en cargas asumidas y no asumidas. El ejercicio permite valorar hasta qué punto las cifras oficiales aproximan razonablemente el coste real de los servicios que el Estado sigue prestando en o a las comunidades forales y ayuda a identificar puntos oscuros y disfunciones del sistema que habría que corregir. La sección 4 se dedica al tratamiento de la nivelación interregional, la 5 al ajuste a consumo del IVA y los Impuestos Especiales y la 6 a los restantes aspectos de la metodología de cálculo del cupo y la aportación. La sección 7 cierra el trabajo con un breve resumen de las conclusiones alcanzadas. Muchos de los detalles se relegan a una serie de Anexos que están disponibles en la web como parte de una versión actualizada del documento de trabajo original (de la Fuente, 2020b).

2. ¿Cómo funciona el sistema foral? Una visión de conjunto y algunos datos básicos

De acuerdo con las leyes del Concierto y el Convenio, el punto de partida para el cálculo del cupo y la aportación del año base de cada quinquenio ha de ser un desglose del gasto del Estado en dos componentes (que pueden ser distintos en el País Vasco y Navarra en función de las competencias asumidas por cada comunidad). El primero de ellos, las llamadas *cargas asumidas*, corresponde al gasto del Estado (dirigido presumiblemente a los territorios de régimen común) que está ligado a las competencias que han sido asumidas en cada territorio foral por la comunidad autónoma o por las diputaciones provinciales. El segundo componente, las *cargas no asumidas*, engloba el gasto estatal en todo el territorio nacional en materias que no han sido efectivamente transferidas a las instituciones forales. De acuerdo con las leyes del Concierto y el Convenio, las haciendas forales han de contribuir a financiar sólo este segundo componente del gasto estatal, que correspondería aproximadamente al gasto que tendría que realizar el Estado si todas las comunidades autónomas tuviesen las mismas competencias que el País Vasco o Navarra.[6]

Así pues, para llegar a la *base del cupo* (o la aportación) se parte de las cargas del Estado que no han sido asumidas por las instituciones forales. De esta cantidad se descuenta a continuación el déficit del Estado. Este ajuste es necesario para evitar que el País Vasco y Navarra puedan terminar "pagando dos veces" por el mismo gasto estatal. En ausencia de esta corrección, estas comunidades pagarían siempre la parte que les corresponde del gasto no asumido en el momento en el que éste se realiza. Pero si este gasto se financiase en parte con déficit, se produciría también un aumento del *stock* de deuda estatal con el consiguiente incremento de la carga futura de intereses y amortizaciones. Puesto que los intereses y amortizaciones de la deuda estatal se consideran una carga no asumida, las haciendas forales tendrían que ayudar a pagar el incremento de los gastos financieros del Estado a pesar de haber desembolsado íntegramente en su momento la parte que les correspondía del gasto estatal, lo que no sería lógico. Para evitar este "doble cargo" se ha optado por que el País Vasco y Navarra hagan lo mismo que el Estado: esto es, que no paguen en cada ejercicio por la parte del gasto estatal que se financia con déficit pero que, en contrapartida, asuman en el futuro la fracción que les corresponde de los intereses y amortizaciones ligados al incremento resultante de la deuda del Estado.

Para calcular el importe del cupo y la aportación, su base ajustada por el déficit estatal se multiplica por un *índice de imputación* que ha de reflejar la capacidad de pago de cada comunidad foral de acuerdo con su renta en relación al total nacional. La cantidad así obtenida se somete seguidamente a una serie de ajustes adicionales con el fin de llegar al *cupo o aportación líquidos a pagar*. La mayoría de estos ajustes consisten en descontar de la base del cupo o aportación ciertas partidas de ingresos que el Estado recibe directamente en su integridad. Los cálculos que aquí se esbozan se realizan en primera instancia partiendo de los Presupuestos Generales del Estado (PGE) aprobados para el año base del quinquenio con el fin de calcular el valor provisional del cupo y la aportación. Una vez terminado el ejercicio y realizada la liquidación de los Presupuestos, los importes definitivos del cupo y la aportación han de recalcularse con los datos reales de gasto e ingreso. Las discrepancias entre los valores definitivos y provisionales se corrigen a posteriori, sumándose a los pagos provisionales del ejercicio en curso. (art. 59 del Concierto y 59 y 60 del Convenio).[7]

Otra pieza importante del sistema foral es el *ajuste a consumo del IVA*. Se trata, al menos en principio, de un ajuste técnico que se realiza para que cada administración se quede con la parte de la recaudación del tributo que en última instancia soportan sus ciudadanos, y no con la que se ingresa físicamente en su territorio, que puede ser muy distinta.[8] El ajuste es necesario por dos razones. La primera es que puesto que la recaudación del IVA que grava las importaciones desde países no comunitarios es responsabilidad exclusiva del Estado, éste debe transferir a las haciendas forales la parte de tales ingresos que corresponde al consumo vasco o navarro de bienes importados. La segunda es que, incluso en el caso del IVA por operaciones interiores (que grava también las adquisiciones intra-comunitarias), quien paga en primera instancia el tributo no es necesariamente el que lo soporta. Mientras que el impuesto lo terminan soportando los consumidores finales, los ingresos los realizan las empresas en proporción al valor añadido en cada una de las etapas del proceso de producción, generalmente en la región en la que está localizada su sede social. Puesto que no hay ninguna garantía de que productores y consumidores estén distribuidos de la misma forma en el territorio, resulta necesario realizar un ajuste que ha de tener en cuenta el peso de cada comunidad foral en el consumo y en la recaudación del impuesto a nivel nacional. Por los mismos motivos, un ajuste similar se realiza también en el caso de los impuestos especiales de fabricación que gravan las bebidas alcohólicas, los hidrocarburos y las labores de tabaco.

Cuadro 1
DATOS BÁSICOS PARA EL CÁLCULO DEL CUPO Y LA APORTACIÓN MAGNITUDES ORIGINALES Y AJUSTADAS O PRIMARIAS, AÑO BASE DEL QUINQUENIO EN CURSO
(millones de euros corrientes)

Datos utilizados en la Ley del Cupo y el Acuerdo de la CC	País Vasco 2017	Navarra 2015
1. Gasto total del Estado	276.152	282.918
2. Ingresos del Estado	135.424	141.416
3. Déficit a efectos de la ley del cupo (= 1 – 2)	140.729	141.501
4. Cargas no asumidas totales	186.186	212.259
Gastos financieros para ajustes:		
5. Intereses de la deuda estatal	32.229	35.519
6. Vencimientos de la deuda estatal	87.904	91.998
Datos ajustados o primarios:		
7. Gasto primario del Estado (= 1 – 5 – 6)	156.019	155.400
8. Cargas primarias no asumidas (= 4 – 5 – 6)	66.052	84.741
9. Déficit primario (= 3 – 5 – 6)	20.595	13.984
Nota: cargas no asumidas/gasto primario (= 8/7)	*42,3%*	*54,5%*

Fuentes: Ley del Cupo de 2017, Anexo (*BOE*, 2017b), CC (2017) y Presupuestos Generales del Estado (PGE) de 2015 y 2017, resumen general por capítulos del presupuesto de gastos y resumen general de ingresos por artículos y secciones del subsector Estado. Los PGE se pueden consultar en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Presupuestos%20Generales%20del%20Estado/Paginas/Presupuestos.aspx.

Nota: El coste de las competencias de fomento del empleo y formación para el empleo asumidas por el País Vasco en 2011 no se incluyen en la valoración de las cargas asumidas en 2017. La financiación de estas competencias se realiza en buena parte a través de ajustes adicionales al cupo líquido a pagar pero el sistema es complejo y las cifras correspondientes no se incluyen en el Anexo a la ley del cupo o en el Cuadro.

El Cuadro 1 recoge los datos más importantes para el cálculo del cupo y la aportación en los años base del quinquenio en curso (2017 y 2015 respectivamente). El primer bloque del Cuadro muestra los datos brutos tal como se recogen en el Anexo a las normas en las que se fijan el cupo y la aportación del año base. Una peculiaridad de estos datos es que en ellos se incluyen los intereses de la deuda estatal y la amortización de sus vencimientos tanto en las cargas no asumidas como en el gasto total del Estado (y por consiguiente en su déficit), lo que tiende a distorsionar las magnitudes de interés y a dificultar su interpretación al mezclar flujos operativos y puramente financieros. Para evitar este problema, resulta conveniente expresar todas las variables de interés en términos primarios, esto es, netas de intereses y vencimientos de deuda. Puesto que este ajuste reduce en la misma cantidad las cargas no asumidas y el déficit que se resta de las mismas para llegar a la base del cupo y aportación, esta última magnitud se puede calcular directamente en términos de las variables ajustadas o primarias que se recogen en el tercer bloque del Cuadro, lo que permite obtener una imagen más clara de los flujos presupuestarios relevantes. Un desglose detallado de los ingresos y gastos del Estado en 2017 se recoge en el Anexo 1 (disponible en https://bit.ly/3kAX62D).

El Cuadro 2 resume el cálculo oficial del cupo y la aportación en los años base del quinquenio en curso, trabajando siempre con las variables primarias construidas en el Cuadro 1. Las cifras de gasto e ingreso total del Estado en ambos años son similares, lo que facilita la comparación entre ambas comunidades forales. Atendiendo a los Cuadros 1 y 2, la principal diferencia entre ellas tiene que ver con el volumen de las competencias estatales asumidas por las administraciones forales, que sería mayor en el País Vasco que en Navarra. Por otra parte, el cambio en el déficit estatal entre los dos años base también tiene un efecto apreciable sobre la cuantía de las aportaciones de las dos comunidades.

Cuadro 2
CÁLCULO OFICIAL DEL CUPO Y LA APORTACIÓN EN LOS AÑOS BASE DEL QUINQUENIO EN CURSO (millones de euros corrientes)

	País Vasco 2017	Navarra 2015
1. *Cálculo de la base del cupo y la aportación*		
cargas primarias no asumidas	66.052	84.741
– déficit primario del Estado	20.595	13.984
= base corregida por déficit	***45.457***	***70.757***
2. *Cálculo de la cuantía del cupo y la aportación*		
por cargas primarias no asumidas	4.122	1.356
– corrección por déficit primario	1.285	224
= cupo corregido por déficit	*2.837*	*1.132*
– otras correcciones y ajustes	1.536	622
= cupo líquido a pagar	***1.300***	***510***
Nota: índice de imputación	*6,24%*	*1,60%*

3. La valoración de las cargas no asumidas

De acuerdo con lo establecido en las leyes del Concierto y el Convenio, el cálculo del cupo y la aportación ha de realizarse a partir de los PGE del año base, tomando como referencia los gastos e ingresos presupuestarios correspondientes al subsector Estado, excluyendo por tanto los gastos de los Organismos Autónomos y otros Entes Públicos, así como los de la Seguridad Social, pero no las transferencias y préstamos del Estado a estas administraciones.

El Concierto y el Convenio no son demasiado precisos a la hora de definir las cargas asumidas y no asumidas. En ambas normas se consideran cargas no asumidas aquellas partidas del presupuesto del Estado que corresponden a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido *efectivamente* por las instituciones forales (art. 52 de la Ley del Concierto y 54 de la Ley del Convenio). Ambos textos especifican que tendrán la consideración de cargas no asumidas los intereses de la deuda estatal, las amortizaciones o vencimientos de la misma, el Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) y las transferencias del Estado a organismos públicos cuyas competencias no hayan sido asumidas por el País Vasco o Navarra. Las leyes del cupo y los acuerdos en los que se fija la aportación tampoco concretan cómo han de aplicarse los criterios generales que acabo de resumir ni ofrecen un listado de las partidas presupuestarias que se consideran cargas asumidas y no asumidas. La única información que se ofrece en estos textos se recoge en un anexo de una única página en el que, con muy pocas explicaciones, se fija la valoración total de las cargas no asumidas y el importe de las correcciones pertinentes.

En esta sección se avanza una propuesta para desglosar el gasto del Estado en cargas asumidas y no asumidas por el País Vasco y Navarra. La metodología se basa en las indicaciones que se ofrecen en las normas básicas del sistema foral para guiar este cálculo, interpretadas a la luz de la obligación de contribuir a la solidaridad interterritorial que se recoge en las Leyes del Concierto y Convenio (arts. 48 y 2), los respectivos Estatutos de Autonomía y la Constitución Española (art. 2) y de la prohibición de que las diferencias entre los estatutos de las comunidades autónomas comporten "privilegios económicos o sociales" (CE, art. 138. 2). La propuesta se implementa con datos tomados de los PGE de 2017, que es el año base del actual cupo. Lo que sigue a continuación se complementa con una discusión más detallada de los cálculos, sección a sección y en su caso programa a programa, que se recoge en el Anexo 2 (https://bit.ly/3kAX62D).

Algunas de las partidas de gasto estatal son sencillas de clasificar. Así, el gasto en bienes y servicios públicos de ámbito nacional e interés general que son competencia exclusiva del Estado ha de considerarse una carga no asumida. Aquí entrarían el coste de las altas instituciones del Estado (Casa del Rey, Cortes Generales, Consejo General del Poder Judicial, etc.), la aportación española a la Unión Europea y el gasto total de los Ministerios de Asuntos Exteriores, Defensa y Presidencia y Administraciones Territoriales (con una excepción menor en el último caso). En sentido contrario, han de considerarse cargas asumidas aquellas partidas de los PGE que corresponden a servicios o prestaciones que el Estado gestiona o financia directamente en otras partes de España pero no en el País Vasco y/o en Navarra, donde la responsabilidad corresponde a la Comunidad Autónoma o a las Diputaciones Forales. Los casos más importantes tienen que ver con las competencias singulares de los territorios forales, incluyendo

la financiación de sus corporaciones locales, la policía autonómica, la gestión de los grandes tributos y el catastro, el grueso de los servicios sociales, las prestaciones asistenciales y no contributivas, la construcción y mantenimiento de la red nacional de carreteras y las ayudas para el acceso a la vivienda. En todos estos casos, las instituciones forales asumen de forma efectiva en su ámbito territorial gastos y responsabilidades que corresponden al Estado en el resto de España. Por lo tanto, el que no tengan que contribuir directamente a la financiación de tales servicios en otros territorios encaja perfectamente con la lógica del sistema de concierto.

