

LA ASIMÉTRICA DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS EN EL ESTADO AUTONÓMICO: EL SISTEMA "COMÚN" Y LOS RÉGIMENES FORALES¹⁾

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL^(*)

EL MODELO ESPAÑOL DE DESCENTRALIZACIÓN: AMBIGUEDAD, ASIMETRÍA Y COOPERACIÓN

La finalidad de este artículo es analizar los acuerdos para la financiación de las competencias de gobierno transferidas en España y, específicamente, explicar por qué se produce una asimetría tan importante entre las competencias fiscales de las CC.AA. históricas o forales –el País Vasco y Navarra– y el denominado "sistema común", que se aplica en las demás Comunidades.

Con esta finalidad, se explica en primer lugar el proceso seguido en España para su transformación en un Estado descentralizado, cuasi-federal, y cómo se han asignado los recursos públicos. En casi todos los Estados federales, la evolución de los acontecimientos es importante para la comprensión de la distribución de las competencias. En el caso de España, ha sido esencial a la hora de dar forma a la configuración actual del "Estado de las Autonomías". Así, se prestará especial atención aquí a los principales conflictos políticos que ha traído consigo este proceso.

En segundo lugar, me centraré en la distribución de competencias fiscales, ya que esta cuestión ha

sido reformada de manera sustancial muy recientemente y está destinada a ser una de las cuestiones más importantes en las relaciones futuras entre el Estado y las CC.AA. Aunque persisten enormes diferencias entre los regímenes fiscales común y foral, las reformas de 1997 y de 2002 de la financiación del primero han llevado a una cierta aproximación de los dos regímenes. Esta aproximación ya había sido sugerida como medio para aumentar la transparencia y la responsabilidad fiscal de todo el sistema de financiación (Ramallo 1995: 13 y 14).

Después de casi doscientos años de Estado centralizado, el proceso de transferencias no ha resultado sencillo. Pese a su brevedad, ha sido políticamente muy difícil. Como en otros Estados descentralizados, la manera en que las competencias han sido transferidas a las Comunidades ha tenido un efecto muy importante sobre la asignación de recursos. Por eso es pertinente prestar aquí atención a cómo se ha llevado a cabo este proceso de transferencias.

EL PROBLEMA DE LA CLASIFICACIÓN DE LA DESCENTRALIZACIÓN ESPAÑOLA

La Constitución Española de 1978 omite a propósito toda referencia a la forma del Estado. Es decir, no lo califica como centralizado, federal o regional. Después de casi cuarenta años de gobierno franquista muy centralizado, no fue nada sencillo obtener un consenso sobre esta cuestión. El precedente más cercano de descentralización en España es el establecido por la Constitución de 1931 –la Segunda República española– y duró solamente ocho

(*) Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III (Madrid).

¹⁾ Este artículo fue originalmente escrito en inglés y ha sido traducido al castellano por esta Revista.

La versión inglesa será publicada próximamente en la revista *Regional and Federal Studies (Reino Unido)*, con el título: "The Asymmetric Distribution of Taxation Powers in the Spanish State of Autonomies: the Common System and the Foral Tax Regimes".

años (1931-1939). Hasta entonces, y durante algo más de un siglo, hasta la República, España había sido un Estado centralizado, lo que había ocasionado no pocas tensiones políticas (López Guerra, 1996: 145 *et seq.*; Moreno, 1999, 150 *et seq.*).

Los redactores de la Constitución de 1978 tenían ante sí una tarea de una dificultad nada desdeñable: resolver con éxito la "cuestión regional". Este reto se afrontó no definiendo el nuevo sistema, sino estableciendo un marco procedimental. La Constitución establece "un sistema autonómico opcional" (de acuerdo con el denominado "principio dispositivo"; De Otto y Pardo, 1995: 256). No determina un modelo de Estado, sino que hace referencia a un procedimiento que puede seguirse para alcanzar un determinado nivel de descentralización. Así, determinados grupos de provincias, siempre que tengan unas características históricas, culturales y económicas comunes, tienen el derecho a decidir si quieren constituirse en CC.AA. (artículo 143 de la Constitución), y qué competencias quieren asumir.

La Constitución no atribuye, de hecho, unas competencias explícitas a las CC.AA., si bien se les da la oportunidad de adquirir competencias en una serie de materias que la Constitución enumera (Artículos 148 y 149). No obstante, reserva competencias especiales al Estado. Así, por ejemplo, el gobierno central se hace cargo de "regular las condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones" (Artículo 149.1.1ª), y se le asigna la competencia exclusiva en la "coordinación de la economía" (Artículo 149.1.13ª).

A pesar de la existencia de dos listas de áreas de competencia en la Constitución –para que las Comunidades elijan y de las que el Estado ha de hacerse cargo– el proyecto no queda aquí, ya que el Artículo 149.3 establece una serie de disposiciones que pueden modificar la auténtica distribución de competen-

cias. Así, las Comunidades pueden hacer suyas las competencias que no estén expresamente asignadas al Estado por la Constitución, y el Estado puede hacer suyas las competencias no asumidas por las Comunidades. En caso de conflicto acerca de a qué esfera habrá de asignarse determinada materia, las leyes promulgadas por el Estado prevalecerán respecto de las de las Comunidades. Por último, el artículo 149.3 establece que las leyes del Estado serán en cualquier caso supletorias para las CC.AA. Esta última disposición ha sido objeto de una gran controversia, y el Tribunal Constitucional ha cambiado recientemente su interpretación de forma radical para evitar que sea utilizada como un medio indirecto para que el Estado recupere competencias de las CC.AA. Este cambio en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se estableció en las Sentencias 118/1996 y 61/1997 (García de Enterría y Fernández, 1999: 345 *et seq.*; Ruiz Almendral, 2002b).

Finalmente, la Constitución permite al Estado controlar a las CC.AA. en algunos casos (Artículos 150.3, 153 ó 155). En la práctica, estas disposiciones nunca han sido invocadas. Por el contrario, los numerosos conflictos habidos han sido solucionados –o están en proceso de solución– mediante acuerdos políticamente negociados.

Una importante característica del diseño constitucional del Estado autonómico es el importante papel que el Estado central desempeña en la distribución de las competencias. Esto puede explicarse por la coexistencia del principio de autonomía con el principio de unidad. Ambos quedan expresados en el Artículo 2: "La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española... y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de sus regiones...". Esta aparente contradicción ha sido objeto de numerosas sentencias del Tribunal Constitucional, que ha establecido repetidas veces que es dentro de la unidad del Estado donde la autonomía puede encontrar su sentido. Entre otras, esta doctrina puede

encontrarse en las Sentencias 4/1981, 25/1981 ó 37/1981 (López Guerra, 1993 y 1996).

Este proceso ha dado lugar a una forma de Estado que, si bien no está aún completamente definida, probablemente, junto con Bélgica, Alemania, Austria y el Reino Unido, entra en la categoría de un "Estado descentralizado". No obstante, si contemplamos con más atención el amplio alcance de descentralización en España y las competencias obtenidas por las CC.AA. en los últimos veinte años, tenemos que concluir que –y esto ha llegado a ser una cuestión muy controvertida– España es, en la práctica, si no en origen, un Estado federal²¹. En cualquier caso, el término "políticamente correcto" mediante el cual normalmente se define a España es el de Estado de las Autonomías.

EL MODELO ASIMÉTRICO Y LA NECESIDAD DE ACUERDOS BILATERALES Y MULTILATERALES

Probablemente, el rasgo más llamativo del proceso de transferencia de competencias en España sea la rapidez con la que se ha desarrollado. Entre 1978 y 1983, todas las regiones de España se embarcaron en este proceso, de forma que la totalidad del Estado está actualmente dividido en diecisiete CC.AA. La evolución del gasto público nos muestra claramente la rapidez del proceso de transferencias, Así, en 1978, el Estado estaba a cargo del 89 por cien del gasto público. Sólo veinte años después, está a cargo del 51 por cien, estando las CC.AA. a cargo casi del 33 por cien.

²¹ Por supuesto, incluso el término "federalismo" no deja de ser controvertido. Mientras que para algunos es necesario que la descentralización de competencias se derive directamente de la Constitución para catalogar a un país como federal (Beer, 1997: 22), para otros, solamente aquellos países en los que los gobiernos subnacionales ejerciten de hecho sus competencias pueden considerarse dentro de esta categoría (Bird, 1994: 295). Es tan difícil encontrar dos federaciones similares que el término debe utilizarse con el máximo cuidado (Watts, 1994).

Tabla 1
La Descentralización del gasto público en España
(cuota porcentual del gasto público total)

Año	Estado	CC.AA.	Municipios
1978	89,0	-	11,0
1984	72,6	14,4	13,0
1987	66,7	18,7	14,6
1990	59,6	23,9	16,5
1992	57,0	26,6	16,4
1998	51,0	32,5	16,5

Fuente: Monasterio Escudero y Suárez Pandiello, 1998: 79. En esta tabla se asume que, para el año 1998, todas las CC.AA. tienen las mismas competencias, lo cual es exactamente así para el 1 de enero de 2002. Existen datos más detallados en <http://www.estadief.minhac.es/>

Otra característica importante de este modelo de Estado es su asimetría. Esta asimetría se da tanto de hecho como de derecho (Watts, 1999: 28 *et seq.*; Agranoff, 1999: 96 *et seq.*; Moreno, 1999: 151 *et seq.*) y explica el papel clave desempeñado por los acuerdos políticos.

