

LA RELACION ENTRE TRIBUTOS CEDIDOS Y NO CEDIDOS EN EL MODELO DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

M.^a Teresa SOLER ROCH

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

S U M A R I O :

- I. La relación entre tributos cedidos y no cedidos en la concepción del modelo de financiación.
 1. Modelos de reparto de la imposición estatal.
 - A) La transformación del sistema en el marco del federalismo fiscal.
 - B) El sistema español de concurrencia en la recaudación en relación con los modelos del federalismo fiscal.
 2. El modelo español de reparto de la imposición.
 - A) La coexistencia de dos modelos.
 - B) El bloque de tributos estatales en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.
 - a) Los tributos cedidos.
 - b) Las participaciones en impuestos no cedidos.
 - C) Una primera deducción: autonomía «versus» suficiencia financiera.
- II. La relación entre tributos cedidos y no cedidos en la aplicación del modelo de financiación.
 1. Análisis de la relación en el período transitorio.
 - A) El criterio adoptado: sistema de financiación según gasto.
 - B) La aplicación del criterio de compensación en el período transitorio.

- C) Conclusiones.
- 2. La relación en el período definitivo.
 - A) Los puntos de conexión entre los tributos cedidos y las participaciones.
 - B) Conclusiones.

I. LA RELACION ENTRE TRIBUTOS CEDIDOS Y NO CEDIDOS EN LA CONCEPCION DEL MODELO DE FINANCIACION

1. MODELOS DE RÉPARTO DE LA IMPOSICION ESTATAL

A) *La transformación del sistema en el marco del federalismo fiscal*

Es sabido que la concepción tradicional del federalismo fiscal se ha desplazado en la actualidad, dentro del marco del federalismo cooperativo, a una Hacienda de la coordinación, caracterizada por una mayor centralización de los recursos tributarios en la Federación y por la progresiva adopción de fórmulas basadas en la participación recaudatoria.

Se demuestra de este modo una tendencia general hacia la integración del sistema de ingresos en las Federaciones modernas, imponiéndose asimismo la evidencia del poderío federal en la materia, que determina muy a menudo la existencia de excedente de ingresos federales y su distribución por la Federación.

Existen argumentos a favor de la centralización basados en ventajas o razones de carácter económico, entre los que destacan como más citados: la elasticidad, mayor progresividad y neutralidad de los impuestos federales que producen una mayor eficacia y equidad en la asignación de los recursos, amén de las ventajas de las grandes jurisdicciones en términos de capacidad tributaria ¹.

En el terreno de los principios jurídicos, nos interesa subrayar el argumento basado en la relatividad del concepto de autonomía financiera. En este sentido, puede decirse que la separación que en la concepción de la autonomía financiera, se produce entre la actividad de gasto y el ejercicio del poder tributario, está constituyendo el eje dogmático que justifica el proceso de centralización tributaria y la adopción de los actuales sistemas de unión.

Así, se dice que los niveles de gobierno descentralizados, aunque determinen la composición de sus respectivos Presupuestos no necesitan también establecer sus propios tributos, pues dado que las funciones de gasto público y tributación son separables, el Gobierno central podría recaudar la mayor parte de los ingresos públicos, redistribuyéndolos a través de transferencias intergubernamentales ².

Este argumento ha sido pacíficamente recibido por la doctrina española como indicativo del abandono de un concepto de soberanía financiera que se considera en la actualidad, definitivamente superada ³. Sin

embargo, sin desconocer ciertas razones que sustentan esta visión del problema, creemos que no se ha analizado suficientemente el carácter legitimista que la tesis de la «separación de funciones financieras» tiene respecto del fortalecimiento de la Hacienda central y sus efectos sobre la configuración jurídica de las Haciendas territoriales (federadas, regionales o autonómicas).

Debe tenerse en cuenta, en este sentido, que el desplazamiento del principio autonómico a las decisiones sobre los gastos públicos implica en el fondo —aunque siempre, en términos graduales— no tanto una transformación de la idea de autonomía financiera, como una progresiva sustitución de este principio por el de suficiencia en materia de recursos tributarios. Como han puesto de relieve, en este sentido, los propios partidarios del sistema de unión, éste determina un excedente de recursos a favor de la Hacienda central y un déficit en las Haciendas territoriales, representado este último por el desequilibrio entre los gastos propios de su competencia y la capacidad tributaria generada por sus propios recursos; esta situación determina un compromiso de transferencia financiera por parte de la Hacienda central, pero evidentemente, desde esta perspectiva, el principio que está legitimando esa transferencia es, ante todo, un principio de suficiencia ⁴.

Por otra parte, no está claro que este desmembramiento de la autonomía financiera se haga sin consecuencias para la propia autonomía sobre las decisiones de gasto, ya que no está suficientemente demostrado —más bien se demuestra lo contrario— que éstas sean totalmente independientes de los mecanismos de cobertura y en concreto, de su financiación por vía de tributos. En definitiva, puede decirse que la dependencia en materia de recursos tributarios está en la línea divisoria entre una Hacienda territorial autónoma y una Hacienda territorial dependiente, llegando un momento en que esta dependencia afecta también al propio proceso de decisión en materia de gastos públicos. Esto lo han puesto de relieve, como inconveniente, incluso autores favorables al sistema de unión cuando reflexionan como «sin autoridad fiscal para obtener ingresos, los niveles de gobierno descentralizados llegan a ser tan dependientes del Gobierno central que finalmente, pierden sus propios poderes» ⁵.