En otros casos, la frontera entre las cargas asumidas y no asumidas está menos clara. Las áreas grises aparecen cuando entramos en materias en las que existen competencias compartidas o concurrentes entre el Estado y las Comunidades Autónomas, así como en relación con las ayudas sectoriales y territoriales y con los gastos que podríamos llamar indirectos, generales o de *overhead* de la Administración Central, que se concretan más adelante. En términos generales, los criterios que propongo utilizar para clasificar las partidas relevantes como cargas asumidas o no asumidas son los siguientes. Primero, han de considerarse cargas no asumidas todos aquellos programas estatales que financian bienes o servicios públicos de interés general y ámbito nacional, aunque sea en materias que no son competencia exclusiva del Estado. En caso de duda, una cuestión central a considerar para clasificar un programa estatal determinado como carga no asumida es si seguiría siendo necesaria o aconsejable su existencia aún cuando todas las comunidades autónomas tuviesen las mismas competencias que el País Vasco o Navarra. Si la respuesta es afirmativa, parece razonable concluir que las administraciones forales no han asumido efectivamente el servicio y por lo tanto han de contribuir a su financiación. La misma lógica me lleva a clasificar como cargas no asumidas todos aquellos servicios y ayudas personales o sectoriales financiados o prestados por el Estado en los que los ciudadanos y empresas residentes en territorio foral participan en condiciones de plena igualdad con los demás, con independencia de la titularidad teórica de la competencia.

Algunos ejemplos de la aplicación práctica de estos criterios pueden resultar útiles. En materias como la sanidad o la cultura que en principio son competencias transferidas a las comunidades autónomas, siguen existiendo programas estatales que financian instituciones o servicios de interés nacional, como los grandes museos nacionales, la biblioteca y archivos nacionales o la autorización y regulación de nuevos medicamentos, que seguirían siendo necesarios aunque todas las comunidades tuviesen las mismas competencias que las forales. Todos estos programas se consideran cargas no asumidas. También se consideran cargas no asumidas aquellos programas estatales que, aunque en teoría están ligados a competencias traspasadas a las comunidades forales, en la práctica siguen beneficiando a los ciudadanos y empresas residentes en tales territorios de la misma forma que al resto de los ciudadanos y empresas españoles sin ningún coste para las administraciones forales. Dos ejemplos en esta línea, que se discuten en mayor detalle en las secciones 5 y 10 del Anexo 2, son los viajes del IMSERSO para jubilados y la inversión estatal en investigación y desarrollo. En algunos casos, por ejemplo en relación con el Ministerio de Agricultura y las competencias de seguridad ciudadana (véanse las secciones 8 y 4 respectivamente del Anexo 2), sería interesante contar con información más detallada sobre las funciones que ejercen realmente las distintas administraciones implicadas para afinar el desglose entre cargas asumidas y no asumidas. Con la información a la que he tenido acceso, el ejercicio resulta un tanto incierto en ocasiones,

aunque el margen de incertidumbre no parece lo suficientemente elevado como para cambiar cualitativamente los resultados. En cualquier caso, el problema desaparecería, o al menos se mitigaría mucho, si el cálculo se hiciera desde dentro de la Administración.

Segundo, han de considerarse cargas asumidas aquellas transferencias corrientes o de capital que reciben todas las administraciones territoriales excepto las forales para financiar políticas determinadas, y cargas no asumidas todas las ayudas específicas que cabe considerar manifestaciones de solidaridad territorial, incluyendo la aportación del Estado a la nivelación interregional (cuantificada de la forma que se indica en la próxima sección), así como las ayudas que reciben las comunidades autónomas y corporaciones locales para compensar desventajas geográficas, fomentar el desarrollo de los territorios de menor renta, aliviar los efectos de catástrofes naturales o por cualquier otro concepto similar. En tercer lugar, he repartido los gastos generales o de *overhead* del Estado entre las cargas asumidas y no asumidas en proporción a la importancia relativa de estas dos partidas en el gasto presupuestado, tal como se discute en la sección 14 del Anexo 2. Las partidas incluidas en esta categoría son, en particular, las pensiones de ciertos funcionarios estatales ("clases pasivas"), las cuotas patronales pagadas por el Estado a las mutuas sanitarias de funcionarios, la reserva presupuestaria para imprevistos que se recoge en el llamado Fondo de Contingencia, el Parque Móvil del Estado, la gestión del patrimonio del Estado y ciertos gastos de carácter general del Ministerio de Hacienda y Función Pública (incluyendo el coste de la política presupuestaria y del control interno que realiza la Intervención General del Estado).

Para aproximar el desglose de algunos programas que incluyen tanto cargas asumidas como no asumidas he utilizado información detallada procedente del Sistema de Cuentas Públicas Territorializadas (SCPT)[9] o de los decretos de traspaso de las competencias de interés.[10] Los ejemplos más importantes son los programas 112A de Tribunales de Justicia, 132A de Seguridad Ciudadana y 323M de Becas y ayudas al estudio (véanse las secciones 4 y 6 del Anexo 2) así como la sanidad penitenciaria y la inspección de trabajo (secciones 4 y 11 del Anexo 2).

El desglose estimado de los gastos primarios estatales (netos de los intereses y vencimientos de la deuda) en cargas asumidas y no asumidas por las instituciones vascas y navarras se resume en el Cuadro 3. La primera columna muestra el gasto total del Estado en cada ministerio o sección presupuestaria y las otras dos la parte de esta cantidad que se considera asumida por el País Vasco y Navarra respectivamente –esto es, la cantidad que hay que deducir del gasto total del Estado para llegar a la base del cupo o aportación porque corresponde a servicios que las comunidades forales "se pagan" directamente y por lo tanto no han de ayudar a financiar en el resto del país.

Los programas de gasto estatal se clasifican en tres bloques, distinguiendo entre las Altas Instituciones del Estado, los Ministerios y Otras Secciones Presupuestarias, donde se recogen algunos gastos de carácter transversal y las relaciones financieras con otras administraciones. En la parte inferior del Cuadro 3 se incluye un ajuste por la asignación tributaria a la Iglesia Católica, que debería tratarse como una carga no asumida tanto en el caso del País Vasco como en el de Navarra. Como es bien sabido, la Iglesia recibe del Estado un 0,7% de las cuotas íntegras del IRPF de aquellos contribuyentes que rellenan una determinada casilla de

la declaración de este impuesto, incluidos los residentes en los territorios forales. Estos ingresos se deducen directamente de la recaudación estatal del impuesto (pero no de la foral) y no aparecen por tanto ni como ingreso ni como gasto en los PGE, con lo que no tienen efecto alguno sobre el cálculo del cupo y la aportación. Dado que el Estado corre en la práctica con el coste de las aportaciones de los residentes en el País Vasco y Navarra, parecería razonable considerar el total de la aportación a la Iglesia como una carga no asumida.[11]

Cuadro 3
VALORACIÓN DIRECTA DE LAS CARGAS PRIMARIAS ASUMIDAS POR EL PAÍS VASCO Y NAVARRA, EN BASE A LOS PGE APROBADOS PARA 2017
(millones de euros corrientes)

	Gasto total	Cargas asumidas	
		País Vasco	Navarra
1. ***Altas instituciones del Estado***	***368***	***0***	***0***
2. ***Ministerios***			
Asuntos Exteriores	1.370	0	0
Defensa	7.639	0	0
Presidencia y Administraciones Territoriales	765	5	5
Hacienda y Función Pública (neto de gastos gen.)	19.453	18.550	18.550
Justicia	1.700	423	423
Interior	7.215	1.625	437
Fomento	5.456	2.419	2.419
Empleo y Seguridad Social	24.220	3.725	2.512
Agricultura, pesca, alimentación y medio ambiente	1.789	491	491
Sanidad, servicios sociales e igualdad	2.185	438	438
Economía, industria y competitividad	7.673	0	0
Energía, turismo y agenda digital	5.265	0	0
Educación, Cultura y Deporte	3.181	1.861	1.272
Total Ministerios	***87.910***	***29.536***	***26.546***
3. ***Otras secciones***			
Gastos de diversos ministerios	2.786	423	275
Clases pasivas	13.994	2.094	1.362
Gastos generales de Hacienda y Función Pública	192	29	19
Fondo de contingencia	2.367	722	672
Sistemas financiación entes territoriales			
CCLL participación ingresos del Estado	16.149	16.149	16.149
CCAA participación ingresos del Estado	17.548	8.057	8.038
Entes territoriales, otros	931	412	412
Fondo de Compensación Interterritorial	582	0	0
Relaciones financieras con la UE	13.250	0	0
Total otras secciones	***67.800***	***27.885***	***26.928***

(Continuación.)

	Gasto total	Cargas asumidas	
		País Vasco	**Navarra**
Ajuste por intereses y vencimientos fuera de la sección 06 (*)	-59	-59	-59
Total gasto primario y parte asumida, valoración directa	***156.019***	***57.363***	***53.416***
asumido, % del total		***36,77%***	***34,24%***
Nota: cargas primarias asumidas según Ley del Cupo y CC		***89.967***	
asumido, % del gasto primario total		*57,66%*	*45,47%* (**)
Ajustes adicionales:			
Asignación tributaria a la Iglesia Católica	264	0	0
*Cargas **no** asumidas tras ajustes adicionales*		***98.920***	***102.867***
% del gasto primario total + asignación tributaria Iglesia		*63,30%*	*65,82%*

(*) Para calcular los gastos primarios han de excluirse los vencimientos e intereses de la deuda estatal. El grueso de estos gastos se recoge en la sección 06 de los PGE, que no se incluye en el Cuadro. Sin embargo, una pequeña fracción de estas partidas se recoge en otras secciones y por lo tanto ha de excluirse explícitamente.

(**) Dato de 2015.

Los resultados recogidos en el Cuadro 3 confirman la impresión, ampliamente extendida en la literatura académica, de que los cálculos oficiales infravaloran muy significativamente el coste de los servicios que el Estado continúa prestando a los residentes de las comunidades forales. De acuerdo con mi estimación, las haciendas vascas deberían haber cofinanciado un (100% – 37%) = 63% del gasto primario del Estado en 2017, pero en la práctica sólo han contribuido a pagar en torno a un 42% = (100% – 58%). (Los porcentajes cruciales aparecen sombreados en el cuadro). Por lo tanto, la base efectiva del cupo (entendida aquí como las cargas primarias no asumidas) estaría infravalorada en torno a un 30%, lo que supone unos 32.000 millones de euros. En el caso de Navarra no es posible hacer un cálculo exacto porque estaríamos comparando cifras de años distintos, pero el sesgo a la baja parece ser algo menor que en el País Vasco, aunque todavía muy considerable.

4. El tratamiento de la nivelación regional

Una cuestión importante que el sistema actual no resuelve de manera satisfactoria tiene que ver con el encaje entre el sistema común y el foral en materia de nivelación o solidaridad interterritorial. Las leyes del Concierto y el Convenio no incluyen un tratamiento detallado de esta cuestión, seguramente porque el sistema foral tomó su forma actual a comienzos de los años ochenta, cuando las autonomías de régimen común estaban sólo comenzando a desarrollarse. En ese momento se preveía que el Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) establecido en la Constitución de 1978 sería el principal instrumento de solidaridad territorial y de ahí su inclusión explícita entre las cargas no asumidas de acuerdo con las leyes del Concierto y el Convenio, en las no se habla para nada del resto de las autonomías. *A posteriori*, sin embargo, esta previsión no se ha cumplido y la situación ha evolucionado de una forma no esperada entonces: el FCI nunca llegó a desarrollarse como un instrumento redistributivo im-

portante porque la política de fomento del desarrollo regional se financió fundamentalmente con fondos europeos y la nivelación interterritorial se ha canalizado por otras vías, entre las que han ido ganando peso las transferencias horizontales entre comunidades autónomas.[12] Estas transferencias pasan por los Presupuestos Generales del Estado de una forma peculiar que no ayuda a hacer transparente la contribución de los distintos territorios y administraciones a la nivelación y no encajan bien en el esquema existente de cálculo del cupo y la aportación, que es de carácter estrictamente bilateral con el Estado.

El resultado de todo ello ha sido que, en la práctica, las comunidades forales se han visto casi totalmente exentas de la obligación de contribuir a la solidaridad territorial, que se recoge en los artículos 2 y 156 de la Constitución y en las propias leyes del Concierto y el Convenio. Esta laguna ha de solventarse mediante la regulación explícita de la contribución foral a los mecanismos de nivelación interterritorial. En este apartado se avanza una propuesta en este sentido con dos componentes: la inclusión explícita de la aportación del Estado a la nivelación interterritorial entre las cargas no asumidas y la incorporación de las comunidades forales a un mecanismo general de nivelación horizontal, en condiciones de igualdad con las comunidades de régimen común que disfrutan de niveles similares de renta y capacidad fiscal.

En la práctica, el problema tiene que ver con el tratamiento a efectos del cálculo del cupo y la aportación de las transferencias de nivelación que complementan los recursos tributarios cedidos a las comunidades de menor renta con el fin de permitirles ofrecer servicios similares a los del resto de territorios con el mismo esfuerzo fiscal. Partiendo de la liquidación de 2017 del Sistema de Financiación Autonómica (SFA), el Cuadro 4 muestra la información relevante. En la primera columna se recoge la capacidad tributaria bruta de las CCAA, definida como sus ingresos homogeneizados por tributos cedidos, una variable que intenta aproximar la recaudación que se habría obtenido en cada comunidad a igual esfuerzo fiscal, esto es, con una normativa tributaria homogénea en toda España.[13] La segunda columna muestra la financiación final a competencias homogéneas e igual esfuerzo fiscal. La diferencia entre ambas magnitudes se debe a que los distintos Fondos que conforman el SFA generan flujos de nivelación que pueden ser positivos (si una región recibe finalmente más de lo que ingresa en primera instancia por tributos cedidos) o negativos si la comunidad es aportante neta a la nivelación regional.