Dos razones fundamentales explican la asimetría del Estado autonómico. La primera, el propio procedimiento establecido por la Constitución, donde se prevén en realidad dos modalidades especiales para la formación de CC.AA. Éstas difieren entre sí en que una permite una más amplia y rápida autonomía, mientras que la otra conlleva una obtención de competencias más limitada y gradual. Normalmente, se hace referencia a estos dos procesos como de "vía rápida" y de "vía lenta". Las CC.AA. que adopten la vía rápida pueden adquirir más competencias, incluidas las de sanidad y educación, que en conjunto representan aproximadamente el 80 por cien de las competencias totales que pueden adquirir las Comunidades. Al final, las que adopten la vía lenta pueden aumentar sus competencias y acceder al nivel máximo, siempre que sigan el proceso establecido en el Artículo 148.2³¹.

³¹ Así, según el artículo 148.2, las Comunidades adscritas a la vía lenta pueden adquirir competencias, entre otras, sobre las

Tabla 2
Diferente Peso Cuantitativo entre Competencias
de Vía Rápida y de Vía Lenta

Áreas de competencia	% del total
Materias de "vía lenta"	18,18%
Educación	38,61%
Sanidad	43,21%

Fuente: Monasterio Escudero y Suárez Pandiello, 1998: 59. Esta tabla refleja los costes medios de las competencias, teniendo en cuenta tanto lo que costaban al Estado antes de su transferencia y lo que cuestan a las Comunidades una vez transferidas.

La idea originaria de los redactores de la Constitución era que algunas Comunidades con experiencia anterior de autogobierno tuvieran la oportunidad de adscribirse desde el principio a la vía rápida, mientras que las demás deberían empezar mediante la vía lenta. Así, la disposición transitoria segunda de la Constitución establece el rápido acceso a la autonomía para aquellas Comunidades que habían aprobado estatutos de autonomía en el pasado (durante la Segunda República). Estas Comunidades eran Cataluña, el País Vasco y Galicia, que no solamente habían tenido un breve acceso al autogobierno en los años de la República sino que tenían más o menos en común un fuerte sentimiento nacionalista alimentado por la existencia de idiomas diferentes. Al final, no obstante, siete Comunidades optaron por la vía rápida. Así, además de las mencionadas tres Comunidades, Andalucía, Navarra, Valencia y Canarias adoptaron el nivel más alto de autonomía. Las otras diez Comunidades permanecieron con un nivel inferior de autonomía hasta 2002.

La segunda explicación de la asimetría está en el reconocimiento de los derechos históricos de algunas regiones, consagrado en la disposición adicio-

siguientes áreas de gobierno: bosques, ganadería, pesca, vivienda, carreteras, puertos y aeropuertos no comerciales, protección medioambiental, bibliotecas, museos, conservatorios, promoción turística y deportes. Las adscritas a la vía rápida tienen acceso a todas estas, más educación y sanidad.

nal primera de la Constitución Española. Esto ha tenido como consecuencia que el País Vasco y Navarra tengan un nivel muy superior de competencias, especialmente en materia tributaria.

El primer tipo de asimetría puede ser catalogado como *de facto* o *transitoria*. Se refiere solamente al proceso inicial, pero no impide que todas las Comunidades accedan finalmente al mismo nivel de competencias. El segundo tipo es una asimetría *de jure*, de naturaleza mucho más controvertida.

Esto explica por qué han jugado un papel tan importante los acuerdos bilaterales y multilaterales en la transferencia de competencias. Los acuerdos bilaterales han sido necesarios para atender las diferentes aspiraciones autonomistas de las Comunidades. Además, en los casos del País Vasco y Navarra, los acuerdos bilaterales eran la única manera posible de atender al *status* especial que, como "Comunidades históricas" les concedía la Constitución. Los acuerdos multilaterales han coexistido con los acuerdos bilaterales y han servido para unificar en gran medida las competencias de las CC.AA. (López Guerra, 1993: 32-35; Agranoff, 1999: 107-112). El papel de los acuerdos políticos ha sido también muy importante en el proceso de transferencia de recursos entre las diferentes esferas de gobierno. Esta es una cuestión muy politizada en España que ha dado lugar a grandes tensiones entre el Estado y algunas CC.AA. (especialmente Cataluña y el País Vasco).

Este sistema de acuerdo sirve para dar peso a las opiniones de las CC.AA. a la hora de asignar los recursos. No obstante, ha sido ampliamente criticado debido a su falta de transparencia, ya que estos acuerdos se producen a puerta cerrada y los resultados se hacen públicos sólo parcialmente. Esto sería el denominado "federalismo ejecutivo" (*executive federalism*) que puede dar lugar a un déficit democrático (Wiltshire, 1980: 369; Ramallo Massanet y Zornoza Pérez, 2000).

En este sentido, a menudo se ha propuesto que la mayor parte de estas discusiones políticas tengan lugar en el Senado, que, al menos en teoría aunque no en la práctica, es la Cámara representativa de las Comunidades (García Morillo; Pérez Tremps; Zornoza Pérez, 1998). El problema es que el presente marco jurídico impide que el Senado represente este papel, fundamentalmente debido a dos razones. En primer lugar, la mayoría de los senadores se eligen por sufragio universal en los distritos provinciales, y solamente una minoría (46 de 253) son designados por los Parlamentos de las CC.AA. Así, de acuerdo con el Artículo 69 de la Constitución y el Artículo 165 de la Ley Electoral (Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio), hay cuatro senadores por cada provincia que son elegidos directamente por los ciudadanos, de manera que cada Comunidad Autónoma puede elegir un Senador, más uno más por cada millón de habitantes (López Guerra, 1993: 27). En segundo lugar, el Senado tiene facultades muy limitadas en relación con la aprobación de las leyes estatales y no tiene derechos de veto

Otra frecuente crítica a los acuerdos políticos en materia de financiación autonómica es que, *de facto*, han terminado por modificar las propias normas para la asignación de recursos establecidas en la Constitución y en las leyes, beneficiando a aquellas CC.AA. que se encontrarían en una mejor posición negociadora. Estas críticas surgieron principalmente cuando *Convergència i Unió* (CiU), el partido nacionalista catalán, apoyó a los dos partidos nacionales principales, el *Partido Socialista Obrero Español* (PSOE) y el *Partido Popular* (PP), para que logaran una mayoría suficiente para gobernar en 1993 y en 1996, respectivamente. A cambio, CiU pidió y obtuvo una revisión del sistema de financiación común⁴⁾.

⁴⁾ El apoyo de CiU al PSOE dio origen a que se compartiera un porcentaje del impuesto sobre la renta en algunas Comunidades (acuerdo del 10 de octubre de 1993). El apoyo de CiU al PP dio origen a la reforma de 1997 (acuerdo de 23 de septiembre de 1996).

Por otro lado, los acuerdos políticos sobre la asignación de recursos han desempeñado un papel muy importante a la hora de garantizar a las CC.AA. los medios suficientes para desempeñar sus competencias. Los acuerdos son una parte esencial de un sistema de federalismo cooperativo y no pueden siempre ser sustituidos por el debate parlamentario (Wiltshire, 1980: 355 *et seq.*; Brown, 1983: 631 *et seq.*). Dicho esto, probablemente sea necesaria una reforma del Senado, ya que sería el mejor camino para reforzar estos acuerdos. Dicha reforma serviría para dar al Senado facultades suficientes para discutir plenamente la legislación que afecte a las CC.AA., de manera parecida a lo que ocurre en el Senado alemán.

EL PAPEL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Las decisiones del Tribunal Constitucional han desempeñado un papel muy importante en la definición de las competencias en el Estado de las Autonomías (López Guerra, 1998). Teniendo en cuenta que la inmensa mayoría de las competencias que enumera la Constitución son, de hecho, compartidas entre el Estado y las Comunidades, no es difícil imaginar que esto ha sido una fuente de conflicto permanente entre estas dos esferas de gobierno.

En materia fiscal, ha habido algunas Sentencias muy importantes que han reforzado las competencias sobre gastos de las Comunidades (13/1992; ver Ramallo Massanet, 1993); declarado nulos determinados impuestos de las CC.AA. por ser similares a impuestos estatales o municipales (49/1995, 289/2000); y declarado el derecho de las CC.AA. a establecer impuestos, siempre que lo hagan en relación con materias que se encuentren dentro del ámbito de sus competencias (37/1987, 186/1993) (Ortiz Calle, 2001: 28 *et seq.*).

Este papel se ha visto reforzado por la naturaleza "inacabada" de las diferentes disposiciones relativas a la autonomía regional establecidas en la Constitución, y por una cierta tendencia "didáctica" del Tribunal a explicar en profundidad y así servir para clarificar las normas que rigen el Estado de las Autonomías. Además, el Tribunal ha decidido a menudo a favor de las CC.AA., lo cual en los primeros años de vigencia del modelo descentralizado era casi revolucionario, en un país con una tradición tan larga de centralización (López Guerra, 1998: 263-64). No obstante, ha llegado probablemente el momento de que desempeñe un papel secundario en la conformación del Estado de las Autonomías, favoreciendo un mayor protagonismo del Senado. En este momento, "está convirtiéndose prácticamente en algo rutinario en España discutir cualquier Ley de cierta importancia en dos foros, un primer debate en el Parlamento y, en segundo y decisivo lugar, en el Tribunal Constitucional" (López Guerra, 1998: 263).