El reparto de ingresos tributarios por niveles de Gobierno en las Haciendas descentralizadas resulta asimismo ilustrativo.

Dicho reparto puede ser, en primer lugar, indicativo respecto del grado de autonomía o dependencia de las Haciendas territoriales. Es conocida en este punto la afirmación de LOEWENSTEIN según la cual «debería negarse

el carácter de Federación a todo sistema de gobierno en el que el Gobierno federal tuviera el derecho de establecer directamente un impuesto sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades»⁶. Evidentemente, esta idea se consideraría en la actualidad, cuanto menos como radical y desde luego, como ilustrativa precisamente, de lo contrario a lo que ha sido el proceso de transformación de las Haciendas federales en las últimas décadas.

Como tendencias generales en cuanto a la distribución de las fuentes impositivas, se han sistematizado las siguientes: exigencia a nivel Federal de los impuestos sobre la renta (personas físicas y sociedades), pero con participación de los Estados, bien a través de una parte de la recaudación federal, bien a través de impuestos propios de esta naturaleza; utilización preferente de la imposición patrimonial por los Estados; exigencia a nivel federal del impuesto general sobre las ventas, aunque sin excluir totalmente a los Estados de un gravamen de este tipo; utilización de impuestos específicos sobre el consumo en los dos niveles financieros y reserva exclusiva de los derechos de Aduana para la Federación⁷.

Especial interés puede tener el repasar brevemente la reforma constitucional alemana de 1969, en la medida en que de la misma resulta un sistema de financiación con el que guarda un evidente paralelismo el sistema español, en cuanto a la utilización del bloque de impuestos estatales cedidos y no cedidos, sin perjuicio de que un análisis más profundo ponga de relieve las diferencias entre ambos supuestos.

La citada reforma tiene su origen, como es sabido, en el Informe de la Comisión TRAEGER que, dentro del espíritu de la coordinación como límite de la autonomía financiera, avanzó, fundamentalmente, dos conclusiones: aproximación del sistema de reparto de impuestos al sistema de unión sobre la base de la participación de Estados y Federación en el fondo común formado por los ingresos de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sociedades y valor añadido (la llamada «gran unión de impuestos») y corrección del criterio de la «recaudación local» como principio rector del reparto de los impuestos entre los Estados⁸.

La distinción básica para comprender la configuración de la Hacienda federal en Alemania es la que ya estableciera la escuela clásica entre la «soberanía tributaria» y la «soberanía de las sumas recaudadas»⁹. Vamos a fijarnos en esta última, en la medida en que se corresponde con el bloque que en el sistema español representa la conexión entre impuestos cedidos y participación en impuestos no cedidos.

A modo de inciso, queremos señalar que compartimos, en relación con

este tema, la crítica formulada desde la doctrina francesa respecto del abuso que dicha distinción implica del concepto de soberanía¹⁰. Así, la llamada «soberanía de las sumas recaudadas» no es, en definitiva, mas que la facultad de los Estados federados de disponer de modo autónomo de los fondos que les son cedidos por la Federación; es decir, una autonomía en la realización del gasto, que ni siquiera implica autonomía en materia tributaria, ya que esta última dependerá, fundamentalmente, de los términos en que el ordenamiento jurídico configure el régimen jurídico de la cesión o, en su caso, de la participación. (Aquí radica, como veremos, la principal diferencia entre los sistemas alemán y español ya que en el primero dicho régimen viene establecido, mínimamente, en la Constitución, mientras que en el segundo son leyes del Estado las que están determinando los criterios de cesión y el alcance de las participaciones).

La «soberanía de las sumas recaudadas» (artículo 106 de la Ley Fundamental de Bonn), se reparte así: Impuestos de la Federación (Aduanas, Consumos, tráfico de capital, seguros y letras de cambio, extraordinario sobre el patrimonio, compensatorios de renta de personas físicas y de sociedades); impuestos de los Länder (patrimonio, sucesiones, automóviles, tráficos no correspondiente a la Federación, cerveza y jugo).

Además, los impuestos compartidos o «gran unión de impuestos» constituida por los impuestos sobre la renta (p. físicas y sociedades) repartidos por mitad; en el Impuesto sobre el valor añadido, se establecen las participaciones cada vez que la relación entre los ingresos y gastos en la Federación y los Estados evoluciona de forma esencialmente distinta.

B) El sistema español de concurrencia en la recaudación en relación con los modelos del federalismo fiscal

Aunque el sistema español de financiación de las Comunidades autónomas por concurrencia o reparto de la recaudación tributaria —bloque formado por los tributos estatales cedidos y no cedidos— es objeto de análisis en el punto siguiente, se trata aquí simplemente de determinar si resulta identificable dentro de los parámetros de denominado federalismo fiscal.

En tal sentido, si bien puede decirse, en una primera aproximación, que la organización de las Haciendas autonómicas —por lo que a la financiación vía tributos se refiere—, responde más a un modelo de Hacienda regional que federal, podemos repasar los puntos de divergencia, así como los de paralelismo con este último tipo de Hacienda.