La suma de los saldos positivos que aparecen en la penúltima columna del Cuadro nos dice que el sistema aporta a las comunidades de menor renta recursos extra, por encima de sus ingresos tributarios propios, por un importe de algo más de 16.000 millones de euros. Estos recursos provienen en parte del Estado (que aporta unos 8.900 millones de euros en términos netos) y en parte de las comunidades con mayor renta (Madrid, Cataluña y Baleares) que aportan otros 7.400 millones. De acuerdo con la normativa vigente, la primera de estas cantidades habría de considerarse una carga estatal no asumida, y como tal se recoge en el Cuadro 3 de la sección anterior dentro del apartado de financiación de las comunidades autónomas.[14] La segunda cantidad es más problemática porque no se trata realmente de un gasto estatal y por lo tanto no encaja en sentido estricto en el marco actual de cálculo del cupo y la aportación, pero ciertamente la falta de una contrapartida foral a esta aportación supone

una diferencia de trato difícilmente justificable en relación con las comunidades de régimen común con niveles similares de renta.

Cuadro 4
FLUJOS DE NIVELACIÓN INTERREGIONAL, RÉGIMEN COMÚN 2017

	Capacidad tributaria bruta	Financiación final a competencias homogéneas	Diferencia	Saldos positivos	–Saldos negativos
Cataluña	20.937	18.918	-2.019		2.019
Galicia	5.493	7.323	1.830	1.830	
Andalucía	15.013	19.744	4.732	4.732	
Asturias	2.374	2.804	430	430	
Cantabria	1.371	1.742	371	371	
La Rioja	750	930	181	181	
Murcia	2.749	3.368	619	619	
Valencia	10.535	11.204	670	670	
Aragón	3.278	3.666	388	388	
C.-La Mancha	3.830	5.175	1.345	1.345	
Canarias	2.858	5.885	3.027	3.027	
Extremadura	1.796	3.076	1.281	1.281	
Baleares	3.627	3.199	-427		427
Madrid	21.211	16.234	-4.977		4.977
Cast. y León	5.441	6.858	1.417	1.417	
Total CCAA	101.260	110.127	8.867	16.291	7.423
Aportación del Estado					8.867
Aportación de las CCAA					7.423
Total					*16.291*

Nota: Tanto en la capacidad tributaria como en la financiación final se incluye la recaudación normativa de los recursos REF y de los impuestos sobre actividades de juego y depósitos en entidades de crédito.

Fuente: De la Fuente (2019).

Como ya ha apuntado la Comisión de Expertos para la reforma de la financiación autonómica (CERFA, 2018, cap. 5.1), sería deseable que el País Vasco y Navarra participasen en los mecanismos de nivelación horizontal del SFA. Una posible forma de hacerlo sería incluir en la base del cupo y la aportación todos los flujos de nivelación, incluyendo los interregionales. Otra posibilidad, sería la de exigir a las comunidades forales una contribución adicional, fuera de cupo, a la nivelación horizontal similar a la de otras autonomías con parecidos niveles de renta y/o capacidad fiscal. A mi entender, esta segunda opción sería preferible porque supone un tratamiento más igualitario de ambos grupos de comunidades autónomas, y también porque evita forzar la lógica del cupo mediante la inclusión en su cálculo de gastos no estatales. En cualquier caso, los fondos adicionales generados por cualquiera de estas vías deberían distribuirse entre las comunidades peor financiadas con un criterio explícito de

nivelación que podría ser alguno de los considerados por la CERFA (2018) para el reparto del Fondo de Nivelación Vertical incluido en su propuesta (cap. 4.5, párrafos 38 y 39), esto es, eliminar una fracción dada de las diferencias con la comunidad mejor financiada, o elevar todo lo posible el suelo de financiación del sistema, siempre trabajando con datos de financiación homogénea por habitante ajustado.

Cuadro 5
APORTACIONES A LA NIVELACIÓN HORIZONTAL EN 2017 (millones de euros)

	Aportación a nivelación	Exceso sobre la media		Aportación/exceso	
		PIB	Capacidad tributaria	PIB	Capacidad Tributaria
Cataluña	2.019	37.202	3.689	5,43%	54,72%
Baleares	427	1.405	1.051	30,43%	40,66%
Madrid	4.977	56.945	6.560	8,74%	75,88%
Navarra	263	3.707		7,08%	
País Vasco	1.213	17.122		7,08%	

¿Qué implicaría esto? Apoyándonos en los datos de la liquidación de 2017 del SFA, podemos hacer el cálculo tentativo que se resume en el Cuadro 5. El bloque superior del cuadro se refiere a las tres comunidades que son contribuyentes netas a la nivelación horizontal en el SFA: Cataluña, Baleares y Madrid. La primera columna del cuadro muestra la aportación total de cada una de ellas a la nivelación horizontal, que se toma del Cuadro 4. Seguidamente se muestra el "exceso total sobre la media" de cada territorio en términos de PIB y de capacidad tributaria homogeneizada. Para obtener la primera magnitud se calcula en primer lugar la diferencia entre cada comunidad autónoma y el conjunto de todas ellas en términos de PIB medio por habitante y el resultado se multiplica por la población de la comunidad. La segunda magnitud se calcula de la misma forma, pero trabajando con la capacidad tributaria homogeneizada en lugar de con el PIB, con la población ajustada en vez de con la población bruta, y sólo con las comunidades de régimen común, por no disponer de datos de capacidad tributaria homogeneizada y de población ajustada para las comunidades forales en 2017. Finalmente, el último bloque de columnas muestra la aportación de cada comunidad a la nivelación horizontal expresada como porcentaje del exceso sobre la media de cada una de estas magnitudes. Llama la atención la muy diferente posición relativa que Baleares tiene en cada una de las columnas. Esta comunidad es la que más contribuye a la nivelación en relación con su exceso de PIB sobre la media, y la que menos contribuye en términos de su exceso de capacidad fiscal. Esta situación refleja la elevada capacidad fiscal de la comunidad en relación con su nivel de renta gracias a los tributos indirectos que pagan los turistas.

El Cuadro muestra que las tres comunidades de mayor renta dentro del régimen común aportan a la nivelación interregional una parte muy elevada (entre el 40 y el 75%) de su exceso de capacidad fiscal sobre la media, que a su vez representa una fracción significativa de su exceso de renta sobre la media. Aplicando criterios similares, la aportación de las comunidades forales a la nivelación horizontal debería ser también significativa. A título indicativo,

en las dos últimas filas del Cuadro se calcula la aportación que resultaría de aplicar al exceso de PIB sobre la media de las comunidades forales el promedio de los coeficientes de contribución sobre el exceso de PIB de Cataluña y Madrid, que sería del 7,08%. En el caso del País Vasco, la cifra resultante estaría en torno a 2,6 veces la contribución que la comunidad tendría que hacer vía cupo para cofinanciar la aportación de las comunidades de régimen común a la nivelación horizontal (1.213 millones *vs*. 6,24% * 7.423 = 463 millones, donde los 7.423 millones corresponden a la aportación total de las comunidades de régimen común a la nivelación territorial y provienen del Cuadro 4). Algo similar sucedería en Navarra (263 millones *vs*. 1,60% * 7.423 = 119 millones).

5. El ajuste a consumo del IVA y los Impuestos Especiales

Como se ha visto en la sección 2, resulta necesario introducir un ajuste para adecuar el reparto de los ingresos por IVA entre administraciones a las cargas soportadas por sus ciudadanos. Puesto que el impuesto lo soportan en última instancia los consumidores, la forma más sencilla de proceder sería calcular el importe del ajuste por IVA de forma que los ingresos finales de cada comunidad foral por este concepto, definidos como la suma de su recaudación directa y del propio ajuste, fuesen proporcionales a su peso en el consumo final sujeto al impuesto en el conjunto de España (excluyendo, por tanto, aquellos territorios en los que no se aplica el IVA). Este es, en efecto, el procedimiento que se sigue en el caso del IVA ligado a las importaciones extracomunitarias, que recauda el Estado en su integridad. Sin embargo, en el caso del IVA por operaciones interiores la utilización de este procedimiento dejaría a las haciendas forales prácticamente sin incentivos para gestionar eficientemente el impuesto en su territorio. Bajo este esquema, sus ingresos por IVA dependerían fundamentalmente de la recaudación en territorio común, que tiene un peso muy superior a la de los propios territorios forales en el rendimiento total del tributo. De hecho, dado que todos los ingresos se repartirían en proporción al peso de cada territorio en el consumo total, cada euro adicional de IVA que las haciendas forales recaudasen directamente aumentaría sus ingresos totales en bastante menos de 10 céntimos, tanto en el País Vasco como en Navarra.

Presumiblemente para evitar los problemas de incentivos que esta regla de reparto causaría, el ajuste por operaciones interiores se calcula tomando como base, no la recaudación real por IVA interior, sino una recaudación de referencia que se obtiene a partir de la base teórica del impuesto, calculada con datos agregados de Contabilidad Regional y comercio exterior, utilizando el menor de los tipos medios sobre tal base que se observan en la comunidad foral de interés y en un territorio de referencia que se construye de forma ligeramente distinta en el caso vasco y en el navarro, pero que siempre incluye al territorio común (excluyendo a Canarias, Ceuta y Melilla, donde el IVA no se aplica). En particular, en el caso navarro el territorio de referencia es el territorio común y en el vasco la suma del territorio común y Navarra, lo que no tiene mucho sentido y seguramente debería corregirse, aunque tampoco es el problema fundamental en este ámbito.

El cálculo del ajuste se discute en detalle en el Anexo 3 (https://bit.ly/3kAX62D) y sus resultados se resumen en el Cuadro 6, donde se muestra la recaudación directa del IVA y los

ajustes practicados en cada territorio con datos de 2016, que es el último año para el que se dispone de toda la información necesaria.[15] Como se observa en el Cuadro, el ajuste a consumo supone una parte muy importante de los ingresos totales por IVA de las comunidades forales, especialmente en Navarra, donde asciende a casi el 70% del total. Sumando el importe del ajuste a la recaudación directa de las comunidades forales, sus ingresos totales por IVA suponen algo más de un 9% de la recaudación agregada del impuesto.[16]

Cuadro 6
RECAUDACIÓN POR IVA EN 2016, ANTES Y DESPUÉS DEL AJUSTE A CONSUMO

	Navarra	País Vasco	Resto de España	Total
Recaudación directa	*380*	*3.676*	*65.019*	*69.075*
Importaciones	0	0	13.668	13.668
Operaciones interiores	380	3.676	51.351	55.407
Ajustes concierto y convenio	*836*	*1.338*	*-2.173*	*0*
Importaciones	234	994	-1.227	0
Operaciones interiores	602	344	-946	0
Recaudación final	1.216	5.014	62.845	69.075
% de la recaudación final total	1,760%	7,259%	90,981%	100,000%
% rec. directa operac. int. total (r),	0,686%	6,635%	92,679%	100,000%

Fuente: MH (2019 a y b).

En el cálculo del ajuste del IVA juegan un papel central dos coeficientes que miden el peso relativo de cada comunidad foral dentro del conjunto de territorios sujetos al impuesto en términos del consumo y de la capacidad recaudatoria por operaciones interiores, aproximando esta última variable por la base teórica del impuesto. Como veremos en el resto de esta sección, tanto la definición de estos coeficientes como los valores que se les asignan en la práctica plantean problemas que tienden a alejar el reparto final de los rendimientos del IVA de la distribución de las cargas que soportan los residentes de las distintas jurisdicciones, en contra del objetivo teórico del ajuste.

Aunque el procedimiento termina no aplicándose en la práctica, las leyes del Concierto y el Convenio (arts. 53 y 65 respectivamente) indican con precisión cómo ha de calcularse el coeficiente de capacidad recaudatoria del IVA. Este coeficiente, al que llamaré b en lo que sigue, se define como el peso de cada territorio foral en la base teórica total del IVA interior en la parte de España sujeta al impuesto (esto es, excluyendo a Canarias, Ceuta y Melilla). La base teórica del IVA interior en el territorio i se calcula como

$$B_i = VAB_i - FBC_i - EX_i + AI_i \tag{1}$$

donde VAB es el valor añadido bruto al coste de los factores, FBC la formación bruta de capital, EX las exportaciones y AI las adquisiciones intracomunitarias. La primera partida tras el VAB se excluye de la base porque el IVA pagado en bienes de capital se devuelve a las empresas al ser deducible del IVA a ingresar,[17] la segunda porque las exportaciones están

exentas del impuesto (en origen) y la tercera se suma porque las importaciones de países comunitarios están sujetos al IVA interior (en destino).

Cuadro 7
COEFICIENTE DE CAPACIDAD RECAUDATORIA EN IVA VALORES CALCULADOS CON DATOS REALES DE 2015 Y VALORES NORMATIVOS EN VIGOR
(millones de euros corrientes y porcentajes)

	País Vasco	Navarra	TC	TOT
VAB a precios básicos	60.319	16.843	862.815	939.977
– Formación bruta de capital fijo	13.153	3.453	191.231	207.837
– Exportaciones	21.866	8.540	216.887	247.292
+ Adquisiciones intracomunitarias	10.146	3.701	136.480	150.326
= Base teórica IVA interior (*B*)	35.446	8.552	591.178	635.175
Peso en total = *b* con datos reales de 2015	5,580%	1,346%	93,073%	100%
Valor normativo de *b*	5,765%	0,660%		
Peso en recaudación directa operac. interiores, *r*	6,635%	0,686%		

Fuentes: Contabilidad Regional de España (INE, 2019a), Estadística del Comercio Exterior de España (MICT, 2018), Ley del cupo de 2017 (*BOE*, 2017b) y Acuerdo de la Comisión Coordinadora (CC, 2017).

Notas: El "territorio común" (TC) y el total (TOT) no incluyen a Canarias ni a Ceuta y Melilla.