DOS SISTEMAS DE FINANCIACIÓN: EL CUPO Y EL SISTEMA COMÚN

Una de las características principales del modelo de descentralización fiscal español es la asimetría radical que existe entre dos grupos de CC.AA. Por un lado, tenemos los sistemas de financiación aplicables a las CC.AA. forales, conocidos como *Concierto* (País Vasco) y *Convenio* (Navarra). La principal característica de este tipo de sistemas es que suponen un nivel máximo de autonomía fiscal, lo cual significa que estas dos CC.AA. tienen facultades legislativas para aprobar leyes, con solamente unas pocas limitaciones⁵⁾, sobre los principales im-

⁵⁾ Estas limitaciones están establecidas en las leyes que regulan el *Convenio* y el *Concierto*, y básicamente hacen referencia a la necesidad de mantener un cierto nivel de armonización con el sistema fiscal del Estado. No obstante, están establecidas en términos muy amplios, que por ejemplo permiten al País Vasco establecer créditos fiscales en el impuesto de Sociedades que difiere ampliamente respecto de los establecidos en el impuesto estatal.

puestos del sistema fiscal español. Como consecuencia, estas CC.AA. forales obtienen mayores cantidades de ingresos de las que realmente necesitan para financiar el ejercicio de sus competencias. Dado que el Estado se responsabiliza del desempeño de algunas funciones o servicios públicos dentro del territorio de estas dos CC.AA., tiene derecho a recibir una determinada cantidad, conocida como el "Cupo".

Por el contrario, el así llamado "sistema común", que se aplica en el resto de la Comunidades, es totalmente opuesto al del Cupo. Por las razones que examinaremos más adelante, la principal diferencia está en el hecho de que, en el sistema común, las CC.AA. tienen unas competencias muy limitadas en materia fiscal, lo que da lugar a una mayor dependencia económica respecto del Estado. Así, la mayoría de sus ingresos los proporciona el Estado, en forma de transferencias.

Es un lugar común, en la literatura sobre federalismo fiscal, hacer referencia al "Desequilibrio Financiero Vertical" (*vertical fiscal imbalance*), en adelante, DFV. Esta situación surge cuando una esfera de gobierno —normalmente el Estado central— tiene una mayor capacidad para obtener ingresos de los que necesita para el ejercicio del nivel de competencias que le corresponden, mientras que la otra —normalmente los entes subcentrales— se encuentran en la situación opuesta (Oates, 1977: 16; Boadway y Hobson, 1993: 28 *et seq.*; y Boadway, 2000: 46 *et seq.*). Esto genera un desequilibrio que tiene que resolverse con el fin de garantizar a los entes subcentrales la autonomía necesaria para ejercer sus competencias. El problema se comprende fácilmente y las partes en conflicto —el Estado central y entes subcentrales— normalmente acuerdan que tiene que resolverse y que la asignación de recursos tiene que ser "re-equilibrada". El conflicto normalmente surge a la hora de decidir cuál de las posibles diferentes soluciones debe utilizarse.

En resumen, el DFV puede corregirse bien mediante transferencias desde el Estado o bien mediante una reasignación de competencias fiscales. En la práctica, se adoptará una mezcla de ambas medidas de manera que la mayoría de los gobiernos subnacionales reciban financiación tanto en forma de transferencias monetarias como de impuestos propios. Cuando los gobiernos subnacionales reciben financiación casi exclusivamente en forma de transferencias, se produce un incentivo a la tendencia a gastar más de lo debido. La idea es simple y similar al problema del "riesgo moral". Es más fácil para los gobiernos gastar el dinero cuando (a) no hacen frente a la carga política de generarlo (p.e. estableciendo o cobrando impuestos), y (b) no tienen la necesidad de explicar a los votantes/contribuyentes la relación entre dinero obtenido y dinero gastado (Boadway, 2000: 51). En otras palabras, la situación crea una ausencia de obligación de rendir cuentas que puede no ser aconsejable. Esta ha sido, y en cierta medida sigue siendo, la situación de las CC.AA. acogidas al sistema común.

Los debates sobre la corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. han pasado a ser una de las cuestiones principales en la relación entre éstas y el Estado. Hay un cierto acuerdo generalizado en que el objetivo a conseguir es el de una corresponsabilidad fiscal "marginal" (Heald y Geaughan, 1996: 173 *et seq.*; Boadway, 2001: 112), por oposición a una equivalencia exacta entre gastos e ingresos propios. Se ha considerado fundamental otorgar a las esferas subnacionales de gobierno la responsabilidad de obtener cantidades *adicionales* a las que obtienen en forma de transferencias económicas para cualquier descentralización de competencias (Castells Oliveres, 1988: 75; Ramallo Massanet, 1988: 534-35; Zornoza Pérez, 1996: 20 *et seq.*; McLure, 2000: 634 *et seq.*; García-Milá y McGuire, 2003).

Además, la transferencia de al menos *algunas* competencias en materia tributaria a las esferas sub-

nacionales de gobierno se ha considerado esencial con el fin de reforzar un determinado nivel de autonomía política. En este sentido, se ha dicho que el principio más importante en materia tributaria es la garantía de que las instituciones que establecen los impuestos tengan una representación democrática, lo cual ha sido tradicionalmente expresado mediante la máxima "No taxation without representation". El principio básico en la descentralización de las competencias administrativas en un gobierno de niveles múltiples puede expresarse con otra máxima: "No representation without taxation". (Heald *et al*, 1998: 28 *et seq.*).

En España se produce un DFV tanto en el sistema de *Cupo* como en el sistema común. En el primer caso, favorece a las CC.AA. históricas. En el sistema común ocurre lo contrario y la mayoría de las CC.AA. siguen recibiendo transferencias del Estado para que puedan ejercer sus competencias. Así, de una manera simple, es posible afirmar que en el sistema de *Cupo*, las CC.AA. financian al Estado, mientras que en el sistema común ocurre exactamente al contrario. Esta situación está destinada a cambiar en unos pocos años, ya que se han realizado algunas reformas legislativas cuyo objetivo era aumentar la responsabilidad fiscal de las CC.AA. del sistema común, disminuyendo así la dependencia económica respecto del Estado (Zubiri, 2000a: 77; García-Milá y McGuire, 2003).

La cuestión, por tanto, es cómo pueden mantenerse estos diferentes sistemas de financiación entre entidades subnacionales dentro del mismo país. Como puede imaginarse fácilmente, la mera existencia de estas asimetrías ha sido, y aún es, causa de grandes discusiones políticas. La Constitución reconoce la existencia de determinados "derechos históricos". Así, su disposición adicional primera dice que "la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales". No obstante, para algunos autores, esta disposición no permite la

existencia de normas de financiación totalmente diferentes (Medina Guerrero, 1991: 82 *et seq.*). También se ha argumentado que, a largo plazo, no es factible mantener esta asimetría, ya que tendría un impacto negativo en la eficacia del sistema. Principalmente, porque llevaría a sistemas fiscales cada vez más divergentes (García-Milá y McGuire, 2003).

En los pocos casos en los que el Tribunal Constitucional ha tenido que tratar el tema del sistema de *Cupo*, ha señalado claramente que es congruente con la Constitución (entre otras, en la Sentencia 181/1988, FJ 3º). Una Sentencia reciente del mismo Tribunal (96/2002) puede, sin embargo, haber dado lugar a una nueva línea de pensamiento, que limitaría claramente la importancia del reconocimiento constitucional de los derechos históricos. Esta Sentencia "sugiere", *obiter dicta*, que un sistema fiscal muy divergente puede no cumplir con el principio de igualdad recogido en el artículo 14 de la Constitución.

La posibilidad de ampliar o no el sistema de *Cupo* aplicándolo a las demás CC.AA. ha sido objeto de gran debate. Parece que hay un cierto consenso en el sentido de que no sería económicamente sostenible, ya que implicaría la pérdida de la mayoría de los impuestos importantes, y de los ingresos provenientes de ellos, por parte del Estado (Castells, 2000b; Zubiri, 2000b: 137 *et seq.*). También, de acuerdo con algunos autores, si este sistema se aplicara en todas las CC.AA. del sistema común, todas ellas excepto las dos más pobres (Andalucía y Extremadura) terminarían recibiendo mayores ingresos que las demás (Zubiri: 2000b, 139). Para otros autores, ese sería el resultado, pero la razón no estaría en sus mayores competencias fiscales sino en una cierta ventaja en los ingresos que provendría del cálculo originario del *Cupo*, y que se habría asentado, a pesar de que se presume su inexactitud, por razones políticas (García-Milá y McGuire: 2003).

Para las CC.AA. que están dentro del sistema de *Cupo*, los ingresos derivados de los impuestos representan el 94 por cien del gasto, mientras que las transferencias económicas del Estado suponen menos del 1 por cien en el caso del País Vasco y menos del 3 por cien en el caso de Navarra⁶¹. Para las CC.AA. del sistema común, las transferencias económicas aún representan más del 60 por cien de sus ingresos. Los impuestos solamente representan el 20 por cien; dentro de esta categoría, los impuestos cedidos, que seguirían operando en la práctica como una mera transferencia de fondos ya que la mayoría de las Comunidades han ejercitado sus competencias de manera muy limitada, representan aproximadamente el 90 por cien⁷¹.

EL SISTEMA COMÚN DE FINANCIACIÓN

LA ASIGNACIÓN DE RECURSOS: ¿HACIA UN SISTEMA DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL?

La pequeña proporción de ingresos por impuestos propios en la financiación de las CC.AA. del sistema común da lugar a una ausencia importante de corresponsabilidad fiscal. Esta situación deriva tanto del hecho de que tienen competencias tributarias limitadas, como de que no utilizan suficientemente las que ya tienen. La situación es poco congruente con la mayor responsabilidad que las CC.AA. tienen en otras áreas, tal y como ha sido a menudo señalado (Rodríguez Bereijo, 1985: 71; Zornoza Pérez, 1987: 971-972; Castells, 1988: 129 *et seq.*, y 2002: 14

⁶¹ Las fuentes de estos datos son: Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (2002): Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca, página 81, y Liquidación de Presupuestos de las Comunidades y Ciudades Autónomas, Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial, Ministerio de Hacienda. 2003. Pueden encontrarse en: <http://www.estadief.minhac.es/>.