Así, entre las divergencias podemos apuntar las siguientes razones por las cuales las Haciendas autonómicas no responden a un modelo federal:

- La amplitud en el ejercicio del poder tributario y el protagonismo del Estado central en el sistema español son característicos de la organización de las Haciendas en el Estado regional o, en todo caso, de Federaciones nacidas del desmembramiento de un antiguo Estado unitario; lo que no sucede en las Federaciones clásicas, formadas por agregación y en las que los poderes tributarios de los Estados son más amplios ¹¹.

- Es característico de las Haciendas federales, el que sea la propia Constitución la que establezca el reparto de los recursos tributarios entre la Federación y los Estados, tanto si el sistema es de concurrencia como de separación; la atribución del poder tributario o de la recaudación efectiva en relación con los distintos impuestos, viene establecida constitucionalmente. Esta circunstancia no se da en el ordenamiento español, ya que la Constitución se limita, en el artículo 157 a enumerar el cuadro de recursos de las Comunidades autónomas con mecanismos, en principio, característicos de distintos sistemas, pero sin pronunciarse sobre el modelo resultante del reparto; sólo los límites establecidos en el número 2.º del artículo 157 pueden ser indicativos en la medida en que delimitan el ámbito en que puede ejercerse el poder tributario de las Comunidades autónomas.

Esta circunstancia que, generalmente se ha considerado negativa, por lo que supone de obstáculo para llegar a un acuerdo políticamente «pacífico» respecto de la financiación autonómica, tiene sin embargo la ventaja de permitir una lectura abierta del modelo constitucional que, dentro de los principios y límites que establecen los artículos 156 y 157, pueden dar lugar a distintos grados y opciones en la organización y reparto de los recursos tributarios entre el Estado y las Comunidades autónomas y, en última instancia, permite revisar las fórmulas concretas establecidas en la legislación estatal, sin necesidad de acudir a una reforma constitucional, como ha ocurrido en el proceso de transformación de las Haciendas federales.

En cuanto a los paralelismos de las Haciendas autonómicas con las Haciendas federales en punto a la financiación por recursos tributarios, podemos señalar los siguientes:

- El más significativo de todos radica en el reconocimiento constitucional de la titularidad de un poder tributario a las Comunidades autónomas (artículo 133-2.º) que les permite organizar un sistema propio de recursos tributarios, reconocidos en el artículo 157-1.º-a (tasas, impuestos, contribuciones especiales y recargos). Sin embargo, el contenido de ese

poder resulta, como sabemos, más aparente que real por los límites establecidos en la propia Constitución y en la Ley orgánica de financiación de las Comunidades autónomas (LOFCA): territorialidad estricta, libre circulación y no duplicidad con hechos impositivos ya gravados en tributos estatales ¹². Esta última es, sin duda, la limitación más importante y significativa, ya que en la creación del Estado de las autonomías, no formado por la integración de Estados según el modelo federal, sino por un proceso de descentralización del Estado en una nueva organización territorial— en unos casos por devolución de poderes, en otros por reconocimientos ex novo—, ello implica que en el momento de formación de ese Estado, los hechos impositivos más relevantes están ya gravados por tributos de titularidad estatal; por ello, el único acceso de las Haciendas autonómicas a esta vía de financiación es la concurrencia o participación, bien a través de la cesión del tributo o bien por el derecho a participar en la recaudación del mismo en un determinado porcentaje.

De ahí que se haya afirmado ¹³ que el sistema español es mixto con claro predominio del sistema de unión; unión de impuestos que, sin embargo, ante la indeterminación constitucional produce un considerable grado de dependencia financiera de las Haciendas autonómicas respecto de la Hacienda estatal (al menos en el sistema de la LOFCA) que no se produce en las Haciendas federales, aún convertidas al sistema de unión.

- El segundo punto de contacto con el modelo federal es más limitado y se produce sólo en relación con aquellos sistemas —como el alemán posterior a la reforma constitucional de 1969— que han optado por una concurrencia impositiva basada en el reparto de aquella soberanía de las sumas recaudadas». El paralelismo se produce aquí, precisamente, con el bloque representado por los tributos cedidos a las Comunidades autónomas y los tributos estatales no cedidos en los que éstas ostentan un derecho a participar en un porcentaje de la recaudación. También aquí se aprecian, no obstante, diferencias sensibles respecto del modelo alemán que afectan por un lado, a los tributos cedidos (la Constitución no determina cuáles son ni cuál serán en su caso, el alcance de la cesión) y por otro a las participaciones (tampoco fija la Constitución un criterio mínimo para la fijación del porcentaje ni qué tributos se verán afectados por este sistema de reparto).

Esta indeterminación constitucional supone, desde luego, un obstáculo, pues si bien permite, en principio, diseñar distintas estrategias de reparto de los tributos, no es menos cierto que puede imprimir una tendencia a considerar, tanto la cesión de tributos como las participaciones, simples mecanismos de transferencias estatales destinadas a suplir el de-

sequilibrio existente entre el nivel de gasto público asumido por la Hacienda autonómica y la capacidad tributaria resultante de la aplicación de sus propios recursos. Esto es lo que está ocurriendo en el proceso actual de financiación de las Comunidades autónomas (excepción hecha del régimen de conciertos) y la concepción latente en el llamado «criterio de la compensación» que no es, en definitiva, sino una manifestación de la prioridad adquirida por el principio de suficiencia en detrimento de la autonomía financiera. El coste político de este proceso se traduce en una situación de dependencia de las Haciendas autonómicas respecto de la Hacienda central, no mitigada por los mecanismos tributarios autónomos, de improbable aplicación y elevado riesgo político, como demuestran ejemplos muy recientes.