El valor de *b* se calcula en el Cuadro 7 utilizando datos de Contabilidad Regional y comercio exterior correspondientes a 2015, que es el año más reciente para el que se dispone de toda la información necesaria. Como referencia, en la parte inferior del cuadro se muestra también el valor normativo de *b*, fijado en las normas actualmente en vigor para el cálculo del cupo y la aportación, y el peso real de cada territorio en la recaudación observada del IVA interior en el conjunto del país, *r*. Volveré más adelante sobre las implicaciones de las apreciables diferencias que existen entre estas tres cifras.

En el caso del coeficiente de consumo, *c*, la normativa es menos precisa. Según las leyes del Concierto y el Convenio (arts. 53 y 65) *c* corresponde al peso de los residentes del País Vasco o Navarra en el consumo total de los residentes en la parte de España en la que se aplica el IVA. Literalmente, por tanto, la normativa vigente apunta al consumo regional, entendido como el realizado por los residentes de cada territorio (en casa o fuera de ella), en vez de al consumo interior (el realizado en el territorio de cada comunidad por residentes y no residentes). Sin embargo, no está claro si *consumo* ha de entenderse en el sentido habitual y más restrictivo de consumo familiar, o si habría que incluir en él también otras partidas de gasto sujetas a IVA, como la compra de vivienda nueva y el gasto sujeto a IVA de las administraciones públicas y de los sectores exentos. Tampoco se aclara explícitamente si ha de considerarse de alguna forma el consumo de los turistas extranjeros o si distintos tipos de gasto han de ponderarse de acuerdo con el tipo de IVA que los grava.

El Cuadro 8 muestra los valores que los coeficientes de consumo vasco y navarro adoptarían con datos reales, dependiendo del concepto de consumo que se utilice. Si, como parece

razonable, se entiende que el objetivo del ajuste es el de adecuar el reparto de los rendimientos del IVA a las cargas soportadas por los residentes de cada territorio, debería utilizarse una estimación lo más cuidadosa posible de la incidencia territorial del IVA. La que se ofrece en la fila 5 del Cuadro es la que se calcula en la última edición publicada del Sistema de Cuentas Públicas Territorializadas (SCPT), que parte del consumo de los residentes, como exige la normativa, y tiene en cuenta todos los ajustes indicados arriba.[18] Este es el indicador que utilizaré como referencia en lo que sigue, pero en cualquier caso el Cuadro muestra que la diferencia existente entre los distintos índices de consumo de los residentes es bastante reducida. En la parte inferior del Cuadro se muestra también el valor normativo de c que se fija en la actual ley del cupo (*BOE*, 2017b, art. 14) y en el Acuerdo de la Comisión Coordinadora (CC, 2017, acuerdo séptimo).

Cuadro 8
PESO RELATIVO DE LAS COMUNIDADES FORALES EN DISTINTOS INDICADORES DE CONSUMO DENTRO DEL TERRITORIO SUJETO A IVA CON DATOS DEL SCPT DE 2014 Y VALOR NORMATIVO DEL COEFICIENTE DE CONSUMO UTILIZADO EN EL CÁLCULO DEL CUPO Y LA APORTACIÓN

	Navarra	País Vasco
1. Consumo interior	1,469%	5,141%
2. Consumo de los residentes	1,559%	5,579%
3. +Compra de vivienda nueva	1,580%	5,649%
4. +Gasto sujeto a IVA de las AAPP	1,564%	5,609%
5. Carga estimada del IVA, SCPT	1,607%	5,500%
6. Valor normativo de c	1,760%	6,875%

Fuentes: SCPT de 2014 (Anexo 5, Cuadros A5.1, A5.12 y A5.19 y Anexo 6, programa I121), ley del cupo de 2017 (*BOE*, 2017b) y Acuerdo de la Comisión Coordinadora (CC, 2017).

El principal problema que plantea en la práctica el cálculo del ajuste del IVA es que los valores normativos de los coeficientes de consumo y de capacidad recaudatoria que se fijan en la ley del Cupo y en el Acuerdo de la CC difieren significativamente de los valores reales de las magnitudes que habrían de tomarse como referencia de acuerdo con las leyes del Concierto y el Convenio y lo hacen de una forma que favorece claramente a las comunidades forales. Combinando información recogida en los dos cuadros anteriores, el Cuadro 9 muestra los valores normativos de los coeficientes b y c que se utilizan en la práctica para el cálculo del cupo y la aportación junto con los valores que se obtendrían utilizando los últimos datos reales de consumo disponibles. Como se observa en el Cuadro (véase la última fila de cada bloque), las normas vigentes sobrevaloran el peso de las comunidades forales en el consumo total (un 25% en el caso vasco y un 9,5% en el navarro) y por lo tanto el componente de importaciones del ajuste. En el caso del componente por operaciones interiores, el sesgo es aún mayor pues al coeficiente $(c - b)$ que lo determina se le asigna un valor normativo que es más de cuatro veces superior al real en el caso navarro y tiene el signo incorrecto en el vasco (esto es, el País Vasco debería devolver dinero al Estado por este concepto en vez de recibirlo).

Cuadro 9
COEFICIENTES UTILIZADOS EN EL CÁLCULO DEL AJUSTE DEL IVA, VALORES NORMATIVOS *VS*. VALORES REALES CON DATOS DE 2014/15

	País Vasco	Navarra
Coeficiente de capacidad recaudatoria, b:		
Calculado con datos reales de 2015	5,580%	1,346%
Valor normativo	5,765%	0,660%
Ratio valor normativo/valor real	1,033	0,490
Coeficiente de consumo, c:		
Calculado con datos reales de 2014	5,500%	1,607%
Valor normativo	6,875%	1,760%
Ratio valor normativo/valor real	1,250	1,095
Coeficiente para ajuste por operaciones interiores, c – b:		
Calculado con datos reales de 2014-15	-0,080%	0,261%
Valor normativo	1,110%	1,100%
Ratio valor normativo/valor real	-13,9	4,2
Peso en recaudación directa por operaciones interiores, r	6,635%	0,686%

Fuente: Cuadros 6, 7 y 8.

Un problema adicional es que el peso de cada territorio en la base teórica del IVA interior, tal como ésta se ha definido, no es necesariamente un buen indicador de su capacidad recaudatoria relativa. Esto es especialmente cierto en Navarra, donde hay una enorme diferencia entre el valor de *b* calculado con datos reales de Contabilidad Regional (1,346%) y el peso observado de la región en la recaudación directa por operaciones interiores, *r*, (0,686%), lo que sugiere que la base teórica del IVA interior sobreestima muy considerablemente la capacidad recaudatoria real de la comunidad. En el País Vasco, la diferencia porcentual entre las dos variables (5,580% vs. 6,635%) es mucho menor, pero sigue siendo significativa y tiene el signo contrario, apuntando a que en este caso *b* estaría infravalorando en alguna medida la capacidad recaudatoria del territorio. Estas diferencias sugieren que el diseño actual de los puntos de conexión del IVA interior no consigue alinear correctamente el reparto de responsabilidades sobre la exacción del impuesto con la distribución territorial de su base teórica, lo que por otra parte no resulta del todo sorprendente.[19]

Cuadro 10
INGRESOS TOTALES POR IVA, 2016 REPARTO OBSERVADO *VS*. REPARTO HIPOTÉTICO CON DIVERSOS CRITERIOS ALTERNATIVOS

	Millones de euros		Peso en total España	
	Navarra	País Vasco	Navarra	País Vasco
1. Ingresos totales observados	1.216	5.014	1,76%	7,26%
2. Con ajuste basado en valores normativos de *c* y *b*	1.224	5.225	1,77%	7,56%
3. Con ajuste basado en datos reales	964	4.384	1,40%	6,35%
4. Reparto ideal de los ingresos totales (directamente por carga soportada según SCPT)	1.110	3.799	1,61%	5,50%
Diferencia % entre 1 y 4, observado – ideal	+11,0%	+27,7%		
en millones de euros	+106	+1.216		

Los dos problemas que acabo de señalar tienden a hacer que el ajuste por IVA incumpla su objetivo teórico de adecuar el reparto de los ingresos generados por este tributo a la distribución de la carga efectiva del mismo que soportan los residentes de los distintos territorios. Esto se aprecia con claridad en el Cuadro 10, donde el reparto observado de los rendimientos totales del IVA (fila 1, tomada del Cuadro 6) se compara con otros tres repartos hipotéticos que se obtienen distribuyendo directamente la recaudación total del impuesto en 2016 con distintos criterios, tal como se discute en detalle en el Anexo 3. En la fila 2 se utilizan los valores normativos de c y b y en la fila 3 los valores de estos coeficientes obtenidos a partir de los datos reales más recientes de consumo, producción, exportaciones y otros agregados regionales.[20] Finalmente, en la fila 4 se muestra el reparto *ideal* del impuesto, esto es, el que se obtendría si la recaudación total observada del mismo se repartiese directamente en proporción a la carga soportada por los residentes de cada territorio de acuerdo con la estimación del SCPT (que se calcula específicamente con ese criterio).

Como cabría esperar, las filas 1 y 2 se parecen mucho entre sí pues en ambos casos el reparto se basa en los valores normativos de los coeficientes b y c, aunque en la primera fila se trabaja con un criterio de caja y en la segunda con un criterio de devengo que es más directamente comparable con el resto de las filas. Comparando cualquiera de las dos primeras filas con la fila 4, vemos que el procedimiento de reparto utilizado termina asignando a las comunidades forales unos ingresos finales por IVA claramente superiores a los que les correspondería en base a la carga del impuesto soportada por sus residentes. Por otra parte, la comparación entre las filas 2 y 3 muestra que la utilización de datos reales para el cálculo de los coeficientes que determinan el ajuste mitigaría sensiblemente el sesgo al alza que se observa en el caso del País Vasco aunque sin llegar a eliminarlo, e invertiría la dirección del sesgo en el caso de Navarra, que pasaría a tener unos ingresos inferiores a la carga soportada por sus residentes (aún con la corrección descrita en la nota final número 20).

El ajuste a consumo de los impuestos especiales

En el caso de los impuestos especiales de fabricación se realiza un ajuste similar al del IVA, también con el objetivo de adecuar el reparto de los ingresos tributarios a las cargas soportadas por los residentes de cada jurisdicción. La mecánica es muy similar en ambos casos. Como el ajuste del IVA, el de los impuestos especiales tiene dos partes, una ligada a la recaudación por importaciones extracomunitarias y otra relacionada con las operaciones interiores, y para calcular sus importes se utilizan indicadores de consumo (regional, no interior) y de capacidad recaudatoria relativos (art. 54 del Concierto y 65 del Convenio).

La principal diferencia con el IVA consiste en que en el Concierto y el Convenio no se especifica como han de calcularse los coeficientes de capacidad recaudatoria de los impuestos sobre hidrocarburos, bebidas alcohólicas y cerveza, que se fijan directamente y sin ninguna explicación en la ley del cupo y en el acuerdo de la CC. Lo mismo se hace con los coeficientes de consumo, que, como en el caso del IVA, no guardan demasiada relación con los consumos reales de los residentes de cada comunidad que en principio deberían tomarse como referencia de acuerdo con el Concierto y el Convenio. En el caso del impuesto sobre

labores de tabaco, por otra parte, se prescinde del coeficiente de capacidad recaudatoria y se utiliza un procedimiento que equivale a repartir la recaudación nacional del tributo en proporción al consumo observado de tabaco en cada territorio, medido por el valor de las labores suministradas a los estancos durante el ejercicio.[21] Presumiblemente, esto es posible porque la distribución de las labores de tabaco se produce a través de un número muy reducido de actores e instalaciones muy controlados, lo que reduce los posibles problemas derivados de la falta de incentivos para recaudar el impuesto que motivan el procedimiento estándar de ajuste.

Una segunda diferencia es que en el caso de los impuestos especiales se generaliza el procedimiento de horquillas o correcciones que en el IVA se aplica sólo a Navarra (véase la nota final número 20). Estas correcciones se aplican cuando el valor normativo del coeficiente de capacidad recaudatoria difiere del peso observado del territorio en la recaudación real en más de un porcentaje determinado (entre el 7% y el 10% según el impuesto). Finalmente, en el caso del País Vasco se han establecido una serie de *compensaciones financieras* ligadas a los distintos impuestos especiales cuyos importes iniciales se fijaron para que la concertación de los mismos no tuviera efectos financieros sobre las dos administraciones implicadas (lo que no cuadra muy bien con la lógica del concierto). Estos flujos financieros, que van en unos casos del Estado al País Vasco y en otros a la inversa, se introdujeron en la ley del cupo de 1997 (*BOE*, 1997, disposición adicional primera) y se han ido prorrogando en disposiciones adicionales de las sucesivas leyes del cupo. Sus importes originales se calcularon a partir de la diferencia entre el índice de imputación del Concierto (el 6,24%) y el valor normativo del coeficiente de consumo fijado para cada impuesto en el momento de su concertación y se han ido actualizando anualmente con un índice que refleja la evolución de la recaudación total de los impuestos especiales de fabricación en su ámbito de aplicación, lo que no resulta muy coherente con la lógica general del sistema que, en teoría al menos, liga el reparto de la recaudación tributaria con su incidencia.

Cuadro 11
RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN EN 2016, ANTES Y DESPUÉS DE AJUSTES A CONSUMO Y COMPENSACIONES FINANCIERAS Y COMPARACIÓN CON LA CARGA SOPORTADA POR LOS RESIDENTES DE CADA TERRITORIO

	Navarra	País Vasco	Resto de España	Total
Recaudación directa	430	1.566	18.543	20.540
+ Ajustes concierto o convenio	-40	-238	278	0
+ Compensaciones financieras	0	90	-90	0
= Recaudación final	390	1.418	18.732	20.540
% de la recaudación final total	1,898%	6,905%	91,197%	100,000%
Peso en carga según SCPT	1,352%	4,665%	93,983%	100,000%
Diferencia % recaudación – carga	+40,4%	+48,0%	-2,97%	0,00%
en millones de euros	+112	+460	-572	0

Fuentes: recaudación real: MH (2019 a y b); compensaciones financieras: IGAE (2018) y reparto estimado de la carga del impuesto por territorios: MHFP (2018), programas I122/1 a /3 en Anexo 6. Los pesos del SCPT corresponden a 2014.