⁷¹ Fuente: Liquidación de Presupuestos de las Comunidades y Ciudades Autónomas. Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial. Ministerio de Hacienda. 2003. Puede encontrarse en: <http://www.estadief.minhac.es/>

et seq; Solé-Vilanova, 1990: 350 *et seq*; Ramallo Massanet, 1993; García-Milá y McGuire, 2003).

Este debate ha llevado finalmente a importantes reformas del sistema de financiación de las CC.AA. El principal objetivo ha sido aumentar las competencias de la CC.AA. para establecer impuestos, cambiando de esta manera la situación presente en la que aún son contempladas por los contribuyentes como una especie de "Hadas Madrinas" que ofrecen servicios a los ciudadanos sin pedirles dinero a cambio (representando el Estado el papel recaudador de la "Malvada Madrastra").

LA ASIGNACIÓN DE RECURSOS SEGÚN LA CONSTITUCIÓN: EL PAPEL DE LAS TRANSFERENCIAS Y LOS IMPUESTOS EN LA FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA.

De acuerdo con el reconocimiento de autonomía, o, dicho de manera más exacta, con el reconocimiento del *derecho* a ser autónomas, la Constitución Española concede a las CC.AA. constituidas autonomía económica para el desarrollo y ejercicio de sus competencias. El Tribunal Constitucional ha interpretado esto como su derecho a tener medios suficientes para desarrollar sus competencias, así como el derecho a gestionar tales medios sin condiciones indebidas impuestas por el Estado⁹⁾.

Aparte de reconocer y garantizar el principio de autonomía financiera, la Constitución establece una lista de recursos que van a constituir los ingresos de las CC.AA. Esta lista incluye casi todos los tipos de posibles recursos existentes. Así, pueden obtener ingresos a través de impuestos cedidos, recargos aplicados a impuestos estatales ya existentes, sus propios impuestos, deuda pública y transferencias (Artículo

⁹⁾ La STC 13/1992 contiene un buen resumen de la jurisprudencia del tribunal sobre esta materia.

157.1). Además, la Constitución reconoce y garantiza claramente competencias tributarias a las CC.AA. (Artículo 133.2), si bien éstas deben atenerse a las normas establecidas por el Estado en esta materia. En el Artículo 157.3, la Constitución permite al Estado aprobar una ley orgánica que regule tanto la forma en que vayan a distribuirse estos recursos entre las CC.AA. como los límites del ejercicio de sus competencias económicas sobre los recursos. Esto implica que se concede al Estado la facultad tanto de limitar como de controlar la autonomía económica de las CC.AA. Para algunos, esto es incongruente con el reconocimiento del derecho a la autonomía concedido a las CC.AA. El Estado ha hecho uso de esta posibilidad y ha aprobado un conjunto de leyes que limitan en gran medida la autonomía financiera de las CC.AA.⁹⁾.

Es de gran importancia la Ley Orgánica de Financiación de las CC.AA., Ley 8/1980, en adelante la LOFCA. Un buen ejemplo de estos límites son los establecidos sobre la creación de nuevos impuestos por parte de las CC.AA. Trataremos de esto en el siguiente apartado. Si bien no está siempre claro si han sido las limitaciones en el establecimiento de nuevos impuestos o la falta de voluntad para soportar las consecuencias políticas de aumentar la carga fiscal lo que ha disuadido a las CC.AA. en la creación de nuevos impuestos, la existencia de dichos límites subraya la importancia de las transferencias intergubernamentales en España. También explica el desequilibrio substancial entre la autonomía de gasto de las CC.AA. —que ha sido fuertemente apoyada por el Tribunal Constitucional— y su limitada capacidad para recaudar sus propios ingresos.

⁹⁾ Además de la LOFCA, el Estado ha aprobado una ley para contener el déficit de las CC.AA., y así cumplir con los requisitos de la Unión Europea. Esta es la ley General de Estabilidad Presupuestaria (Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria), que impone nuevos límites a la creación de deuda pública por parte de las CC.AA. Esta Ley ha sido impugnada ante el Tribunal Constitucional por el PSOE.

Por lo tanto, desde los comienzos del Estado de las Autonomías, las transferencias económicas han desempeñado un papel mucho más importante que los impuestos propios, lo que ha tenido como consecuencia la dependencia económica de las CC.AA. respecto del Estado. Para la mayoría de ellas, en este momento las transferencias económicas aún representan más de la mitad de sus ingresos. Además, si tenemos en cuenta que los impuestos cedidos están más próximos a ser una transferencia económica que un ingreso tributario estrictamente, este porcentaje puede ascender hasta el 80 por cien de sus ingresos actuales.

Las transferencias recibidas por las CC.AA. han estado basadas tradicionalmente en sus necesidades de gasto. Según la LOFCA, se calcularía el coste de las competencias transferidas y se transferiría una cantidad determinada a las CC.AA. En realidad, el coste nunca se *calculó* de hecho sino que se *negoció* en comisiones bilaterales (entre el Estado y cada Comunidad); estas comisiones se reúnen a puerta cerrada y acuerdan una determinada cantidad. La razón fundamental de esta manera de proceder es que los sistemas existentes de contabilidad del Estado eran inadecuados para efectuar dichos cálculos, de forma que el coste real de los servicios transferidos nunca se llegaba a determinar (Generalidad de Cataluña, 1985: 35 *et seq.*; Castells, 1988: 138 *et seq.*; Monasterio Escudero y Suárez Pandiello, 1993: 17 *et seq.*; Zornoza Pérez, 1987 y 1996). Esta negociación continua fue también objeto de duras críticas desde diferentes sectores. Aparte del argumento de que no eran democráticas, desde un punto de vista económico se consideraba que generaban desigualdades ya que, finalmente, las CC.AA. cuya posición negociadora era más débil obtendrían menos dinero para ejercitar las facultades que les correspondían dentro de su ámbito de competencias.

Las transferencias condicionales tienen un gran peso relativo en la financiación de las CC.AA. Como en muchos otros Estados descentralizados, su

mera existencia ha dado lugar a muchas controversias en el pasado. De acuerdo con las decisiones del Tribunal Constitucional, cuando el Estado transfiriera dinero a las CC.AA., estas transferencias deben ser incondicionales cuando su objetivo sea financiar aquellos tipos de asuntos que se encuentran en el ámbito de competencias de la CA. En caso contrario, según el Tribunal, las facultades de gasto del Estado resultarían intrusivas, sirviendo indirectamente como una manera de controlar las actividades de las CC.AA. (Sentencia 13/1992). Si bien la jurisprudencia puede establecer este principio general, en la práctica esto ha sido una fuente continua de tensiones entre las CC.AA. y el Estado. La principal alegación de las CC.AA. ha sido que el Estado pone condiciones a las transferencias de ingresos que van más allá de sus facultades, entrometiéndose en las competencias de aquéllas.

Esta dependencia económica de las CC.AA. no se consideraba un problema en los primeros años del proceso de transferencia de competencias. Entonces, las CC.AA. se contemplaban con una cierta desconfianza por parte de los ciudadanos y algunos de los intentos de establecer nuevos impuestos fueron enérgicamente rechazados por los votantes¹⁰⁾. A medida que las CC.AA. obtuvieron más competencias, sus necesidades económicas aumentaron de manera importante y fue necesaria una ampliación del sistema de transferencias económicas. Así, las CC.AA. "más autónomas", es decir, las que siguieron la vía rápida y obtuvieron un mayor nivel de competencia, acabaron siendo las más dependientes desde el punto de vista financiero. Los debates sobre la

¹⁰⁾ En este sentido, es significativo lo que ocurrió cuando, al principio de los años ochenta, la Comunidad de Madrid decidió establecer un recargo de aproximadamente el 3 por cien sobre el impuesto sobre la renta estatal. Muchos argumentaron que dicho recargo era inconstitucional y fue impugnado ante el Tribunal Constitucional. En la Sentencia 150/1990, el Tribunal declaró que era perfectamente válido. No obstante, la ley nunca entró en vigor y el gobierno del PSOE que la había establecido perdió las siguientes elecciones ante el PP.

corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. se convirtieron en una de las cuestiones más importantes en la relación entre el Estado y las CC.AA.

LAS LIMITADAS COMPETENCIAS DE LAS CC.AA. PARA ESTABLECER NUEVOS IMPUESTOS

Si bien la Constitución (artículos 133 y 157) atribuye competencias tributarias a las CC.AA., la LOFCA impone unos severos límites a la creación *ex novo* de impuestos autonómicos. La limitación más importante es la prohibición de la doble imposición (Artículos 6.2 y 3), que impide que los impuestos autonómicos sean similares a los creados por el Estado y los municipios. Como éstos habían ya establecido impuestos sobre la mayoría de las fuentes de ingresos imaginables, quedaba poco espacio en materia fiscal para las CC.AA. (Zornoza Pérez, 1987 y 1996). El espacio fiscal existente lo ocupaban tradicionalmente el Estado y los municipios, y esta situación no cambió cuando se crearon las CC.AA.