2. EL MODELO ESPAÑOL DE REPARTO DE LA IMPOSICION

A) *La coexistencia de dos modelos*

La vigencia de dos sistemas de financiación constituye un dato previo, de necesaria consideración cuando se quiere analizar el modelo español de reparto de las imposición entre el Estado y las Comunidades autónomas. La doctrina ha hablado en este punto de un sistema ordinario o régimen general (LOFCA) y un sistema especial representado por el régimen de concierto económico; el primero se aplica, obviamente, en los territorios constituidos en Comunidad autónoma, distintos de los denominados territorios históricos caracterizados por la vigencia del régimen foral.

Al régimen general corresponde la conexión entre tributos cedidos y no cedidos que constituye el objeto de este trabajo y su contenido será expuesto a continuación. El principal contraste de este régimen con el de concierto deriva, precisamente, del hecho de tratarse de dos alternativas distintas en cuanto al reparto de la imposición entre la Hacienda central y las Haciendas territoriales: una financiación que podríamos denominar «de arriba abajo» (la cesión de tributos y las participaciones del sistema LOFCA) y otra financiación que se produce «de abajo arriba» (y en distintos niveles en el caso de la Comunidad autónoma del País Vasco, pues ésta se nutre, a su vez, con aportaciones tributarias de las Diputaciones forales) ¹⁴.

Los tributos concertados, cuyo establecimiento, exigibilidad y recaudación dentro del marco general de la estructura impositiva del Estado, corresponde a los territorios históricos ¹⁵ (las provincias de régimen foral

de Alava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya) suponen sin duda, desde la perspectiva que aquí estamos contemplando —el modelo de reparto de la imposición— una alternativa caracterizada por la cesión de la práctica totalidad de los impuestos estatales a estas Haciendas territoriales, resarcándose el Estado de los gastos asumidos en dichos territorios por medio del cupo global, característico del régimen de conciertos. Por ello hemos dicho anteriormente que constituye una vía de financiación «de abajo arriba» y es, desde luego, una alternativa excluyente respecto del bloque de financiación que analizamos en este trabajo, relativo a la conexión entre tributos cedidos y no cedidos. Por ello no vamos a añadir nada más sobre el régimen de conciertos, pero sí nos interesa subrayar que la coexistencia, dentro de nuestro ordenamiento jurídico-financiero, de estas dos alternativas, no puede dejar de tenerse en cuenta, al menos como punto de contraste, cuando se analiza el sistema de reparto de la imposición establecido en la LOFCA y en los Estatutos de las Comunidades autónomas sometidas al régimen general.

Es curioso observar cómo este tipo de contraste suele ser obviado por los comentaristas, generalmente preocupados en la justificación o en la crítica del régimen general basándose en argumentos de Derecho comparado resultantes de la aplicación de otros sistemas federales o regionales, siendo así que sin salir de nuestro propio ordenamiento jurídico se nos ofrece una excelente base para el análisis comparativo. Es evidente que el régimen de concierto económico se asienta sobre unas bases históricas, políticas y jurídicas, amparadas por la Constitución, que no permiten, en principio, su extrapolación a las Haciendas de las Comunidades autónomas sometidas al régimen general; pero ello no impide que determinados argumentos utilizados para reforzar o, en su caso, para discutir opciones escogidas en el sistema LOFCA, puedan y deban relativizarse ante el hecho incontestable de la existencia y funcionamiento, en el ordenamiento jurídico español, de una alternativa de financiación distinta, representada por el régimen de concierto económico.

B) *El bloque de tributos estatales en el sistema de financiación de las Comunidades autónomas*

En una primera aproximación al bloque de recursos tributarios que constituyen el objeto de esta ponencia, creemos con el profesor PALAO que puede considerarse aplicable al esquema de financiación de las Comunidades autónomas, la distinción que en su día estableció en nuestra doctrina ROVIRA entre ingresos tributarios propios e ingresos tributarios

transferidos ¹⁶. Los primeros se obtienen a través de la tributación separada (tributos propios) o de la sobreimposición (recargos); los segundos responden a ingresos tributarios de titularidad (al menos inicialmente) estatal que se atribuyen a las Haciendas territoriales con distinto alcance (total o parcial) y mediante distintos mecanismos (cesión o participación). A este segundo grupo pertenece obviamente el bloque del que nos ocupamos.

PALAO entiende que esta distinción «no marca la línea de separación entre la autonomía del ente subordinado y la falta de ella aunque probablemente sea éste el sentido originario de la distinción» ¹⁷; esta afirmación pertenece a la línea doctrinal a que aludimos anteriormente, que mantiene un nuevo concepto de autonomía financiera en base a la tesis de la separación de las funciones financieras.