El ajuste a consumo de los impuestos especiales plantea exactamente los mismos problemas que el ajuste del IVA: los valores normativos de los coeficientes de consumo y capacidad recaudatoria no parecen reflejar correctamente las magnitudes reales subyacentes y esto distorsiona el reparto final de la recaudación de estos impuestos, generalmente a favor de las comunidades forales, alejándolo de la distribución estimada de la carga soportada por los residentes de los distintos territorios. Estas dos distribuciones se comparan en el Cuadro 11 para el conjunto de los impuestos especiales de fabricación. Utilizando las estimaciones de la incidencia territorial de estos impuestos tomadas del SCPT de 2014, el sesgo al alza en los ingresos totales atribuidos a ambas comunidades forales estaría por encima del 40%, lo que implica un sesgo a la baja de casi el 3% para el territorio común con una pérdida de recaudación neta de casi 600 millones.[22] Los cálculos desglosados por impuestos se pueden encontrar en el Anexo 3.

¿Es posible afinar el procedimiento de ajuste?

En principio, los ajustes a consumo del IVA y los Impuestos Especiales buscan adecuar el reparto de los rendimientos de estos tributos entre jurisdicciones a la distribución real de la carga soportada por sus residentes. Como acabamos de ver, sin embargo, este objetivo está muy lejos de cumplirse de manera satisfactoria en la práctica. Una parte del problema proviene de la discutible elección o falta de actualización de unos coeficientes normativos de consumo que con frecuencia terminan adoptando valores muy alejados de la realidad. Pero hay también una segunda parte, más difícil de resolver, que tiene que ver con las limitaciones del procedimiento elegido para intentar soslayar los problemas de incentivos que surgirían con un reparto directo de la recaudación total de cada impuesto en base al consumo observado de los residentes de los distintos territorios. Como hemos visto, tal reparto dejaría a la jurisdicción menor con muchos incentivos para actuar como *polizón*, relajando la presión sobre sus contribuyentes a sabiendas de que el grueso del coste recaería sobre la hacienda estatal. Es probablemente por ello que en el Concierto y el Convenio se ha optado por tomar como referencia para el reparto de los grandes impuestos indirectos no su recaudación real sino un indicador de capacidad tributaria *ex ante* o potencial que en el caso del IVA se calcula (o al menos se debería calcular) a partir de la base teórica del impuesto definida en términos de grandes agregados regionales y en el caso de los impuestos indirectos se fija directamente a ojo. Sin embargo, esta opción no resuelve satisfactoriamente el problema porque no es fácil medir con precisión la capacidad tributaria potencial de un territorio. Como se ha visto, la base teórica del IVA no parece ser un indicador satisfactorio a estos efectos, especialmente en Navarra, y el problema es aún mayor en el caso de los impuestos especiales en los que el coeficiente de capacidad recaudatoria ha de fijarse sin que exista una magnitud de referencia que se pueda calcular con datos fácilmente obtenibles.

Convendría, por tanto, buscar formas más satisfactorias de resolver los problemas de incentivos que se tratan de evitar con el procedimiento actual. Una forma muy directa de hacerlo sería ceder la gestión del IVA y los Impuestos Especiales en toda España a una agencia tributaria única que sería propiedad conjunta del Estado y de todas las autonomías y repartir después la recaudación total del impuesto en proporción al indicador relevante de consumo, tal y como ya se hace con el IVA sobre importaciones extra-comunitarias en el caso foral y

con el conjunto del impuesto en el común. Aunque existe un considerable consenso entre especialistas sobre las ventajas de una fórmula de administración tributaria integrada en esta línea (y no sólo para los grandes tributos indirectos),[23] un acuerdo entre todas las administraciones implicadas parece muy poco probable en la situación actual.

Otra opción, quizás algo menos efectiva pero políticamente más factible, consistiría en basar los ajustes directamente en el consumo observado (o en la incidencia estimada de cada tributo) pero introduciendo en la fórmula de reparto de la recaudación un término adicional que ayude a corregir los problemas de incentivos que han motivado la fórmula actual.[24] Centrándonos por concreción en el IVA por operaciones interiores, podemos tomar como punto de partida una regla de la forma

$$IVAINT_t^{CF} = c_{CF} * (RINT_t^{CF} + RINT_t^{TC}) + \beta * \left(RINT_t^{CF} - RINT_{t-1}^{CF} \frac{RINT_t^{TC}}{RINT_{t-1}^{TC}}\right) \quad (2)$$

en la que los ingresos totales por IVA interior ($IVAINT$) de la comunidad foral CF en el ejercicio t se calcularían aplicando su coeficiente de consumo (o carga del impuesto), c, a la recaudación directa total del impuesto en el conjunto de ambas jurisdicciones ($RINT$) y añadiéndole al resultado un factor de corrección. Este último término dependería de la diferencia entre la recaudación directa de la propia comunidad foral en el año en curso y su recaudación en el año anterior actualizada con un índice que (como primera aproximación y suponiendo por el momento que la economías de los dos territorios crecen al mismo ritmo) reflejaría la evolución de la recaudación directa del territorio común, TC. De esta forma, si la recaudación directa de la comunidad foral crece al mismo ritmo que la del territorio común, reflejando un esfuerzo recaudatorio relativo similar, el término corrector desaparece y los ingresos totales de la comunidad foral reflejan exactamente su peso en el consumo, que es lo que se persigue. El término corrector, sin embargo, asegura que la comunidad foral tiene incentivos para no descuidar la recaudación directa del impuesto en su territorio, pues un incremento de 1 euro en tal recaudación aumentará sus ingresos totales en $c_{CF} + \beta$ euros. Dado esto, lo más lógico sería seguramente fijar $\beta = 1 - c_{CF}$ de forma que cada euro adicional de recaudación directa aumente los ingresos totales exactamente en un euro, evitando así distorsionar los incentivos de la hacienda foral en relación con el IVA interior en una dirección u otra.

Esta regla tiene al menos dos limitaciones que pueden corregirse con ligeras modificaciones. La primera es que podría seguir generando problemas de incentivos a medio plazo. Aunque un descenso en la recaudación directa debida a una gestión laxa del impuesto se traduciría en una pérdida inmediata de ingresos totales en la proporción de 1 a 1, el coste sería mucho menor en el futuro puesto que, una vez modificado a la baja la presión fiscal, ya sólo jugaría el primer término de la ecuación (2), con lo que la mutualización de ingresos con el territorio común permitiría traspasar a éste el grueso de la pérdida del segundo año en adelante. Una forma de evitar el problema sería reemplazar los términos fechados en $t - 1$ en (2) por otros similares pero ligados a un ejercicio de referencia (0) que en principio permanecería fijo en el futuro (o sería revisable sólo infrecuentemente y/o si se dieran determinadas circunstancias), con los que la penalización por una relajación de la presión fiscal tendría efectos permanentes. Tendríamos entonces una regla de la forma

$$IVAINT_t^{CF} = c_{CF} * (RINT_t^{CF} + RINT_t^{TC}) + (1 - c_{CF}) * \left(RINT_t^{CF} - RINT_0^{CF} \frac{RINT_t^{TC}}{RINT_0^{TC}} \right) \quad (3)$$

donde, de hecho, no es necesario que el término $RINT_0^{CF}$ refleje la recaudación real de la comunidad foral en $t = 0$ sino que su valor podría fijarse de forma que el último término entre paréntesis de (3) sea igual a cero en el año anterior a la puesta en marcha de la regla

El segundo problema es que la evolución diferencial de la recaudación en ambos territorios no depende sólo de la eficiencia comparada de su gestión sino también del crecimiento de las bases tributarias en cada territorio, que no es una magnitud directamente controlable por las administraciones implicadas. Una corrección aproximada por este factor podría basarse en la evolución del *VAB*. Habría que comparar la evolución observada de la recaudación directa de la comunidad foral con la que se habría obtenido si su *VAB* hubiera crecido al mismo ritmo que el de territorio común. El último término de (3) adoptaría entonces la forma

$$RINT_t^{CF} - RINT_0^{CF} \frac{RINT_t^{TC}}{RINT_0^{TC}} \frac{VAB_t^{CF}/VAB_t^{TC}}{VAB_0^{CF}/VAB_0^{TC}} \quad (4)$$

donde el último factor corrige por el crecimiento relativo del *VAB* en los dos territorios. Si la comunidad foral crece más rápido que el territorio común y por lo tanto gana peso en el total, su recaudación por IVA a igual presión recaudatoria también crecería más rápido y por lo tanto se le deduce del total a ingresar una cantidad mayor que tendrá que compensar con su recaudación directa. Finalmente, con el fin de tratar de aislar la parte del crecimiento de la recaudación que se debe a cambios en la laxitud de la gestión, habría que corregir los distintos términos de recaudación directa que aparecen en (4) por los efectos de posibles cambios normativos, incluyendo los que afecten a los llamados *puntos de conexión* para el reparto de la base tributaria entre la hacienda central y las forales.

Una ventaja adicional de una reformulación de los ajustes a consumo en la línea que se sugiere en esta sección es que una regla de reparto como la aquí propuesta podría ayudar a hacer menos importantes, y por tanto menos conflictivos, los detalles de los puntos de conexión y a reducir los incentivos para fomentar prácticas contables cuestionables (como exportar a través de una subsidiaria con domicilio fiscal en otra jurisdicción) con el fin de aumentar la recaudación directa de un territorio a expensas de la del otro. Con el sistema actual, la recaudación final por IVA interior de cada comunidad foral viene dada aproximadamente por[25]

$$IVAINT_t^{CF} = RINT_t^{CF} + (c_{CF} - b_{CF}) \frac{B_{TOT}}{B_{TC}} RINT_t^{TC} \quad (5)$$

donde $c_{CF} - b_{CF} = 0{,}011$ y $B_{TOT}/B_{TC} = 1{,}07$ con los valores normativos asignados a c y b en la ley del cupo de 2017. Por tanto, cualquier cosa que permita aumentar en 1 euro la recaudación directa propia a expensas de la ajena (esto es, aumentar $RINT_t^{CF}$ reduciendo en la misma medida $RINT_t^{TC}$) aumentará la recaudación final en más de 98 céntimos. El incentivo a competir por las bases tributarias es, por tanto, muy fuerte en la actualidad.

Por otra parte, con el sistema propuesto en este apartado, tendríamos

$$IVAINT_t^{CF} = c_{CF}(RINT_t^{CF} + RINT_t^{TC}) + (1 - c_{CF}) * RINT_0^{CF}\left(\frac{RINT_t^{CF}}{RINT_0^{CF}} - \frac{RINT_t^{TC}}{RINT_0^{TC}}\right) \quad (3')$$

Con esta regla, la ganancia directa obtenida al trasladar 1 euro desde $RINT_t^{TC}$ a $RINT_t^{CF}$ sería nula puesto que el primer término de (3') depende sólo de la suma de ambos términos. El efecto indirecto a través del término de corrección de incentivos también tendería a cero siempre y cuando todos los términos de recaudación que aquí aparecen se corrigiesen de los efectos de cualquier cambio normativo o contable para obtener tasas de evolución homogéneas para el crecimiento de la recaudación en ambas jurisdicciones. Tales tasas deberían estar próximas entre sí tanto antes como después del cambio normativo. En ausencia de tales correcciones, sin embargo, la ganancia neta de "robar" 1 euro de base sería parecida a la existente en el caso actual, especialmente en Navarra donde c_{CF} es muy pequeño.

6. Otros aspectos del cálculo del cupo y la aportación

En esta sección se pasa revista a otros aspectos del cálculo del cupo y la aportación y se sugieren posibles mejoras en su diseño.

6.1. Ajuste por impuestos directos concertados

Tanto el Concierto como el Convenio (arts. 55 y 64 respectivamente) prevén que se realice un ajuste para "perfeccionar" el reparto de la recaudación por los tributos directos concertados o convenidos entre el Estado y las haciendas forales. En el caso de Navarra, no se ofrece ninguna indicación sobre cómo ha de calcularse dicho ajuste ni en el propio Convenio ni en el Acuerdo de la CC (2017), donde simplemente se especifica su cuantía en el año base del quinquenio sin ninguna explicación (Anexo I). En el caso del País Vasco, por el contrario, sí se aclara en el Concierto que el ajuste afectará a las retenciones a cuenta del IRPF que (de acuerdo con los artículos 7 y 9 de la misma norma) el Estado practica sobre los sueldos y pensiones de ciertos funcionarios y otros empleados públicos y a las retenciones (por IRPF y los impuestos de sociedades y sobre la renta de no residentes) sobre los intereses de la deuda pública no foral que corresponden a contribuyentes con residencia fiscal en el País Vasco. Puesto que el régimen de retenciones es, en este aspecto, el mismo en Navarra que en el País Vasco (véanse los artículos 10 y 12 del Convenio), presumiblemente cabe entender que el procedimiento de cálculo del ajuste es igual en ambas comunidades, aunque no estaría de más hacerlo explícito.

En principio, por tanto, el ajuste por impuestos directos sirve para trasladar a las haciendas forales ciertas retenciones sobre la renta de sus residentes que de entrada se queda el Estado. Esta corrección resulta a todas luces necesaria, pero no parece lógico que deba instrumentarse como un ajuste al cupo y la aportación. Sería mucho más natural que el Estado, como cualquier otro pagador, remitiese directamente a las haciendas forales las retenciones practicadas sobre las rentas de sus residentes.