Por lo tanto, a pesar de las disposiciones constitucionales que garantizan a las CC.AA. la facultad de establecer impuestos y autonomía financiera (artículo 156.1), los límites establecidos por el Estado han llevado a un sistema en el que las competencias tributarias permanecen en su mayoría en sus manos. Generalmente, el establecimiento de nuevos impuestos no es una opción muy atractiva para las CC.AA. Por un lado, la mayoría de los impuestos de las CC.AA. son muy caros de administrar y no generan muchos ingresos. Por otra parte, casi siempre que una CA establece un nuevo impuesto, el Estado lo impugna ante el Tribunal Constitucional¹¹⁾. Estas

¹¹⁾ Recientemente, Cataluña estableció un impuesto sobre grandes establecimientos comerciales mediante la Ley 16/2000, de 29 de diciembre. Tan pronto fue aprobada la ley por el Parlamento Catalán, fue impugnada por el Estado ante el Tribunal Constitucional, sobre la base de que resultaba equivalente a alguno de los impuestos municipales (el impuesto sobre bienes inmuebles y el impuesto de actividades económicas).

prohibiciones afectan igualmente a la creación de nuevos impuestos por las CC.AA. forales. No obstante, dado que éstas tienen amplias facultades sobre la mayoría de los impuestos importantes (los impuestos concertados), no necesitan crear impuestos nuevos. Esta realidad inspiró las reformas del sistema común de 1997 y 2002.

LAS REFORMAS DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS DE 1997 Y DE 2002

El objetivo principal de estas reformas es involucrar a las CC.AA. en el establecimiento de impuestos y por ende hacerlas más directamente responsables ante sus contribuyentes en relación con el dinero que gastan. Esto se ha hecho mediante la reasignación de competencias tributarias, que tuvo lugar entre 1997 y 2002. Estas reformas consisten en compartir algún espacio fiscal que hasta entonces había estado ocupado únicamente por el Estado. Esto se hace mediante un tipo de recurso denominado "impuesto cedido". El término "cedido" no es totalmente exacto, ya que no era el impuesto, sino su producto lo que se cedía a las CC.AA. Así, hasta 1997, los impuestos cedidos eran impuestos estatales cuyo rendimiento se daba a las CC.AA. en función de los impuestos recaudados en su territorio. Debido a competencias delegadas por el Estado, las Comunidades habían adquirido también la responsabilidad de administrar estos impuestos.

Los impuestos cedidos eran, por lo tanto, virtualmente un tipo de transferencia económica, mediante la cual algunos de los impuestos propiedad de, y enteramente regulados por el Estado revertían a, y eran administrados por, las Comunidades. Difieren de las transferencias en que las CC.AA. pueden recibir en algunos casos un "bonus". Así, si el rendimiento real del impuesto es mayor de lo que el Estado había previsto, la CC.AA. recibe la diferencia, si bien, si fuera menor, la CC.AA. recibe la cantidad

inicialmente prevista. No obstante, un aumento del rendimiento fiscal puede ser, o puede no ser, consecuencia de una mejor administración fiscal; por ejemplo, por deberse a condiciones económicas. Por lo tanto, este "bonus" sólo sirve parcialmente como un incentivo para que las CC.AA. administren con mayor eficacia los impuestos cedidos¹²⁾. Por otro lado, las facultades sobre toma de decisiones de las CC.AA. sobre estos tipos de impuestos son casi inexistentes. Hasta 1997, los impuestos cedidos eran un tipo de recurso conceptualmente más cercano a una transferencia.

En 1997, con el fin de otorgar más espacio fiscal a las CC.AA., se promulgó una reforma que otorgaba a los impuestos cedidos un significado to-

talmente diferente del que habían tenido anteriormente. Así, la facultad para regular algunos aspectos de estos impuestos –principalmente tipos de gravamen y algunas deducciones– fue transferida a las CC.AA. Lo que hasta 1997 había sido una forma de *transferencia* pasó a ser una forma de *compartir impuestos* (Zornoza Pérez, 1997; Ruiz-Huerta y López Laborda, 1997; Castells, 2000b; Ruiz Almen-dral, 2003a: 107 et seq.).

Las competencias que tienen las CC.AA. difieren en cada impuesto cedido. Dependiendo del impuesto, el rendimiento revertirá total o parcialmente a las CC.AA., que pueden ejercer o no sus facultades legislativas y estar, o no, a cargo de la administración del impuesto.

Tabla 3
Impuestos cedidos a 1 de enero de 1997

Impuesto cedido	Cuota de las CC. AA (%)	Administración	Facultades legislativas que las CC.AA. pueden asumir
Impuesto sobre la renta de las personas físicas.	33	Estado	Tipos de gravamen (tienen que tener el mismo número de tramos que el impuesto estatal). Deducciones, en determinadas condiciones
Impuesto sobre el Patrimonio.	100	CC.AA.	Tipos de gravamen (tienen que tener el mismo número de tramos que el impuesto estatal). Mínimo exento.
Impuesto de Sucesiones y Donaciones.	100	CC.AA.	Deducciones (principalmente, por circunstancias familiares). Tipos de gravamen.
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.	100	CC.AA.	Tipos de gravamen.
Tasas sobre el juego.	100	CC.AA.	Exenciones. Base imponible. Tipos de gravamen. Deducciones. Normas de procedimiento.

¹²⁾ La gestión de los impuestos cedidos por parte de las CC.AA. es un problema muy importante que, en mi opinión, no ha recibido suficiente atención por parte de los políticos y de los académicos. Como muestra el excelente estudio de García Martínez (2000), dicha gestión es, hablando en general, totalmente ineficaz. Esto es debido a varias razones que el autor explica concienzudamente en este trabajo y que pueden resumirse en una: la asombrosa falta de colaboración entre las Comunidades y el Estado en este asunto.

Se da la opción a las CC.AA. de elegir si quieren ejercer sus facultades normativas. Si deciden no ejercitar dichas facultades, el Estado regula todos los aspectos en esa CC.AA. Si una CA decide aprobar una legislación que modifique los aspectos autorizados arriba mencionados sobre algún impuesto cedido, puede hacerlo promulgando una ley que sustituiría a la ley estatal en aquellas áreas en las que la CA puede legislar. Por ejemplo, en el caso del impuesto sobre el patrimonio (en el que las CC.AA. pueden establecer los tipos de gravamen que decidan), la legislación estatal sobre los tipos se aplicará a los residentes en aquellas CC.AA. que decidan no establecer sus propios tipos. Las CC.AA. pueden también decidir no hacer uso de las facultades conferidas, en cuyo caso se aplicará la legislación estatal. La manera en que se ha estructurado esta opción –y el hecho de que el Estado siga garantizando a las CC.AA. cantidades alzadas asignadas en base a cuotas históricas sobre las transfe-

rencias estatales– desincentiva que las CC.AA. hagan uso de sus nuevas facultades fiscales. Prueba de ello es que, desde 1997, las Comunidades han hecho uso principalmente de sus facultades para crear nuevas ventajas fiscales (Ruiz Almendral, 2002a, 473 *et seq.*; 2003a: 301-434).

En julio de 2001, las CC.AA. y el Estado acordaron ampliar el ámbito de estos impuestos cedidos. En consecuencia, las facultades legislativas de la CC.AA. para algunos de estos impuestos son ahora mayores y se les han cedido nuevos impuestos. Las nuevas facultades sobre los impuestos cedidos varían ampliamente, dependiendo del impuesto. En algunos casos, el impuesto cedido opera de manera sustancial como una transferencia (como en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido) pero, en otros, el amplio alcance de las facultades concedidas hace al impuesto muy parecido a un impuesto autonómico (como en el caso de los impuestos sobre el juego).

Tabla 4
Impuestos cedidos a 1 de enero de 2002

<i>Impuesto cedido</i>	<i>Cuota de las CC. AA (%)</i>	<i>Administración</i>	<i>Facultades legislativas que las CC.AA. pueden asumir</i>
Impuesto sobre la renta de las personas físicas.	33	Estado	Tipos de gravamen (tienen que tener el mismo número de tramos que el impuesto estatal). Deducciones, en determinadas condiciones
Impuesto sobre el Patrimonio.	100	CC.AA.	Tipos de gravamen. Mínimo exento. Deducciones.
Impuesto de Sucesiones y Donaciones.	100	CC.AA.	Deducciones (principalmente, por circunstancias familiares). Tipos de gravamen. Deducciones. Normas de procedimiento.
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.	100	CC.AA.	Tipos de gravamen. Deducciones. Normas de procedimiento.
Tasas sobre el juego.	100	CC.AA.	Exenciones. Base imponible. Tipos de gravamen. Deducciones. Normas de procedimiento.

Impuesto cedido	Cuota de las CC. AA (%)	Administración	Facultades legislativas que las CC.AA. pueden asumir
Impuesto sobre Valor Añadido	35	Estado	Ninguna.
Impuesto especiales	40	Estado	Ninguna.
Impuesto sobre el vino	40	Estado	Ninguna.
Impuesto sobre la electricidad	100	Estado	Ninguna.
Impuesto sobre vehículos	100	CC.AA.	Tipos de gravamen (en determinadas condiciones y límites).
Impuesto especial sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos	100	CC.AA.	Tipos de gravamen (en determinadas condiciones y límites). Normas de procedimiento.