Los recursos tributarios transferidos aparecen, con la excepción de los recargos, sistematizados conjuntamente por el artículo 157-1.º-a) de la Constitución bajo la fórmula «impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado... y otras participaciones en los ingresos del Estado». Se caracterizan, en ambos casos, por su naturaleza participativa, entendiendo por tal la participación en el fondo común de ingresos estatales; lo cual no implica, desde el punto de vista de su configuración técnica, identidad en cuanto a su naturaleza jurídica. No obstante, éste es un tema que —sobre todo por lo que se refiere a la naturaleza de las participaciones— ha sido abordado con cierta ambigüedad e imprecisión por parte de la doctrina, como veremos a continuación.

Este doble sistema de recursos es consecuencia del predominio que en la organización de las Haciendas autonómicas tiene el llamado «sistema de unión» y de sus relaciones con la Hacienda del Estado en el marco de lo que se ha denominado una «Hacienda de transferencias». En definitiva, podemos decir que la distribución de los recursos públicos entre las distintas Haciendas responde a un sistema de reparto mediante atribución específica (tributos cedidos) y mediante cuotas de participación que representan una atribución no específica, sino resultado de la transferencia de un fondo común de ingresos. El sistema así diseñado da lugar a la aparición de un nuevo tipo de recursos que podríamos denominar «impropios», cuyo título jurídico es fundamentalmente participativo y que resultan, por ello mismo, difíciles de encuadrar dentro de los esquemas tradicionales de configuración de los recursos públicos.

a) Los tributos cedidos

En este punto nos referiremos al alcance de la cesión y a los criterios que han presidido el reparto de las figuras impositivas (en particular, los utilizados para justificar la no cesión de determinados impuestos estatales).

En cuanto al alcance de la cesión, el punto de partida lo constituye el artículo 157-1.º-a) de la Constitución que se refiere a «impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado», en expresión que permitía, en principio, distintas posibilidades en cuanto al alcance de la cesión. En este sentido llegó a afirmar MARTIN QUERALT que «puesto que el texto constitucional no limita tal cesión al producto recaudatorio obtenido sino que habla de cesión en términos generales, cabría incluir dentro del concepto de cesión tanto el producto recaudatorio como la atribución de potestades normativas que integren los elementos esenciales del tributo que ya vienen contenidos en la regulación dada a los mismos por el Estado»¹⁸.

Esta propuesta que puede, a nuestro juicio, considerarse válida constitucionalmente, hubiera situado la financiación tributaria de las Haciendas automáticas en una posición análoga a los territorios históricos sometidos al régimen de concierto —aunque sólo, claro está, en relación con los tributos que fueran objeto de cesión—. Pero se llegó además a defender «incluso una cesión de potestades normativas tan amplia que, en mérito a ella, la Comunidad autónoma a la que se ceda un determinado tributo pueda ordenar el mismo según su voluntad». Esta diversidad normativa —compatible con unas reglas generales de armonización— se justificaba por la diversidad de las estructuras económicas en las que los impuestos cedidos van a ser objeto de aplicación; la diversidad se fundaría, jurídicamente, «por el hecho de que el impuesto cedido, si bien originariamente, «por el hecho de que el impuesto cedido, si bien originariamente formaba parte de la Hacienda general del Estado y en cuanto tal era un impuesto regulable por el ordenamiento estatal general, a partir de su cesión en una Comunidad autónoma se convierte en un instituto inserto en la Hacienda regional, y en cuanto tal, susceptible de ordenación autónoma»¹⁹.

Detrás de esta propuesta late, como podemos apreciar, la idea de una titularidad compartida del tributo por parte de la Hacienda estatal y de la Hacienda de la Comunidad autónoma beneficiaria de la cesión, de tal modo que la titularidad del Estado sería simplemente «originaria». Es evidente que, a la vista de la solución posteriormente adoptada en la legislación²⁰, esta propuesta aparece ahora como radical e incluso alguien podrá

pensar que discutible desde el punto de vista jurídico; sin embargo, creemos que tiene un fundamento válido de acuerdo con el artículo 157-1.º-a) de la Constitución, siempre que en el uso de las potestades normativas de ordenación del tributo, las Comunidades autónomas se atuvieran a los límites y principios establecidos en la Constitución. Resulta inevitable, una vez más, señalar el paralelismo que se hubiera producido entre una situación de este tipo y el régimen de conciertos, aunque el fundamento constitucional es distinto en cada caso: en el primero, la cesión de impuestos estatales prevista en el artículo 157-1.º-a) de la Constitución y en el segundo, el reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales amparado en la Disposición adicional 1.ª del texto constitucional.

Sabemos que la LOFCA establece el alcance de la cesión en sentido estricto, es decir, limitando al rendimiento de los tributos que son objeto de cesión, contemplados en su artículo 11. En el artículo 10 define los tributos cedidos como «los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponde a la Comunidad autónoma». Tanto la Disposición adicional 6.ª del Estatuto catalán en su día, como ahora el artículo 1.º de la Ley de cesión de tributos (LCT), se refieren a la cesión del «rendimiento» de determinados tributos ²¹.