Cuadro 12
AJUSTE POR IMPUESTOS DIRECTOS CONCERTADOS. ESTIMACIÓN APROXIMADA CON DATOS REALES *VS*. VALOR FIJADO EN LAS NORMAS RELEVANTES

	País Vasco 2017	Navarra 2015
a) Retenciones forales sobre rentas del trabajo y activ. profesionales	4.768	1.060
b) Personal de la AC como % del empleo total de la comunidad	1,21%	1,49%
c) Ajuste por retenciones a empleados públicos de la AC = a * b/(1 – b)	58	16
d) Retenciones AEAT sobre rentas de capital (sin dividendos e intereses de cuentas bancarias), total nacional	1.158	1.179
e) Índice de imputación	6,24%	1,60%
f) Ajuste por retenciones sobre intereses deuda = d * e	72	19
g) Ajuste (máximo) estimado con datos reales (c + f)	130	35
h) Ajuste fijado en las normas relevantes	397	160
i) Diferencia a favor de las comunidades forales	+267	+125
como % de su valor normativo	67,1%	78,2%

Fuentes: (a): Informe de la Inspección General sobre la recaudación por tributos concertados y convenidos en 2015 y 2017 (MH, 2019b). (b): Personal al servicio de las administraciones públicas (MH, 2019c) y Encuesta de Población Activa (INE, 2019b). (d): Informe Anual de Recaudación Tributaria, 2017 con datos para 2015 y 2017, Cuadro 2.4 (AEAT, 2018). (e y h): Ley del Cupo de 2017 (*BOE*, 2017b) y Acuerdo de la Comisión Coordinadora (CC, 2017).

Por otra parte, la cuantía de los ajustes por este concepto que se fijan en las normas relevantes no resulta plausible. El valor normativo de este ajuste durante el año base del quinquenio actual se fijó en 397 millones para el País Vasco y 160 millones para Navarra. El Cuadro 12 compara estos valores normativos con una estimación directa (seguramente sesgada al alza) de los ajustes que serían necesarios. La estimación parte de una aproximación de las retenciones relevantes dado que los datos reales sobre su importe, que la AGE conoce con exactitud, no son públicos o al menos de fácil acceso. Las retenciones del personal de la Administración Central (AC) en las comunidades forales se aproximan a partir de las retenciones de las haciendas forales sobre los rendimientos del trabajo y la actividad profesional y el peso de este colectivo en el empleo total de cada comunidad. En cuanto a las retenciones a hogares y sociedades por rendimientos de los intereses de la deuda pública, su importe se aproxima aplicando el índice de imputación de cada comunidad foral a las retenciones totales practicadas por la Agencia Tributaria estatal sobre los rendimientos del capital mobiliario, excluidos los dividendos y los intereses de cuentas bancarias. Puesto que esta magnitud incluye tanto la deuda pública como la privada, el cálculo sobreestimará holgadamente las retenciones sobre la deuda estatal que el ajuste debería recoger.

La suma de estas dos cantidades nos da un valor de máximos para el ajuste de 130 millones para el País Vasco y 35 millones para Navarra, esto es, de entre un tercio y un cuarto de las cantidades fijadas en la ley del Cupo y el Acuerdo de la Comisión Coordinadora.

6.2. Ajuste por tributos no concertados e ingresos no tributarios

Como se ha indicado en la sección 2, las bases del cupo y la aportación se ajustan a la baja por los ingresos estatales no concertados o convenidos. Una vez más, la regulación de estos ajustes o compensaciones es poco precisa y su cálculo resulta muy poco transparente. De acuerdo con el Concierto y el Convenio (art. 56 en ambos casos), del cupo y la aportación ha de restarse "la parte imputable" de los tributos no concertados y de los ingresos no tributarios del Estado. Si, como parece apuntarse en las propias normas, por "parte imputable" se entiende la proporción del total que correspondería según el llamado *índice de imputación* (véase más abajo), habría que entender que de la base del cupo y la aportación tendrían que deducirse en su integridad todos los tributos no concertados y todos los ingresos no tributarios del Estado. Sin embargo, esto no sería razonable y ciertamente no es lo que se hace en la práctica, como se aprecia en el Cuadro 13, donde se recogen los datos más relevantes tomando como referencia el caso vasco en el año base del quinquenio en curso (esto es, 2017). De acuerdo con estos datos, el total de ingresos no concertados del Estado ascendería a unos 26.000 millones, mientras que el ajuste realizado a la base del cupo por el mismo concepto sería de sólo 18.000 millones. Una vez más, sin embargo, la ley del cupo no ofrece un desglose detallado de qué partidas se incluyen en el ajuste ni especifica los criterios utilizados en su cálculo.

Los criterios para el cálculo del ajuste por ingresos no concertados o convenidos deberían ser consistentes con la lógica económica en general y con la del sistema de concierto o convenio en particular. A mi entender, esto exige que se incluyan en el ajuste, deduciéndose por tanto de la base del cupo y la aportación, todos aquellos ingresos estatales no concertados o convenidos que se generan en el conjunto del país sin que las administraciones forales perciban directamente la parte que les corresponde o que tiene su origen en su territorio, así como los rendimientos, reintegros o enajenaciones de activos cuya adquisición haya sido financiada en parte por las comunidades forales por considerarse una carga no asumida. En coherencia con este criterio, habría que excluir del ajuste todas las partidas que no cumplan estas condiciones, incluyendo aquellos ingresos por tasas, precios públicos o reintegros de operaciones corrientes que estén ligados a actividades consideradas cargas asumidas, así como los rendimientos, reintegros y enajenaciones de aquellos activos estatales a cuya adquisición no hayan contribuido las haciendas forales.

Pasando a partidas concretas, en el caso de los tributos no concertados, no hay duda sobre la necesidad de sustraer de la base del cupo y la aportación los ingresos por aranceles, que en realidad son un recurso de la UE y se transfieren a ésta como parte de la aportación española, que se considera una carga no asumida. En cuanto a las tasas, habría que distinguir entre las afectas a las competencias asumidas y no asumidas por las administraciones forales. En el primer caso, las comunidades forales ya recaudan directamente la parte que les corresponde de estos ingresos y por tanto no les corresponde parte alguna de lo que recauda el Estado, mientras que en el segundo caso es el Estado el que recibe todos los ingresos, por lo que resulta razonable imputar una parte de los mismos al País Vasco y Navarra, descontándolos de la base del cupo y la aportación. Algo similar sucede con otras partidas como los precios públicos, las multas y recargos o los reintegros de operaciones corrientes, para cuya asignación sería necesaria información mucho más detallada que la disponible públicamente.

Cuadro 13
DATOS PARA EL CÁLCULO DE LOS AJUSTES AL CUPO, AÑO BASE DE 2017 (millones)

a. *Tributos no concertados*	
Cap. 2: Impuestos indirectos no concertados	*1.994*
Impuesto sobre tráfico exterior y exacciones azúcar e isoglucosa	1.994
Cap. 3: Tasas, precios públicos y otros ingresos	*8.168*
Tasas	898
Precios públicos	4
Otros ingresos por prestación de servicios	425
Venta de bienes	28
Reintegros de operaciones corrientes	1.211
Recargos y multas y otros ingresos	5.601
Total tributos no concertados, tasas y otros ingresos según PGE	**10.161**
Ajuste por tributos no concertados, Ley del Cupo (elevado al total nacional)	8.649
Diferencia PGE – Ley del Cupo	1.512
b. *Ingresos no tributarios*	
Cap. 2: Cotizaciones de clases pasivas	*909*
Cap. 4: Transferencias corrientes	*5.962*
De Organismos Autónomos	306
De la Seguridad Social	169
De otras entidades públicas estatales con ppto. limitativo	94
De sociedades, entes públicos empresariales y otras entidades pub.	19
De comunidades autónomas	5.007
De entidades locales	247
Del exterior	72
De empresas privadas	50
Cap. 5: Ingresos patrimoniales	*5.063*
Intereses de préstamos y depósitos	1.087
Dividendos y participaciones en beneficios	3.573
Otros ingresos patrimoniales	403
Cap. 6: Enajenación de inversiones reales	*213*
Cap. 7: Transferencias de capital	*1.354*
De Fondos europeos	1.343
Otras transferencias	11
Cap. 8: Activos financieros (reintegro de préstamos concedidos)	*2.369*
Total ingresos no tributarios según PGE	**15.870**
Ajuste por tributos no concertados a la base del cupo, Ley del Cupo (elevado al total nacional)	9.539
Diferencia PGE – Ley del Cupo	6.331

Fuentes: Presupuestos Generales del Estado de 2017 y Ley del Cupo de 2017.

En el caso de los ingresos no tributarios la situación es similar. En muchos casos resulta razonable imputar una parte de los mismos a las comunidades forales, pero no siempre es así. Aunque el cupo y la aportación figuran en los PGE como ingresos por transferencias de CCAA, no tendría sentido incluirlos en el ajuste porque supondría una rebaja arbitraria de los mismos. En relación con las transferencias que el Estado recibe de entes públicos, no se pueden tratar de la misma forma las procedentes del Banco de España y de la Jefatura de Tráfico. Las primeras deberían deducirse en su integridad de la base del cupo porque se trata del ingreso en el Tesoro de los beneficios que el Banco de España genera con sus actividades en todo el país y que por lo tanto "son de todos". En relación con las segundas, sin embargo, no procede un ajuste al cupo porque el País Vasco ha asumido las competencias de tráfico y por lo tanto ya recauda directamente las multas de circulación que en el resto de España recauda Tráfico y luego transfiere al Estado.[26] Situaciones similares existen también en relación con distintos ingresos patrimoniales. Por ejemplo, no tendría sentido incluir en el ajuste los intereses y reintegros pagados por las comunidades de régimen común por los préstamos que reciben del Estado a través del FLA y otros mecanismos de liquidez, pero sólo si las aportaciones al FLA y fondos similares se consideren una carga asumida, como se ha hecho aquí. Si las haciendas forales no contribuyen a sufragar el activo (el préstamo) entonces tampoco deberían tener derecho a percibir una parte de sus rendimientos y reintegros.

Este último ejemplo sugiere una consideración importante que habría que añadir al listado de criterios generales para el cálculo del cupo y aportación que se recoge fundamentalmente en la sección 3: el tratamiento correcto de ciertas partidas de ingresos no tributarios dependerá del tratamiento otorgado a otras partidas relacionadas y ha de ser coherente con él. Un ejemplo importante en el que este principio es muy relevante tiene que ver con las transferencias de las CCAA de régimen común al Estado. La mayor parte de estas transferencias provienen de las participaciones negativas de ciertas comunidades en el Fondo de Suficiencia y la Transferencia de Garantía del SFA y vuelven después a otras comunidades autónomas a través de transferencias del Estado. Si estas segundas transferencias "de vuelta" se considerasen una carga no asumida del Estado, entonces las transferencias "de ida" que ayudan a financiarlas ciertamente deberían deducirse de la base del cupo y la aportación. Alternativamente, si las transferencias de vuelta se consideran una carga asumida y por lo tanto las comunidades forales no contribuyen a financiarlas, entonces las transferencias de ida no deberían deducirse de la base del cupo y la aportación. Una tercera opción es la de trabajar en términos netos, como he propuesto en la sección 4 para calcular las aportaciones del Estado y las comunidades de régimen común a la nivelación, en cuyo caso no sería necesario un ajuste adicional por las transferencias de estas últimas.

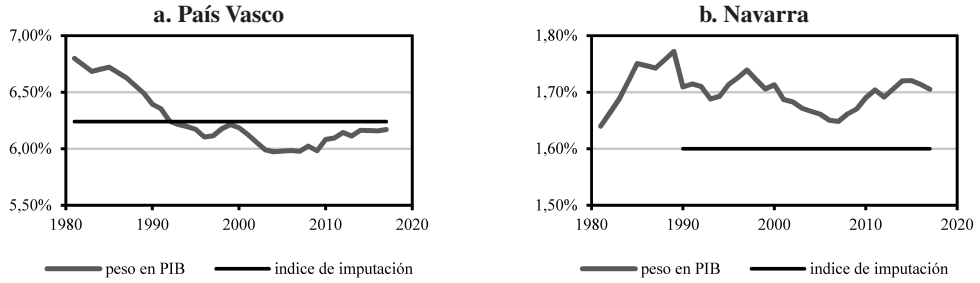
Aunque la información públicamente disponible sobre los ingresos del Estado no es suficientemente detallada como para realizar un ejercicio similar al realizado en el Anexo 2 para las cargas asumidas, no parece probable que las posibles diferencias entre los ajustes fijados en las normas vigentes y lo que exigirían los criterios indicados más arriba sean de una magnitud comparable a las que se han identificado en otras secciones. Si descontamos las transferencias procedentes de CCAA que, como ya se ha indicado, habría que excluir del ajuste en su mayor parte, la discrepancia de 8.000 millones mencionada más arriba se reduci-

ría a unos 3.000 millones, de los que aún habría que detraer numerosas partidas de ingresos. En cualquier caso, tampoco aquí estaría de más una mayor transparencia.

6.3. El índice de imputación

Un coeficiente que juega un papel importante en el cálculo del cupo y la aportación es el llamado *índice de imputación*. Como ya se ha visto, este coeficiente determina la fracción de las cargas no asumidas que corresponde pagar a cada comunidad foral, así como la parte atribuible a la misma del déficit estatal y del ajuste por ingresos no concertados o convenidos del Estado. De acuerdo con el Concierto y el Convenio (art. 57 en ambos casos), el índice de imputación deberá reflejar "básicamente" el peso de cada comunidad foral en la renta nacional, lo que deja un cierto margen para la negociación que en la práctica se ha traducido en la congelación de estos coeficientes. Así, los índices de imputación del País Vasco y Navarra han permanecido invariables durante las últimas décadas, manteniéndose hasta hoy los valores del 6,24% y el 1,60% fijados originalmente en 1981 y 1990 respectivamente. El Gráfico 1 compara estos valores con la senda observada del peso de cada comunidad foral en el PIB nacional. Como allí se aprecia, el peso relativo del País Vasco en el PIB agregado se ha reducido durante la primera mitad del período analizado hasta situarse ligeramente por debajo del índice de imputación. En Navarra, sin embargo, la renta relativa de la región se mantiene siempre por encima de su índice de imputación.

Gráfico 1
EVOLUCIÓN DEL ÍNDICE DE IMPUTACIÓN Y DEL PESO EN EL PIB NACIONAL



De cara al futuro, sería deseable ligar el valor de estos índices de forma automática a la renta relativa de las comunidades forales, posiblemente utilizando una media móvil del valor de esta última variable en los años inmediatamente anteriores a cada renovación del cupo y la aportación. Si se combina con una valoración realista de las cargas no asumidas, una reforma en esta dirección mejoraría la equidad del sistema, garantizando que las aportaciones de las comunidades forales reflejan su capacidad económica real.