A partir de esta reforma, las CC.AA. del sistema común han visto aumentadas sustancialmente sus competencias tributarias. Si bien la diferencia entre las facultades de las CC.AA. forales y comunes sigue siendo muy grande, ciertamente se ha reducido gracias a la reforma. Si la tendencia continúa, la posibilidad de que los dos sistemas terminen convergiendo no debería descartarse por completo. Esta convergencia sería consecuencia principalmente de las competencias tributarias recientemente adquiridas por las CC.AA. del sistema común. Hasta 1997, solamente las Comunidades forales podían aprobar leyes y controlar los principales impuestos del sistema. Desde entonces, las Comunidades del sistema común han obtenido gradualmente acceso a las bases fiscales más importantes. Si bien la diferencia es aún grande, ya que las Comunidades del sistema común sólo pueden regular *determinados aspectos* de algunos de estos impuestos, mientras que las Comunidades forales pueden regular la mayoría de los elementos de dichos impuestos *con excepción de determinados aspectos*, la tendencia es a una cierta convergencia. Así, si comparamos las facultades que las Comunidades adscritas a los dos sistemas tienen respecto de los principales impuestos del sistema fiscal, resulta claro que se da una situación de profunda asimetría:

EL PAPEL DE LAS TRANSFERENCIAS: UN SISTEMA BASADO EN GRAN MEDIDA EN LA NECESIDAD DE GASTO

Aunque el nivel de las competencias tributarias de los dos sistemas autonómicos se va acercando, las normas sobre financiación que las rigen siguen siendo radicalmente diferentes. La financiación de las CC.AA. del sistema común está aún basada en gran medida en las necesidades de gasto. Así, sus competencias tributarias recientemente adquiridas sobre los impuestos cedidos, que representan un cambio considerable respecto de la situación anterior, en la éstas eran claramente residuales, no son tenidas adecuadamente en cuenta, ya que el sistema establece un conjunto de garantías de ingresos pensado para cubrir el riesgo potencial que el ejercicio de las facultades tributarias normalmente conlleva. Dicho de manera sencilla, mientras que en los sistemas forales los ingresos allegan a las Comunidades según una base estrictamente derivativa, en el sistema común el Estado garantiza unos ingresos mínimos.

El sistema de financiación está regulado de manera completa en una Ley estatal¹³⁾ para las quince

¹³⁾ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía. (en adelante, la LSF)

<i>Principales impuestos en España</i>	<i>Facultades legislativas que las Comunidades forales pueden asumir</i>	<i>Facultades legislativas que las Comunidades del sistema común pueden asumir</i>
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Regulación total del impuesto	Tipos de gravamen (tiene que tener el mismo número de tramos de gravamen que el impuesto estatal) Deducciones, en determinadas condiciones
Impuesto sobre Sociedades	Regulación total del impuesto	Ninguna
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	Regulación del impuesto solamente en el caso de establecimiento permanente en el territorio foral	Ninguna
Impuesto sobre el Patrimonio	Regulación total del impuesto	Tipos de gravamen Mínimo exento Deducciones
Impuesto de Sucesiones y Donaciones	Regulación total del impuesto	Deducciones (principalmente por circunstancias familiares) Tipos de gravamen Deducciones y reducciones Normas de procedimiento
Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Regulación total del impuesto (salvo determinados hechos imposables, como operaciones societarias...)	Tipos de gravamen Deducciones Normas de procedimiento
Tributos sobre el Juego	Regulación total de estos impuestos	Exenciones Base imponible Tipos de gravamen Deducciones Normas de procedimiento
Impuesto sobre el Valor Añadido	Ninguna	Ninguna
Impuestos Especiales	Ninguna	Ninguna
Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos	Tipos de gravamen (con límites)	Tipos de gravamen (con límites)

CC.AA. del sistema común. En resumen, la ley prescribe que todas las Comunidades reciban una cantidad suficiente para financiar sus competencias. Esta cantidad, denominada "masa homogénea", está formada por impuestos cedidos y subvenciones generales del Estado, todo ello calculado en valores del año base, que es 1999. De esta manera, se garantiza que ninguna Comunidad Autónoma perciba una cantidad inferior a la que recibía con el anterior sistema. La forma en que se distribuyen estas cantida-

des entre las CC.AA. del sistema común incluye un conjunto de garantías y ajustes, para tener en cuenta determinados criterios redistributivos, tales como la densidad de población o la renta relativa.

En caso de que una Comunidad decidiera aumentar o disminuir la carga fiscal de sus impuestos cedidos, esto se reflejaría en la liquidación final, que variaría en consecuencia. No obstante, no hay previsto un mecanismo para incentivar a las CC.AA.

para que ejerzan sus competencias tributarias, ya que siguen obteniendo los ingresos provenientes de los impuestos cedidos, incluso cuando de hecho no regulan ningún aspecto de los mismos. Esto explica por qué la mayoría de las Comunidades han preferido establecer deducciones y beneficios fiscales, en vez de aumentar la carga fiscal, lo cual sólo se ha producido en los tributos sobre el juego y en el ITP y AJD.

Resultaría factible en España, y constituiría una buena manera de que aumentara el ejercicio de competencias tributarias por parte de las CC.AA. del sistema común, adoptar una fórmula que tuviera en cuenta su capacidad fiscal real (Ruiz Almendral: 2003b). Esto implicaría *medir* de hecho sus potencialidades para obtener ingresos adicionales, y tenerlas en cuenta al diseñar los sistemas de transferencias económicas. La idea sería establecer un sistema parecido al "sistema fiscal representativo" (*representative tax system*) canadiense.

LOS SISTEMAS DE CUPO DEL PAÍS VASCO Y NAVARRA

El funcionamiento del sistema financiero de las CC.AA. forales es radicalmente diferente al del sistema común. Según los sistemas de Cupo, las CC.AA. forales asumen todos los riesgos y el Estado no proporciona una garantía de ingresos.

EL REPARTO DE PODER TRIBUTARIO

Los orígenes del Concierto Económico con el País Vasco se remontan al siglo XIII, aunque un precedente más directo del actual sistema es la Ley de 21 de julio de 1876. Durante la Guerra Carlista el Concierto fue suspendido para Bizkaia y Gipuzkoa, dos de las tres provincias que forman el País Vasco. Durante la dictadura franquista, solamente se permitió a la tercera provincia, Álava, que mantuviera el Concierto Eco-

nómico. La promulgación del Estatuto de Autonomía del País vasco en 1979 –conocido como el Estatuto de Guernica– devolvió el Concierto a la totalidad del territorio vasco, lo cual se llevó a efecto mediante la Ley 12/1981, de 13 de mayo (Medina Guerrero, 1991; Alonso Olea, 1995). El Concierto con el País Vasco fue objeto de una importante reforma en 1997 (Ley 38/1997), que tuvo como consecuencia un cierto aumento de la libertad de acción de esta Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria, ya que fueron suprimidos algunos de los límites de dicho ejercicio.

El sistema de Navarra se remonta a la Ley de 16 de agosto de 1841. Bajo la actual Constitución, está regulado por la Ley Especial 13/1982 de 10 de Agosto (*Ley de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*) y por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que contiene los detalles y la cuantificación del Cupo de Navarra. Si bien la descripción que se hace a continuación de cómo funciona el sistema del Cupo se refiere específicamente al País Vasco, el correspondiente a Navarra es muy parecido.

El sistema del Cupo (o participación) implica que el País Vasco y Navarra tienen derecho a tener sus propios sistemas tributarios, lo que incluye la mayoría de las facultades para regular y administrar los principales impuestos que corresponderían a cualquier Hacienda Pública. El acuerdo incluye un conjunto de disposiciones destinadas a garantizar un nivel adecuado de armonización –no homogeneidad– entre estos sistemas y el del Estado. La CC.AA. forales deben, entre otras cosas, respetar el principio de solidaridad consagrado en la Constitución (Artículos 2 y 156.2), establecer su legislación fiscal teniendo en cuenta la estructura fiscal general del Estado, que por lo tanto no deberá ser distorsionada por el ejercicio de las facultades tributarias de las CC.AA.¹⁴⁾ y man-

¹⁴⁾ Artículo 3 del la Ley del Concierto Económico.

tener una carga fiscal general "equivalente" a la del Estado. Esta última disposición es ciertamente ambigua; no hay una interpretación oficial sobre qué puede considerarse exactamente que no es un nivel equivalente de carga fiscal (Zubiri, 2000a, 51 *et seq.*).

En el caso del País Vasco, las competencias sobre cuestiones tributarias se ejercen no por la propia Comunidad Autónoma, sino por los órganos de gobierno de las tres provincias forales: Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Sus Haciendas regulan, recaudan y administran todos los impuestos del País Vasco. El Parlamento Vasco se ocupa de promulgar las disposiciones pertinentes para garantizar un determinado nivel de armonización entre los tres organismos. En este sentido, es importante señalar la existencia del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi-OCTE), creado en 1989 (por la Ley 3/1989, de 30 de mayo). En este Órgano hay representantes de las tres Diputaciones y del Gobierno Vasco. Entre otras actividades, el OCTE publica el Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca¹⁵⁾, en el que pueden encontrarse todos los datos relativos a las tres Haciendas Forales así como otra información adicional sobre el sistema.

Los denominados impuestos *concertados* son todos los impuestos principales del sistema tributario español, tales como los impuestos sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto de sucesiones y donaciones, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Aquellos impuestos que están armonizados, de una manera más o menos precisa, por las normas de la Unión Europea también pertenecen a las provincias del País Vasco, en el sentido de que se hacen cargo de su cobro y obtienen sus ingresos, si bien sólo pueden ser regulados por el Estado. Este es el caso del

IVA, impuestos especiales sobre el consumo, y el impuesto sobre la renta de no residentes.

La estructura y disposiciones de los impuestos concertados no difieren mucho de las de los impuestos del Estado. No obstante, pueden señalarse algunas diferencias importantes. En el impuesto sobre la renta de las personas físicas existen unos tipos ligeramente superiores y una mayor progresividad, así como mayores deducciones por circunstancias familiares. Los tipos de gravamen son también más reducidos en el impuesto sobre sociedades con respecto a los estatales (35 y 32,5 por cien, respectivamente), mientras que las desgravaciones fiscales son más altas. Pueden encontrarse mayores diferencias en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, en el que existen unos tipos substancialmente inferiores y una exención general para parientes cercanos. Desde el año 2000, hay una tendencia general en las CC.AA. de sistema común a rebajar este impuesto, siguiendo la tendencia iniciada por las forales. De hecho, no sería sorprendente que el impuesto terminara por desaparecer, como ha ocurrido en otras federaciones como Canadá o Australia, como consecuencia de una tendencia generalizada a rebajarlo (Ruiz Almendral: 2003a, 350 *et seq.*; véase el caso canadiense en Boadway y Hobson, 1999: 48). Finalmente, se han establecido tipos de gravamen ligeramente inferiores en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

EL CÁLCULO DEL CUPO

El Cupo está dirigido a financiar los gastos generales del Estado en aquellas materias que no han sido asumidas por la Comunidad foral. El método de cálculo del Cupo está regulado en la Ley del Concierto Económico y la Ley de Cupo Quinquenal 2002-2006.