Esta solución normativa excluye, obviamente, la titularidad del recurso por parte de la Comunidad autónoma y con ello, cualquier posibilidad de organización autónoma respecto del tributo cedido; la diferencia es así sustancial con el régimen de los tributos concertados y la idea responde a la del reparto de los tributos bajo la fórmula de otorgar la «soberanía de las sumas recaudadas» por estos tributos a las Haciendas autonómicas. Esto implica, sin duda, mayor conexión entre el mecanismo de la cesión y el de participación en la recaudación de tributos estatales a través de un porcentaje ya que, como hemos dicho antes, se trata en definitiva, de repartir el conjunto de la recaudación de los impuestos del Estado entre la Hacienda central y las Haciendas autonómicas, en unos casos mediante atribución total y específica (tributos cedidos) y en otros, mediante transferencia de cuotas porcentuales.

El reparto de este bloque formado por el conjunto de la recaudación impositiva estatal viene determinado por la línea divisoria entre los tributos susceptibles de cesión y los tributos que, en ningún caso, pueden ser objeto de cesión, siendo estos últimos la base del reparto por el sistema de porcentaje.

Esta línea aparece establecida por el artículo 11 de la LOFCA que en su apartado 1.º contempla los tributos que pueden ser objeto de cesión

(impuesto sobre el patrimonio neto, impuesto sobre transmisiones patrimoniales, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuestos sobre las ventas en fase minorista, tasas y demás exacciones sobre el juego) y en su apartado 2.º enuncia los «impuestos estatales que no podrán ser objeto de cesión» (impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre las ventas —salvo en el supuesto anterior— impuestos sobre el tráfico exterior y los recaudados a través de monopolios fiscales).

El artículo 13-1.º de esta misma ley establece que «las Comunidades autónomas dispondrán de un porcentaje de participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos».

La división así establecida resulta pacíficamente admitida a nivel doctrinal y justificada, generalmente, con los mismos argumentos que en el ámbito de las Haciendas federales han legitimado la progresiva asunción de competencias estatales sobre determinados impuestos y, en concreto, la imposición sobre la renta y el consumo.

Estos argumentos ya han sido expuestos anteriormente, pero queremos recordar, no obstante, los más significativos; así el relativo a la «exportación de tributos» que se produce en impuestos fácilmente trasladables, la movilidad de las unidades económicas que proporciona una vía de escape a la tributación territorial, frustrando los objetivos redistributivos y produciendo ineficacia en la asignación de los recursos y sobre todo, se ha utilizado el argumento relativo a la utilización de estos impuestos como instrumento de política económica como razón suficiente para justificar la centralización, ya que se trata de instrumentos privilegiados de regulación de la coyuntura a escala nacional actuando sobre los precios (impuesto sobre el valor añadido) y sobre el comportamiento de las rentas, sobre todo en el tratamiento del ahorro (impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades) ²².

De otra parte, aunque como se ha dicho «es difícil avanzar argumentos definitivos en cuanto al interés por la centralización de un determinado impuesto» existen, junto a los argumentos anteriores, unos criterios de idoneidad respecto del tipo de impuestos más adecuados para las Haciendas territoriales; dichos criterios responden, generalmente, a la territorialidad, al rendimiento del impuesto y su elasticidad en relación con las magnitudes económicas regionales. En tal sentido se han señalado: imposición adicional sobre las rentas (en forma de impuestos reales), impuestos sobre la propiedad y determinados impuestos sobre el consumo ²³.

En el ámbito de la doctrina española, FERREIRO entiende que la no

cesión del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sociedades y valor añadido, se justifica porque recaen sobre rentas generadas en otros territorios y «conforme al artículo 157-2.º de la Constitución española, hay que entender que una Comunidad autónoma no puede explotar fiscalmente a otra y que, por lo tanto, no puede gravar con sus impuestos los bienes situados en el territorio de otra Comunidad, ni las rentas derivadas de tales bienes, ni los hechos realizados o las actividades desarrolladas en el territorio de otra Comunidad»²⁴.

Este es, en definitiva, el viejo argumento que desaconseja la atribución a las Haciendas territoriales de impuestos trasladables. Ahora bien, debemos puntualizar que, en el caso español, que limita la cesión del tributo a la obtención por parte de la Hacienda autonómica al producto recaudatorio, la aplicación al supuesto de la prohibición contenida en el artículo 157-2.º de la Constitución es discutible, puesto que no se trata de «medidas tributarias adoptadas por la Comunidad autónoma». Por otro lado, llevado al extremo este argumento, sería dudosa la constitucionalidad de la cesión de tributos en base al criterio de residencia, como ocurre en nuestra LCT con el Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas o con el impuesto sobre sucesiones y, desde luego, mayores dudas se plantearían en el caso de las leyes de concierto cuando atribuyen a las Diputaciones forales los impuestos sobre la renta o sobre el tráfico y consumo.

Para MARTIN QUERALT «Los impuestos esenciales (renta y volumen de ventas) no pueden ser objeto de cesión, en cuanto que son expedientes de los que la Hacienda central precisa para llevar a cabo las funciones esenciales hoy encomendadas a ella —política de distribución de rentas, mantenimiento de la estabilidad económica y política de desarrollo—. En este ámbito no cabe hablar de cesión de potestades normativas, sino en su caso, de participación en la recaudación por tales conceptos»²⁵.

Efectivamente, ello justifica, como señala el propio autor, la exclusión de estos impuestos de una cesión entendida en sentido amplio —salvando una vez más, la excepción de los tributos concertados— pero aquellas razones no sirven, indistintamente, para justificar la negativa de una cesión meramente recaudatoria. A nuestro juicio, el tema entonces se traslada a la determinación de por qué, a la hora de transferir los fondos de estos impuestos, se escoge la fórmula de la participación porcentual, excluyéndolos de la cesión total en base a los distintos puntos de conexión utilizados en la LCT (residencia o territorialidad) o, aunque en otro contexto, en la ley de concierto.