6.4. Actualización del cupo y la aportación

De acuerdo con el Concierto y el Convenio (arts. 50 y 59 respectivamente), el cupo y la aportación han de renovarse con periodicidad quinquenal. Al comienzo de cada quinquenio

han de realizarse los cálculos necesarios para fijar el cupo y la aportación del llamado año base. Durante el resto del período, estas cantidades se actualizan con un índice que refleja la evolución de los ingresos del Estado por los tributos concertados o convenidos incluidos en los capítulos 1 y 2 de los PGE y no cedidos en su totalidad a las CCAA (arts. 10 y 12 de la Ley del Cupo de 2017 y art. 60 del Convenio).

Este procedimiento plantea dos problemas. El primero es que hace que el importe del cupo y la aportación durante todo el quinquenio sea muy sensible a la posición cíclica de la economía en el año base del quinquenio a través de la corrección por el déficit estatal, que se calcula sólo para el año base y luego se actualiza de una forma que no refleja la evolución real del déficit. Dada la sencillez de los cálculos necesarios, de cara al futuro, la corrección por déficit debería calcularse año a año con los datos reales de saldo presupuestario primario de cada ejercicio, utilizando el índice de evolución sólo para el cálculo del cupo y la aportación previos a la corrección por déficit.

El segundo problema es que no parece razonable que el índice de actualización dependa sólo de la evolución de los ingresos estatales porque esto impide un reparto eficiente del riesgo macroeconómico entre las administraciones implicadas e interfiere con la equidad del reparto de las cargas comunes entre las mismas. Para corregir este problema, podría utilizarse una media de los índices de evolución de los ingresos tributarios forales y estatales (depurados del efecto de posibles cambios normativos), de forma que el territorio al que mejor le vayan las cosas en cada momento absorba un poco más de las cargas comunes de lo que le correspondería con el sistema actual.

7. Conclusión

La lógica del sistema de concierto o convenio es fácil de resumir y de entender. Los territorios forales han de financiarse con los impuestos que recaen sobre sus ciudadanos, con cuyos rendimientos han de costear sus propias competencias, pagar la parte que les corresponde por renta del coste de los servicios comunes que el Estado sigue prestando en todo el país y contribuir a la solidaridad territorial. A la hora de calcular la contribución foral a los gastos comunes del Estado, hay que descontar de estos últimos la financiación que se obtiene vía déficit y a través de ingresos que se generan en parte en estos territorios pero quedan en manos del Estado en su integridad.

Un modelo de estas características tiende a favorecer a los territorios de mayor renta, pero no necesariamente de una forma desproporcionada. Si las magnitudes relevantes se calculan correctamente, y si la normativa tributaria es similar a la del resto del país, la financiación neta relativa por habitante de los territorios forales debería situarse por debajo de su renta per cápita relativa, con la brecha entre estas dos magnitudes dependiendo de cómo se calcule su aportación a la solidaridad interterritorial. Sin embargo, cada vez está más extendida y mejor documentada la percepción de que la prima de financiación de la que disfrutan los territorios forales es muy superior a su diferencial de renta con la media española, lo que

resulta difícil de justificar y apunta a posibles disfunciones en el tránsito desde los principios del sistema foral hasta las cuantías concretas del cupo y la aportación.

En el presente trabajo he intentado identificar estas disfunciones y aproximar sus efectos financieros y he avanzado algunas propuestas para corregirlas. Una dificultad importante a la hora de abordar esta tarea es la opacidad con la que el sistema de financiación foral se aplica. En el caso foral no existe nada parecido a las extensas liquidaciones del sistema de financiación de régimen común que se publican cada año con el detalle de todos los cálculos que la ley exige y las magnitudes económicas en las que estos se sustentan. A esto hay que añadir la parquedad e inconcreción de las normas que regulan el sistema, en las que no se especifica de una forma clara y precisa cómo y con qué datos y criterios han de realizarse los cálculos que en ellas se esbozan, incluyendo la valoración de las cargas no asumidas del Estado y la fijación de la aportación foral a la solidaridad regional y del importe de ciertos ajustes a la base del cupo y la aportación.

En la práctica, por tanto, no existe realmente, o al menos no se conoce públicamente, una metodología detallada para el cálculo del cupo y la aportación que podamos analizar, sino sólo una serie de principios generales y un anexo de una página de las normas relevantes en el que los importes finales de ambas contribuciones se fijan sin demasiadas explicaciones. En consecuencia, el análisis crítico del modelo foral no puede plantearse en general como la valoración de una metodología conocida con criterios técnicos y/o de equidad, sino que se convierte necesariamente en un ejercicio más complejo y arriesgado en el que no queda más remedio que empezar por proponer una metodología que luego ha de aplicarse a los datos reales para llegar a unas cifras de referencia que se puedan comparar con los resultados observados del modelo. Puesto que ciertamente no existe una única forma razonable de concretar y aplicar los principios que se recogen en el Convenio, el Concierto y la Constitución, los resultados numéricos del presente estudio han de considerarse como meramente orientativos. Lo más importante es que el ejercicio obliga a concretar, y por lo tanto a poner explícitamente sobre la mesa, toda una serie de cuestiones que han de abordarse para llegar a cifras concretas y pone de manifiesto que muchas de ellas no están bien cubiertas o bien resueltas en el Concierto y el Convenio y/o en las normas y acuerdos que los desarrollan y concretan.

¿Cuáles son las cuestiones más problemáticas? Las más importantes en términos de su incidencia financiera tienen que ver con el cálculo de las cargas no asumidas, incluyendo la solidaridad interterritorial, y de los ajustes a consumo de los grandes impuestos indirectos. Como hemos visto en las secciones 3 y 4, todo parece indicar que la valoración oficial de los servicios comunes que el Estado sigue prestando también en los territorios forales está muy sesgada a la baja. Dentro de las cargas no asumidas, hay una muy importante, la solidaridad interterritorial, que plantea problemas específicos porque la normativa foral no ha sido adaptada a la realidad actual del sistema autonómico, donde sólo una pequeña parte de los flujos financieros relevantes se canaliza a través del FCI y gran parte del resto proviene directamente de otras comunidades autónomas y no del Estado. En la sección 5 hemos visto que los ajustes a consumo del IVA y los Impuestos Especiales no cumplen satisfactoriamente con su objetivo teórico de adecuar el reparto de los rendimientos de tales tributos a la distribución

territorial de su carga efectiva y sufren también de un claro sesgo a favor de las comunidades forales. El problema se debe en parte a la discutible asignación de valores a determinados coeficientes y en parte al mejorable diseño del procedimiento utilizado para intentar mitigar los problemas de incentivos que podrían afectar a las haciendas forales bajo un ajuste basado únicamente en la distribución observada del consumo. A estos tres grandes problemas hay que añadir otros de carácter más técnico que también convendría abordar. Como hemos visto en la sección 6, los ajustes por impuestos directos, por ingresos no concertados y por déficit, el coeficiente de imputación y el índice de actualización del cupo y la aportación se regulan de una manera claramente mejorable.

Para corregir las disfunciones del sistema foral y terminar con su opacidad actual sería necesario tomar una serie de medidas. En primer lugar, habría que comenzar a publicar de manera inmediata información detallada, comprensible y fácilmente accesible sobre el mismo. Al comienzo de cada quinquenio deberían publicarse los detalles del cálculo del cupo y la aportación provisionales y definitivos del año base, incluyendo en cada caso un listado pormenorizado y razonado de los programas de gasto del Estado que se consideran cargas asumidas y no asumidas y otro de los ingresos no concertados o convenidos que se deducen de la base del cupo y la aportación. Cada año, debería publicarse también una liquidación detallada del cupo y la aportación y de los ajustes a consumo del IVA y de los Impuestos Especiales.

En segundo lugar, sería necesario reformar las leyes del Concierto y el Convenio, o redactar reglamentos detallados para las mismas, con el fin de especificar de forma clara y precisa los criterios que deben guiar el cálculo de la base y ajustes del cupo y la aportación, así como las magnitudes económicas que han de utilizarse para fijar y actualizar al menos quinquenalmente los valores normativos de los coeficientes utilizados en tales cálculos, incluyendo el coeficiente de imputación (que debería ligarse al peso observado de cada comunidad foral en el PIB nacional) y los coeficientes de consumo para los ajustes del IVA e Impuestos Especiales (que deberían reflejar los consumos relevantes en años recientes). Convendría también regular de forma explícita y detallada la aportación de las comunidades forales a la solidaridad interterritorial, que debería ser similar a las de las comunidades de régimen común con parecidos niveles de renta. En la misma línea, convendría también incorporar ciertas mejoras técnicas a la normativa foral, comenzando por una reforma de los ajustes a consumo del IVA e Impuestos Especiales que ayude a acercar sus resultados a su objetivo teórico sin crear problemas de incentivos. Otras propuestas incluirían el uso de datos reales para calcular el ajuste por déficit año a año y la introducción de un índice de actualización que dependa también de la evolución de los ingresos (o de los PIBs) de las comunidades forales y no sólo de los del Estado. Estos cambios reducirían la sensibilidad del cupo y la aportación al momento exacto en el que se produce su renovación y permitirían un mejor reparto del riesgo macroeconómico entre las distintas administraciones implicadas.

Las propuestas de reforma que he avanzado en este trabajo pretenden ser aportaciones a un amplio proceso de debate y negociación sobre la actualización del sistema de financiación foral que convendría abrir lo antes posible. Las conclusiones de ese proceso deberían servir

para fijar las líneas maestras de una reforma del Concierto y el Convenio que, respetando sus elementos nucleares, permita acabar con la opacidad del sistema foral y con la arbitrariedad existente en la fijación del cupo y la aportación, eliminando su sesgo a la baja y reduciendo la prima de financiación foral hasta niveles más razonables. Aunque los cambios normativos que se acuerden deberían aprobarse lo antes posible, convendría establecer un mecanismo de transición suave que permita que sus consecuencias financieras vayan produciéndose de una forma gradual a lo largo de un período de tiempo prolongado.

Notas

1. El Concierto y el Convenio actuales son esencialmente los aprobados en 2002 y 1990 respectivamente (*BOE*, 2002 y 1990) con modificaciones menores. Las versiones actualmente en vigor de estas normas se recogen en *BOE* (2017a) y *BOE* (2015). A su vez, el Concierto de 2002 es muy similar al de 1981 (*BOE*, 1981) aunque con una duración indefinida frente a los 20 años de su antecesor.

2. Para el período actual véase *BOE* (2017b) y CC (2017).

3. A título de ejemplo, en la p. 5 de la resolución (DP, 2018) se dice lo siguiente: "Esta institución no sostiene que la Ley 11/2017 [del cupo] sea un modelo de claridad y trasparencia, ni que contenga una descripción documentada y plausible de cómo se han calculado las cargas asumidas y no asumidas, ni que la aplicación de la Ley tome como punto de partida cifras que sí se corresponden fielmente con los gastos reales del Estado; tampoco se sostiene que la Ley 11/2017 incorpore ajustes conforme a coeficientes muy próximos a la realidad. Lo que se sostiene aquí es que la Ley 11/2017 no es inconstitucional porque incorpore variables y parámetros irrazonables o absurdos."

4. Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo n.º 7. Procedimiento ordinario 0000059/2017, Sentencia n.º 88/18 de 12 de julio de 2018. Disponible en: https://ituna.eus/wp-content/uploads/2018/10/r69sentencia88 2018mhfp.pdf.

5. En relación con esta cuestión, véase De la Fuente (2020a).

6. Para más detalles sobre el funcionamiento del sistema vasco de concierto véanse entre otros Zubiri (2007), Monasterio (2009) y De la Fuente (2011). El sistema navarro de convenio es prácticamente idéntico. Otra fuente de información sobre el funcionamiento del sistema foral y de trabajos relacionados con el mismo son las páginas web sobre el tema que mantienen las instituciones forales, en ocasiones en colaboración con universidades de estos territorios. Véase en particular www.conciertoeconomico.org/es, www.navarra.es/home_es/especial/ConvenioEconomico, y www.ituna.eus.

7. Sin embargo, en las últimas leyes del cupo (art. 12.2 de las leyes de 2007 y 2017) se contempla un procedimiento diferente, consistente en ajustar el cupo provisional del año base por el ratio entre los ingresos reales del Estado en ese ejercicio y los previstos en los PGE, ignorando posibles diferencias entre lo presupuestado y lo realmente ejecutado en lo que respecta a las partidas de gasto.

8. En la normativa relevante no se habla explícitamente de la incidencia del IVA (y de los impuestos especiales) sino de "perfeccionar la imputación" de sus rendimientos (art. 53 del Concierto y 64 del Convenio). Desde un punto de vista técnico, sin embargo, el criterio que ha de guiar tal perfeccionamiento sólo puede ser la incidencia territorial del impuesto. La indicación explícita en ambas normas de que la distribución del consumo relevante ha de tomarse como referencia apunta en la misma dirección, aunque consumo e incidencia pueden diferir cuando el impuesto afecta también a otros componentes del gasto y existen tipos diferentes de gravamen para distintos consumos, como sucede en el caso del IVA.

9. Todos los datos procedentes del SCPT que se utilizan en este trabajo provienen del informe correspondiente a 2014, que es último publicado antes de la supresión de la estadística.

10. Las valoraciones de competencias que se recogen en los decretos de traspasos generan de manera inmediata cambios permanentes en la cuantía del cupo o aportación y tienden además a sentar precedentes que condicionan futuros traspasos. Una valoración incorrecta, por tanto, genera sesgos irreversibles en los flujos financieros entre el Estado y las haciendas forales. Un buen ejemplo es el traspaso parcial de las competencias de I+D al País Vasco que se discute en la sección 10 del Anexo 2.

11. Véase *BOE* (2006, disposición adicional decimoctava) donde se establece la asignación a la Iglesia Católica y la orden en la que se regula su procedimiento de pago (*BOE*, 2008). De acuerdo con la orden, la cuantía total de la asignación a la Iglesia se calcula teniendo en cuenta las declaraciones de los residentes en los territorios forales, que certifican las cuantías correspondientes, pero el pago corre a cargo únicamente del Estado.