La cantidad del Cupo (C) a pagar se determina aplicando la ratio de capacidad fiscal o "índice de

¹⁵⁾ ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI (2002), *Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca*. (www.euskadi.net).

imputación" (i) que se establece a partir de una comparación de la renta de las Comunidades forales en relación con la del Estado, con el porcentaje del gasto del Estado en los territorios históricos (PNA), menos los ingresos del Estado obtenidos en la Comunidad (SRBC):

$$C = i * (PNA - SRBC)$$

Para el período 2002-2006, el índice de imputación sigue siendo del 6,24 por cien. La cantidad

resultante tiene también que ser sometida a determinados ajustes para tener en cuenta otras variables. Así, por ejemplo, la porción atribuible del déficit que figure en los Presupuestos Generales del Estado se sustrae del Cupo¹⁶⁾. Dado que el cálculo se hace para cinco años, el primero de ellos (2002 en este caso) se utiliza como "año base", lo cual significa que todos los cálculos se ajustarán para los años posteriores. En la tabla 5 se muestra el cálculo para 2002.

Cupo provisional de la Comunidad Autónoma del País Vasco para el año base 2002¹⁷⁾

	Miles de euros
Presupuesto del Estado. Gastos	144.104.165,08
Cargas asumidas por la Comunidad Autónoma *	77.411.615,88
Total cargas no asumidas	66.692.549,20
Imputación del índice a las cargas no asumidas ¹⁸⁾ (6,24 por 100 s/66.692.549,20)	4.161.615,07
Compensaciones y ajustes a deducir:	
Por tributos no concertados (3.097.191,36 al 6,24 por 100)	193.264,74
Por otros ingresos no tributarios (8.718.927,49 al 6,24 por 100)	-544.061,08
Por déficit presupuestario (32.916.367,94 al 6,24 por 100)	-2.053.981,36
Por impuestos directos concertados	-279.643,41
	-3.070.950,59
Cupo líquido	1.090.664,48
Compensaciones artículo 6.º dos de la Ley de Cupo ¹⁹⁾	-53.042,35
Compensaciones Álava: disposición transitoria cuarta del Concierto Económico ²⁰⁾	-2.996,05
Líquido a pagar	1.034.626,08

* En este importe está integrada como carga asumida una valoración a nivel estatal de Policía autónoma de 6.172.355,79 miles de euros

¹⁶⁾ Pueden verse todos los detalles de la fórmula del Cupo en la Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, artículos 3 a 8.

¹⁷⁾ Anexo a la Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006.

¹⁸⁾ Corresponden a competencias que no han sido asumidas por la Comunidad Autónoma. De acuerdo con el Artículo 52 de la Ley del Concierto Económico, "Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma". Los siguientes, entre otros, se consideran cargas no asumidas por la CA (artículo 52):

"a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo

158.2 de la Constitución. La contribución a esta carga se llevará a cabo por el procedimiento que se determine en la Ley de Cupo.

b) Las transferencias o subvenciones que haga el Estado en favor de entes públicos en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.

c) Los intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado en la forma que determine la Ley de Cupo".

¹⁹⁾ Esta compensación hace referencia a los ingresos de la CA que estén dirigidos al pago a la Seguridad Social y Servicios Sanitarios.

²⁰⁾ De acuerdo con la Ley del Concierto Económico, esta provincia recibirá una compensación -a pagar al Gobierno de este Territorio Histórico- por las competencias y servicios que presta y que no han sido asumidos por la Comunidad Autónoma del País Vasco, y los cuales, en provincias que se rigen por el sistema común, corresponde al Estado.

EL IMPACTO DE LA PERTENENCIA A LA UE SOBRE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LAS CC.AA.

La pertenencia a la UE ha tenido importantes consecuencias en la distribución de competencias en todos los Estados Miembros con niveles múltiples de gobierno (Pérez Tremps, 2000: 1079 *et seq.*). España no es una excepción y la integración europea impone una importante limitación en el ejercicio de las facultades tributarias por parte de las CC.AA. Obviamente, estas consecuencias son mayores para las CC.AA. forales, debido a sus amplias facultades tributarias.

En este sentido, ha habido algunos conflictos cuando la UE ha cuestionado tanto la existencia de una presión fiscal generalmente más baja del sistema tributario del País Vasco y Navarra, en comparación con la del sistema común, como la propia existencia de estos diferentes regímenes fiscales dentro del mismo Estado. Un buen ejemplo de esto lo constituye la Decisión de la Comisión Europea No. 93/337/CEE de 10 de mayo de 1993 (DO L 134, página 25), en la que se sostiene que algunas de las medidas fiscales del impuesto sobre sociedades en el País Vasco pueden resultar incompatibles con el derecho de libre establecimiento (Artículo 43 del Tratado de CE) y también que pueden entrar en la categoría de "ayudas del Estado" (Artículo 87 del Tratado de la CE). Son de especial interés las conclusiones del Abogado General Mr. Antonio Saggio, presentadas el 1 de julio de 1999, en los casos, acumulados, C-400/97, C-401/97 y C-402/97, también relativas al impuesto sobre sociedades.

En respuesta a un caso planteado por la CA de la Rioja, que alegaba que las CC.AA. forales estaban incurriendo en competencia fiscal, el Tribunal Constitucional (Sentencia 96/2002), resolvió que no todas las disposiciones en materia tributaria pueden admitirse como parte de la autonomía foral, y

que el principio de igualdad establecido en el artículo 14 de la Constitución forma parte de la Constitución de la misma manera que las disposiciones especiales que garantizan los derechos históricos. La relevancia de esta Sentencia va mucho más allá que la propia decisión adoptada²¹⁾ ya que, por primera vez, el Tribunal parece poner en cuestión, aunque sólo *obiter dicta*, la existencia de diferentes sistemas. Esta decisión ha dado lugar a una gran controversia, tal y como indica el hecho de que fuera rechazada por la mitad de los magistrados del tribunal, que emitieron votos particulares sobre la misma, de forma que solamente pudo ser aprobada por el voto a favor del presidente. Seguramente esta Sentencia no hubiera sido adoptada si la Comisión Europea no hubiera cuestionado previamente los sistemas forales con carácter previo.

En cuanto al sistema común de las CC.AA., una de las consecuencias de la pertenencia a la UE la encontramos en el artículo 19 de la LOFCA, que establece que las competencias legislativas sobre los impuestos cedidos pueden ser revocadas en cualquier momento por el Estado con base en el proceso de armonización fiscal en la UE.

A MODO DE CONCLUSIÓN

El proceso de descentralización en España ha sido rápido y, considerándolo de manera general, muy exitoso. Se han transferido competencias a las CC.AA. de manera ordenada y las nuevas esferas de gobierno han sido generalmente bien aceptada por los ciudadanos. No obstante, algunas cuestiones siguen sin resolverse. Así, mientras que los acuerdos políticos son una parte necesaria en el

²¹⁾ Que básicamente consistió en declarar nula una ley estatal que estaba dirigida a compensar a los europeos no residentes por determinadas diferencias en su tratamiento fiscal en las Comunidades forales y comunes.

modelo de federalismo cooperativo español, es claro el Senado debería desempeñar también algún papel en el proceso. Esto no será posible a no ser que se aborde una reforma en profundidad de esta institución. Esta reforma es ahora más necesaria que nunca, ya que solamente una cámara adecuadamente representativa puede garantizar que las CC.AA. tengan algo que decir sobre las políticas comunitarias que les afecten. Especialmente porque, por importantes que las resoluciones judiciales hayan sido en la clarificación del proceso de transferencias, ha llegado el momento en que la mayoría de los conflictos se discutan y resuelvan en el Parlamento, reduciendo así, lo que se ha dado en llamar "judicialización" del Estado de las Autonomías.

En cuanto al nivel de corresponsabilidad fiscal, pese a la sustancial reasignación de facultades tributarias que tuvo lugar en 1997 y 2002, sigue habiendo un gran desequilibrio entre las competencias ejercitadas por las CC.AA. del sistema común y por las forales.