Evidentemente, existe una primera respuesta casi obvia que reside en la imposibilidad de vaciar de contenido el sistema impositivo estatal, ya que una situación de este tipo abocaría a la generalización del sistema de cupo, lo cual debe considerarse, en nuestra opinión, inviable desde el punto de vista constitucional.

Ante la imposibilidad de ceder los tributos ¿por qué entonces han quedado incluidos unos y excluidos los otros del régimen de cesión? ¿Era posible otra combinación u otro resultado del reparto ante el silencio constitucional? A nuestro juicio parece evidente que, aunque la configuración financiera de las Comunidades autónomas sea distinta, han pesado definitivamente los argumentos determinantes del proceso de centralización de estos impuestos (renta y consumo) en la mayor parte de las Haciendas federales, el predominio de la titularidad de la Hacienda estatal sobre todos los impuestos, la importancia recaudatoria y la complejidad técnica que encerraba la regulación con carácter general de los puntos de conexión de estos impuestos en los territorios de todas las Comunidades autónomas (baste pensar en este sentido, en las normas sobre cifra relativa de negocios o sobre residencia de las sociedades en el régimen de concierto).

La prueba de que el legislador fundó su opción en los argumentos tradicionales relativos a la política fiscal, equidad y redistribución, aparecen expuestos en la Memoria que acompañó en su día al proyecto de la LOFCA. Así: no parece aconsejable la cesión del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, por las funciones esenciales, que debe cumplir el Gobierno central y porque su progresividad provocaría distorsiones en la localización geográfica (este último argumento es, como hemos dicho, inadecuado, ante el supuesto de una cesión recaudatoria que no afecta a la regulación y exigibilidad del tributo con carácter uniforme en todo el territorio nacional; en todo caso, debería contrastarse la afirmación analizando el funcionamiento de este impuesto en los territorios de régimen común y en aquellos en que se exige con carácter de tributo concertado). La cesión del impuesto sobre sociedades no resulta aconsejable por la complejidad de su administración y por su función de estabilización y crecimiento, que corresponde al Gobierno central. En cuanto al Impuesto sobre el valor añadido, debe mantenerse para la Hacienda central, por ser el eje de la tributación indirecta y por ser fácilmente trasladable a otras zonas (salvo el IVA minoristas); además, las directrices de la C.E.E. obligan a su mantenimiento a nivel central ²⁶.

Tratándose en definitiva, de excluir estos impuestos del sistema de

cesión del rendimiento no se insiste sin embargo, suficientemente, en los dos motivos que, a nuestro juicio, determinan dicha exclusión:

Por un lado, el aspecto recaudatorio. La Hacienda estatal es titular de estos impuestos en su totalidad, es decir, incluido el producto recaudatorio, en concepto de financiación de los gastos estatales y el posible excedente de ingresos que le genere esta situación —sobre todo cuando finalizan los procesos de transferencias— revierte a las Haciendas autonómicas bajo la fórmula del porcentaje de participación que, en período definitivo actúa, como veremos, no sólo como instrumento de cobertura, sino también de redistribución. Este esquema de financiación es, como vimos, característico del sistema de unión y encierra, desde luego, una coherencia absoluta en el terreno financiero, con la configuración política y jurídica del Estado de las autonomías.

Por otro lado, el aspecto redistributivo que erige el principio de solidaridad como un criterio básico en la ordenación de las Haciendas autonómicas en relación dialéctica con el principio de autonomía financiera. En la opción entre cesión y participaciones, la solidaridad constituye un límite evidente para la aplicación de la primera fórmula a los impuestos de mayor capacidad recaudatoria (ya que la cesión haría revertir toda esa capacidad en los mismos territorios que la han generado, bien a través de sus bienes o de sus residentes), mientras que estimula la fórmula de la participación que permite incluir parámetros redistributivos en los criterios para la fijación del porcentaje.

b) Las participaciones en impuestos no cedidos

La afirmación realizada anteriormente sobre la naturaleza de las participaciones —que hemos calificado dentro de los recursos transferidos— responde a la caracterización de las mismas como el resultado de un reparto entre la Hacienda central y las Haciendas autonómicas del rendimiento de determinados impuestos y, en concreto, de acuerdo con el artículo 13 de la LOFCA, de aquellos impuestos estatales que no son susceptibles de cesión a las Comunidades autónomas.

En tal sentido entiende FERREIRO que todos los recursos contemplados en el artículo 157-1.º-a) de la Constitución son fórmulas imperfectas de participación en el fondo común de los ingresos que corresponden al Estado y, a través de él, a todas las Comunidades autónomas; distingue sin embargo, la naturaleza de las participaciones de la de los tributos cedidos, sobre todo en punto al discutible carácter tributario de aquéllas, al tratarse de ingresos ya realizados por el Estado, pero que las Haciendas autonómi-

cas reciben por un título jurídico distinto (el derecho de participación, exigible a partir de la fijación del porcentaje correspondiente) ²⁷.