12. Esto podría cambiar en el futuro, y de hecho hay propuestas en este sentido, incluyendo una de la propia CERFA (cap. 5.3, párrs. 37 y sigs.). Puesto que el FCI se restringe en principio a la financiación de partidas de inversión, no sería un instrumento adecuado para la nivelación de los servicios que absorben el grueso del gasto autonómico, pero un aumento en su dotación podría ser aconsejable para reforzar la política de cohesión territorial, que ha ido perdiendo potencia con la reducción de los fondos estructurales europeos asignados a nuestro país.

13. Para más detalles, véase De la Fuente (2019) y las referencias que allí se citan.

14. Véase la sección 15 del Anexo 2 para más detalles sobre el tratamiento de las partidas relacionadas con la financiación de las administraciones territoriales.

15. Los datos agregados que ofrece el Ministerio de Hacienda (MH, 2019a) se refieren a la recaudación neta de cada administración tras los ajustes a consumo. En esta fuente no se aclara si los ajustes forales se deducen de la recaudación estatal por operaciones interiores, por importaciones o por ambos conceptos. Examinando el detalle del cálculo del ajuste para Navarra que se ofrece en CC (2017, acuerdo noveno), sin embargo, parece claro que se ha optado por la primera posibilidad pues el dato de recaudación por importaciones que se utiliza como base para calcular ese componente del ajuste coincide exactamente con el ofrecido en MH (2019a), que reflejaría por tanto la recaudación bruta por este concepto y no la recaudación neta de los componentes de importaciones de los ajustes forales. Por tanto, para reconstruir el desglose de los ingresos antes de ajustes, el importe total de los ajustes forales se suma a la recaudación estatal por operaciones interiores según MH (2019a), respetando el dato original de recaudación por importaciones de la misma fuente.

16. Los datos que se ofrecen en el Cuadro 6 se calculan con un criterio de caja. Los ajustes se miden como la suma de los pagos a cuenta realizados durante el año en curso, que se calculan utilizando datos provisionales y estimaciones, más el pago final de regularización correspondiente al año anterior, que se realiza una vez se conocen los datos definitivos de recaudación.

17. Sin embargo, la FBC también incluye la compra de vivienda nueva, que generalmente adquieren las familias y no es deducible. Aunque la ley no lo prevé, esta partida debería incluirse en la base teórica del impuesto. Por otra parte, este cambio no tendría efectos prácticos mientras b no se calcule con datos reales.

18. Este indicador tiene en cuenta la compra de vivienda nueva y el IVA pagado por las administraciones públicas y los sectores exentos. También considera la carga soportada por los turistas extranjeros, que se imputa por comunidades en proporción a su población residente. Puesto que las comunidades forales no están entre las regiones más turísticas, este criterio de reparto les favorece. Para más detalles, véase MHFP (2018), especialmente el Anexo 5.

19. De acuerdo con el Concierto y el Convenio (arts. 27 y 33 respectivamente), las empresas que operan sólo en una jurisdicción tributan, como es lógico, sólo en esa jurisdicción. El tratamiento de las que operan en varias jurisdicciones depende de su tamaño. En principio, las empresas "grandes" reparten su tributación entre la hacienda estatal y las haciendas de los territorios forales en los que operan en proporción a su volumen de operaciones en cada territorio, y las "pequeñas" tributan en función de donde tengan su domicilio fiscal. El umbral de tamaño a estos efectos se fija en una cifra de negocio de 7 millones de euros anuales en el caso navarro y 10 millones en el caso vasco. Dependiendo de la importancia de las empresas pequeñas en la producción total y de la distribución de sus sedes fiscales, los ingresos reales de cada territorio pueden desviarse mucho de su peso en el valor añadido de la producción sujeta al impuesto. En el caso de las empresas grandes, ha de tenerse

en cuenta también que la recaudación real se reparte en proporción al volumen de operaciones, que es una magnitud muy distinta de la base teórica del impuesto.

20. Como se indica en el Anexo 3, el Convenio exige que el valor de *b* se corrija antes de calcular el ajuste cuando la diferencia entre este coeficiente y el peso de Navarra en la recaudación real (*r*) es superior al 10%. Con los datos de 2015 que estamos manejando, esta corrección no es necesaria cuando se trabaja con el valor normativo de *b*, pero sí lo es cuando se utiliza el valor "real" del coeficiente. El ajuste navarro que se recoge en la fila 3 del Cuadro incorpora esta corrección, tal como se explica en el Anexo 3.

21. Disposición transitoria séptima del Concierto y artículo 65.2.d del Convenio. Obsérvese que en este caso el indicador se acercaría más al consumo interior que al regional (esto es al consumo realizado en la comunidad y no necesariamente por sus residentes), lo que en principio no se ajustaría a lo que exige la normativa, aunque en el caso del tabaco la diferencia es seguramente menor.

22. La discrepancia entre el ajuste observado y el "correcto" sería sensiblemente menor si la referencia para el reparto de los rendimientos de los impuestos especiales fuera el consumo interior en vez del consumo regional (como se deriva de la redacción actual de las leyes del Concierto y el Convenio). El cambio de criterio podría tener cierto sentido en el caso del impuesto de hidrocarburos, en la medida en que consideremos que su recaudación debería cubrir el mantenimiento de las carreteras.

23. Véase por ejemplo la sección 9.2 del capítulo 3 del informe de la Comisión de Expertos para la reforma de la financiación autonómica (CERFA, 2018).

24. En la misma línea de tratar de mejorar la fórmula de reparto, Zabalza (2012) propone una modificación del cálculo del ajuste del IVA por operaciones interiores que implicaría ligarlo a una función determinada de las recaudaciones reales de las dos jurisdicciones. Sus cálculos sugieren que así se reducirían los posibles problemas de incentivos para la jurisdicción menor. Un problema es que la propuesta sigue haciendo uso del actual coeficiente *b*, que como hemos visto podría no ser un buen indicador de la capacidad recaudatoria real de los territorios forales, al menos en el caso de Navarra. Si el valor de *b* es correcto, sin embargo, la fórmula que sugiere Zabalza debería aproximar bastante bien el reparto del impuesto entre las dos jurisdicciones a la carga soportada por sus residentes.

25. Esta expresión se obtiene a partir de la ecuación (A.14) en la sección A1.2 del Anexo a De la Fuente (2011), observando que en la actualidad el territorio de referencia para el ajuste es el territorio común tanto en el País Vasco como en Navarra.

26. Véase la nota sobre el Programa 132B de Seguridad Vial al final de la sección 4 del Anexo 2.

Referencias

Agencia Tributaria, AEAT (2018), *Informe Anual de Recaudación 2017*, Madrid. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/LaAgenciaTributaria/Memoriasyestadisticastributarias/Estadisticas/Recaudaciontributaria/InformesanualesdeRecaudacionTributaria/Ejercicio2017/Ejercicio2017.shtml.

Boletín Oficial del Estado, BOE (1981), Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. https://www.boe.es/boe/dias/1981/05/28/pdfs/A11677-11687.pdf.

Boletín Oficial del Estado, BOE (1990), Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. https://www.boe.es/eli/es/l/1990/12/26/28/con.

Boletín Oficial del Estado, BOE (1997), Ley 37/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la metodología de determinación del Cupo del País Vasco para el quinquenio 1997-2001. https://www.boe.es/boe/dias/1997/08/05/pdfs/A23847-23851.pdf.

Boletín Oficial del Estado, BOE (2002), Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. http://meh.es/Portal/Areas+Tematicas/Financiacion+Autonomica/Regimen+foral.htm.

Boletín Oficial del Estado, BOE (2006), Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-22865&p=20211229&tn=1.

Boletín Oficial del Estado, BOE (2008), Orden EHA/2760/2008, de 25 de septiembre, por la que se aprueba el procedimiento de liquidación de la asignación tributaria a la Iglesia Católica. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2008-15917.

Boletín Oficial del Estado, BOE (2015), Ley 14/2015, de 24 de junio por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. https://www.navarra.es/NR/rdonlyres/CA195034-4318-4C1B-B76C-3893674D5446/0/VigorConvenio170120.pdf.

Boletín Oficial del Estado, BOE (2017a), Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. https://www.boe.es/boe/dias/2017/12/29/pdfs/BOE-A-2017-15713.pdf.

Boletín Oficial del Estado, BOE (2017b), 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. https://www.boe.es/buscar/pdf/2017/BOE-A-2017-15714-consolidado.pdf.

Comisión Coordinadora prevista en el artículo 67 del Convenio económico entre el Estado y a Comunidad Foral de Navarra, CC (2017), Acta no. 1/2017 de 27 de diciembre de 2017. https://www.navarra.es/NR/rdonlyres/BF4EE732-D7D4-4DFC-ABEB-81E48787F8BE/401862/Acuerdo20152019.pdf.

Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica, CERFA (2018), "Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica", en *Reforma de la financiación territorial: Informes de las comisiones de expertos de 2017*, pp. 9-195, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/lb/2018_ReformaFinanciacionTerritorial.pdf.

Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, CT (2017), Resolución de Reclamación presentada al amparo del artículo 24 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, (N/REF: R/0296/2017, 15 de septiembre de 2017). https://www.consejodetransparencia.es/ct_Home/Actividad/Resoluciones/resoluciones-AGE/AGE-2017/09.html.

Defensor del Pueblo, DP (2018), Resolución adoptada por el Defensor del Pueblo (E.F.), en relación con la solicitud de interposición de recurso de inconstitucionalidad contra 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 2017-21. https://www.defensordelpueblo.es/recurso-tc/ley-11-2017-28-diciembre-la-se-aprueba-la-metodologia-senalamiento-del-cupo-del-pais-vasco-quinquenio-2017-2021/.

De la Fuente, A. (2011), "¿Está bien calculado el cupo?", *Moneda y Crédito* 231, 93-150.

De la Fuente, A. (2019), "La liquidación de 2017 del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común", FEDEA, *Estudios de Economía Española* no. 2018-19, Madrid. http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2019-25.pdf.

De la Fuente, A. (2020a), "Por una reforma integral de la financiación territorial con criterios de transparencia, equidad, gradualidad y responsabilidad," *FEDEA Policy Papers* no. 2020-02, Madrid. http://bit.ly/2TM8NIQ.

De la Fuente, A. (2020b), "Sobre el sistema de financiación foral: notas para un debate necesario," *FEDEA Policy Papers* no. 2020-20. https://bit.ly/3kAX62D.

IMSERSO (2018), *Informe Anual 2017*, Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, Madrid. http://www.imserso.es/imserso01/elimserso/informesanuales/informe2017/index.htm.

Intervención General de la Administración del Estado, IGAE (2018), *Presupuestos Generales del Estado. Liquidación del Presupuesto de 2016*, Volumen I (Estado). http://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/EjecucionPresupuestaria/Documents/LIQUIDACION%20ESTADO2016%20%28INTERNET%29.pdf.

Instituto Nacional de Estadística, INE (2019a), *Contabilidad Regional de España*, en Base de datos electrónica INEbase, Economía: Cuentas Económicas, Madrid. http://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=EstadisticaC&cid=1254736167628&menu=resultados&idp=1254735576581.

Instituto Nacional de Estadística, INE (2019b), Encuesta de población activa, Resultados por comunidades autónomas. http://www.ine.es/dynt3/inebase/es/index.htm?padre=990&capsel=993.

Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo no. 7, JCCA7 (2018), Procedimiento ordinario 0000059/2017, Sentencia n.º 88/18 de 12 de julio de 2018. https://ituna.eus/wp-content/uploads/2018/10/r69sentencia882018mhfp.pdf.

Ministerio de Hacienda, MH (2019a), *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español, 2006-2016, Anexo: Series históricas de la recaudación tributaria del Estado y Comunidades Autónomas*. Dirección General de Tributos, Madrid, en sitio web del Ministerio de Hacienda: Central de Información: Impuestos: Recaudación. http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/EstadisticasRecaudacion.aspx.

Ministerio de Hacienda, MH (2019b), *Recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos cedidos gestionados por las Comunidades Autónomas de Régimen Común y por tributos concertados, convenidos y propios de las Comunidades Forales*, Inspección General, Madrid. http://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/RecaudacionDefinitivaTributosCedidos.aspx.

Ministerio de Hacienda, MH (2019c), *Boletín estadístico del personal al servicio de las Administraciones Públicas*, julio de 2015 y julio de 2017, Registro Central de Personal, Madrid. http://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/CostePersonalPensiones/personal_AAPP_RCP.aspx.

Ministerio de Hacienda y Función Pública, MHFP (2018), Sistema de Cuentas Públicas Territorializadas. http://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/OtraInformacionEconomica/Sistema-cuentas-territorializadas-2014.aspx.

Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, MICT (2018), DataComex. Estadística del comercio exterior de España. http://datacomex.comercio.es:80/principalcomexes.aspx.

Monasterio, C. (2009), "Federalismo fiscal y sistema foral. ¿Un concierto desafinado?", *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, 192(1): 59-103.

Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, OCT (2018), *Informe anual integrado de la hacienda vasca, 2016*. http://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai2016d/esdef/adjuntos/2016%20IAI.pdf.

Zabalza, A. (2012), "Una nota sobre el ajuste del IVA en el sistema foral de financiación: Marco analítico y propuesta de un nuevo mecanismo," *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, 202(3): 105-123.

Zubiri, I. (2007), "Los sistemas forales: características, resultados y su posible generalización", en Lago, S. (ed.), *La financiación del Estado de las autonomías: perspectivas de futuro*, 355-388, *Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Abstract

This paper contains a critical analysis of the design and functioning of the so called *foral* financing system applied in the Basque Country and Navarre, with special attention to the determination of these regions' contribution to national finances and their shares in indirect taxes. It also advances some proposals to solve the detected problems and to increase the system's transparency. The study shows that some of the variables that play a key role in the relevant calculations are defined and/or measured in incorrect ways that generally tend to introduce a downward bias in these regions' net contributions to the national purse.

Keywords: Regional financing in the Basque Country and Navarre.

JEL Classification: H77.