REFERENCIAS

- AGRANOFF, Robert (1999), "Intergovernmental Relations and the Management of Asymmetry in Federal Spain", en Robert AGRANOFF (Ed.), *Accommodating Diversity: Asymmetry in Federal States*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft
- AGULLÓ AGÜERO, Antonia, y otros. (1999), *Seminario sobre una nueva etapa en la Corresponsabilidad fiscal*. Barcelona: Generalitat de Catalunya-Institut d'Estudis Autònoms.
- ALONSO OLEA, E. (1995), *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y formación de un derecho histórico*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública
- BEER, Samuel (1997), "A Political Scientist's View of Fiscal Federalism", en Wallace Oates (ed), *The Political Economy of Fiscal Federalism*. Toronto: Lexington Books
- BIRD, Richard (1994), "A comparative perspective on federal finance", en K. G. BANTING, D. M. BROWN y Thomas COURCHENE (eds), *The Future of Fiscal Federalism*. Kingston: School of Policy Studies
- BOADWAY, Robin (2000), "Recent developments in the Economics of Federalism", en HARVEY LAZAR (ed), *Towards a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations. Queen's University
- BOADWAY, Robin (2001), "Inter-Governmental Fiscal Relations: The Facilitator of Fiscal Decentralization", *Constitutional Political Economy*, no. 12
- BOADWAY, Robin y HOBSON, Paul (1993), *Intergovernmental Fiscal Relations in Canada*. Toronto: Canadian Tax Foundation
- BOADWAY, Robin y HOBSON, Paul (1999), *Canadian Tax Policy*. Toronto: Canadian Tax Foundation
- BROWN, M. P. (1983), "Responsiveness versus accountability in collaborative federalism: the Canadian experience", en *Canadian Public Administration*, vol. 26, no. 4
- CASTELLS OLIVERES, Antoni (1988), *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel
- CASTELLS OLIVERES, Antoni (2000a), "El papel de la financiación intergubernamental en la consecución de la diversidad y la cohesión: el caso de España", *Documento de trabajo 2000/2*. Institut d'Economia de Barcelona. (puede encontrarse en: <http://www.pcb.ub.es/ieb>)
- CASTELLS OLIVERES, Antoni (2000b), "Autonomía y solidaridad en el sistema de financiación autonómica". *Papeles de Economía Española*, no. 83
- DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. (1995), *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas forales*. Madrid: Civitas
- DE OTTO Y PARDO, Ignacio. (1995), *Derecho constitucional: sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón y FERREIRO LAPATZA, José Juan (1985), "La financiación de las autonomías". En Varios Autores: *La España de las Autonomías*. Madrid: Ministerio de Administraciones Territoriales
- FERREIRO LAPATZA, José Juan (1985), *La Hacienda de las CC.AA. en los diecisiete Estatutos de Autonomía*. Barcelona: Generalitat de Catalunya
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón (1999), *Curso de Derecho Administrativo (II)*. Madrid: Civitas
- GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés. (2000), *La Gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Civitas
- GARCÍA-MILÁ, Teresa. y McGUIRE, T. J. (2003), "Fiscal Decentralization in Spain: An Asymmetric Transition to Democracy". En preparación en (BIRD, R. ed): *Subsidiarity and Solidarity: The Role of Intergovernmental Fiscal Relations in Maintaining an Effective State in Diverse Countries*. Washington: World Bank

- GARCÍA MORILLO, Joaquín, PÉREZ TREMPs, Pablo y ZORNOZA PÉREZ, Juan (1998), *Constitución y financiación autonómica*. Valencia: Tirant lo blanch alternativa
- GARCÍA RUIZ, José y GIRON REGUERA, E. (1997), "La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica". *Revista Española de Derecho Constitucional*, no. 51
- GARCÍA-MONCÓ, A. M. (1996), *Autonomía financiera de las CC.AA.* Valladolid: Lex Nova.
- GENERALIDAD DE CATALUÑA (1985), *Libro blanco del gobierno de la Generalidad de Cataluña sobre la financiación autonómica*. Departamento de Economía y Finanzas.
- HEALD, David and GEAUGHAN, Neal (1996), "Financing a Scottish Parliament", en Stephen TINDALE (ed), *The State and the Nations*. London: Institute for Public Policy Research, pp. 167-83.
- HEALD, David; GEAUGHAN, Neal y ROBB, Colin (1998), "Financial Arrangements for UK Devolution", *Regional & Federal Studies*, Vol. 8, no. 1/1998 [Special Issue: Remaking the Union. Devolution and British Politics in the 1990s. Eds.: Howard ELCOCK y Michael KEATING, pp.23-52].
- LÓPEZ GUERRA, Luis (1993), "The development of the Spanish 'State of Autonomies' 1978-1992". At: JUTTA KRAMER (Hrsg.): *Föderalismus zwischen Integration und Sezession*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.
- LÓPEZ GUERRA, Luis (1996), "Regions and Nationalities in Spain: the autonomous communities". En: GISELA FÄRBER; MURRAY FORSYTH (hrsg.): *The Regions - Factors of Integration or Disintegration in Europe?* Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.
- LÓPEZ GUERRA, Luis (1998), "The Spanish Constitutional Court and Regional Autonomies in Spain", en: D'ATENA (Ed.): *Federalism and regionalism in Europe*. Napoli: Editoriale Scientifica.
- McLURE, Charles. (2000), "Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy". *Bulletin. IBFD*, núm. 12, vol. 54.
- MEDINA GUERRERO, Manuel (1991), *Los regímenes fiscales forales en la Constitución de 1978*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública
- MINISTERIO DE HACIENDA (2001), Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos: *Informe sobre la financiación de las Comunidades y Ciudades Autónomas. Ejercicio 1998*. Madrid.
- MONASTERIO ESCUDERO, Carlos y SUÁREZ PANDIELLO, Javier (1993), *Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*. Bilbao: Fundación BBV.
- MONASTERIO ESCUDERO, Carlos y SUÁREZ PANDIELLO, Javier (1998), *Manual de Hacienda autonómica y local*. Barcelona: Ariel.
- MONASTERIO ESCUDERO, Carlos; SOLÉ VILANOVA, Joaquim; FALCÓN Y TELLA, Ramón y CASADO OLLEIRO, Gabriel (1995), "Corresponsabilidad fiscal: cuatro Sentencias y un criterio común", *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51.
- MORENO, Luis (1999), "Asymmetry in Spain: Federalism in the Making?", en Robert AGRANOFF (ed), *Accommodating Diversity: Asymmetry in Federal States*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, pp. 149-68.
- ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI (2002), *Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca*. (www.euskadi.net)
- ORTIZ CALLE, Enrique (2001), "Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente)". *Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental*, no. 3, marzo.
- PÉREZ TREMPs, Pablo (2000), "La participación de las CC.AA. en los asuntos comunitarios europeos". En: (Enrique ÁLVAREZ CONDE, ed.): *Administraciones Públicas y Constitución*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública (INAP).
- QUINTANA FERRER, Enrique (1996), *Reforma de la Hacienda autonómica y libro blanco sobre financiación de las CC.AA.* Valencia: Tirant lo blanch.
- RAMALLO MASSANET, Juan (1988), "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno". *Revista Española de Derecho Financiero*, no. 60.
- RAMALLO MASSANET, Juan (1993), "La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las CC.AA.". *Revista Española de Derecho Constitucional*, no. 39.
- RAMALLO MASSANET, Juan (1995), "Prólogo" a: DE LA HUCHA CELADOR, F.: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas forales*. Barcelona: Civitas-La Caixa
- RAMALLO MASSANET, Juan y ZORNOZA PÉREZ, Juan (1995), "Sistema y modelos de financiación autonómica", *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, Fundación FIES, Madrid.
- RAMALLO MASSANET, Juan y ZORNOZA PÉREZ, Juan (2000), "El Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones mixtas en la financiación de las CC.AA.". *Papeles de Economía Española* no. 83.

- RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro (1985), "Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las CC.AA.". *Revista Española de Derecho Constitucional*, no. 15.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta (2002a), "Fiscal Federalism in Spain: the Assignment of Taxation Powers to the Autonomous Communities". *International Bureau of Fiscal Documentation. European Taxation*, vol. 42, no. 11, noviembre.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta (2002b), "La regla de la suplencia en relación con la atribución de competencias normativas a las CC.AA. sobre los impuestos cedidos". *Crónica Tributaria*, no. 105
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta (2003a), *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch (en imprenta)
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta (2003b), "La fórmula canadiense del 'sistema tributario representativo' como una posible forma de profundizar en el sistema de corresponsabilidad fiscal". en: *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, no. 7.
- RUIZ-HUERTA, Jesús y LÓPEZ LABORDA, J. (1997), "Catorce preguntas sobre el nuevo sistema de financiación autonómica", en *Informe CC.AA. 1996*. Barcelona: Instituto de Derecho Público.
- SOLÉ-VILANOVA, Joaquim (1990), "Regional and Local Finance in Spain: Is Fiscal Responsibility the Missing Element?". En R. J. BENNETT (Ed.): *Decentralization, Local Governments and Markets*. Oxford: Clarendon Press.
- WATTS, Ronald (1994), "The value of comparative perspectives"; AA.VV. (ed. BANTING, K. G.; BROWN, D. M. y Thomas COURCHENE): *The future of fiscal federalism*. Kingston: Escuelas de Estudios Políticos.
- WATTS, Ronald (1999), "The Theoretical and Practical Implications of Asymmetrical Federalism", en Robert AGRANOFF (ed). *Accommodating Diversity: Asymmetry in Federal States*. Baden-Baden: nomos Verlagsgesellschaft, pp.24-42.
- WILTSHIRE, Kenneth (1980), "Working with intergovernmental agreements—the Canadian and Australian experience—", en: *Canadian Public Administration* vol. 23, no. 3.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan (1988), "Tributos propios y recargos de las CC.AA.". Madrid: *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*. 1986/87, volumen II.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan (1996), "Los recursos de las CC.AA.". *Cuadernos y Debates*, núm. 8. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan (1997), "Corresponsabilidad fiscal y financiación de las CC.AA.: el modelo para el quinquenio 1997-2001". En: (Ed.: JIMÉNEZ-BLANCO y MARTÍNEZ SIMANCAS): *El Estado de las Autonomías*. Madrid: Ceura.
- ZUBIRI, Ignacio. (2000a), *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*. Bilbao: Círculo de Empresarios Vascos.
- ZUBIRI, Ignacio (2000b), "La capacidad normativa de las comunidades forales. Su extensión al resto de CC.AA.". *Papeles de Economía*, no. 83