MARTIN QUERALT y CAZORLA destacaron en su día, cómo la amplitud de la fórmula constitucional implica el carácter no necesariamente tributario de las participaciones ²⁸.

En opinión de LASARTE la técnica de las participaciones es similar a la cesión parcial de tributos, con la diferencia de que la idea de participación no suele implicar el traspaso de la gestión fiscal al ente que recibe el ingreso, aunque la distinción sería bastante sutil en el supuesto de colaboración de las diferentes esferas administrativas ²⁹.

Delimitada la naturaleza de este recurso como un derecho de participación, lo que interesa analizar aquí, desde la perspectiva que nos ocupa, es si el ejercicio de dicho derecho por parte de las Haciendas autonómicas viene condicionado por la concurrencia de determinados requisitos y, en su caso, subordinado respecto de otro tipo de recursos o si, por el contrario, puede y debe considerarse sin más un recurso «constitutivo del haber» de dichas Haciendas ³⁰ y exigible como tal, desde el momento en que el ordenamiento jurídico las dota de un ámbito financiero propio. Sin perjuicio de lo que exponíamos a este respecto en el punto siguiente, podemos avanzar dos observaciones fundamentales en relación con este tema:

En primer lugar, que la organización de las Haciendas autonómicas no puede identificarse, en nuestro ordenamiento jurídico, con una constitución originaria que corresponda al momento de creación del ente, en la medida en que la configuración de un ámbito financiero propio responde al proceso de asunción de competencias; de ahí que resulte inexcusable examinar este aspecto de la financiación (conexión entre tributos cedidos y no cedidos) a partir de las fases de este proceso.

En segundo lugar, que dentro de ese proceso la atribución de recursos financieros en estrecha relación con el traspaso de competencias, acentúa el aspecto de cobertura de este tipo de recursos, aumentando el protagonismo del principio de suficiencia en detrimento de la autonomía financiera, situando en relación de interdependencia aquellos recursos que el ordenamiento jurídico ha configurado como instrumento básico de financiación en el proceso de constitución de las Haciendas autonómicas.

C) *Una primera deducción: autonomía «verus» suficiencia financiera*

El sistema que hemos visto supone en su aplicación un excedente de ingresos para la Hacienda central que revierte a las Haciendas autonómi-

cas en forma de participación. En la medida en que esa participación pretende, precisamente, cubrir la insuficiencia recaudatoria de estas Haciendas —procedente de sus propios recursos y del rendimiento de los tributos cedidos— su fundamento responde, ante todo, a la tutela de la suficiencia financiera de las Comunidades autónomas.

Esta es, en principio, una opción válida como cualquier otra desde el punto de vista técnico, pero que se produce a costa del principio de autonomía financiera. Así, se ha dicho que «el rendimiento de los impuestos federales superior a las necesidades públicas exclusivas de la Federación, contribuye a generalizar distribuciones federales de ingresos, lo cual no ocurre sin conferir a la Federación un poder de dirección y control de las decisiones y de las actividades de las colectividades federadas»³¹.

Es necesario establecer un equilibrio entre los recursos propios y los recursos transferidos, pero ¿dónde está el grado o límite para que un sistema de financiación participativa no atente contra la autonomía financiera en materia de gasto? En este punto, la Comisión TRAEGER estableció en su Informe que para que la autonomía de decisión sea preservada en una Hacienda federal, alrededor de un tercio de los ingresos de cada Hacienda federada debe provenir de recursos propios. En todo caso, se constata que la dependencia financiera de las Haciendas territoriales es manifiestamente contraria al espíritu clásico del federalismo, que exige que cada gobierno sea responsable ante sus ciudadanos de sus decisiones en materia impositiva³².

Si planteamos el tema de la suficiencia financiera en relación con los recursos que aquí estamos analizando (tributos cedidos y no cedidos) es porque este modelo de financiación está en la base del sistema de unión que se legitima, desde la perspectiva de la autonomía financiera, por una transformación de este principio a partir de la separación entre tributación y gasto público. Pero como dijimos anteriormente, dicha transformación no es sino una sustitución de aquel principio por el de suficiencia en materia de recursos tributarios.

Esta situación, perfectamente verificable en el caso español —sobre todo en la financiación durante el período transitorio— produce una paradoja en el terreno constitucional. Así, la suficiencia financiera como principio está reconocido en la Constitución española para las Haciendas locales (artículo 142) y no expresamente para las Haciendas autonómicas a las que sí reconoce, en cambio, el principio de autonomía financiera (artículo 156). Por otro lado, los recursos de las Comunidades autónomas establecidos en el artículo 157-1.º no aparecen jerarquizados ni relacionados de tal modo

que pueda deducirse «a priori» en qué sentido va a decantarse el funcionamiento del modelo de financiación.

Es evidente que esa decantación se produjo en el Estatuto de Cataluña y se confirmó en la LOFCA ³³, que refleja un determinado modo de entender el modelo de financiación propuesto en la Constitución. La opción realizada es, en términos generales, válida, dado que la propuesta constitucional está abierta a distintos grados en la ordenación de las Haciendas autonómicas, pero la solución legislativa ha generado en su aplicación un sistema en que el protagonismo de la suficiencia financiera por la vía de los recursos tributarios transferidos, implica un considerable nivel de dependencia para aquellas Haciendas.

Este papel que desempeñan los recursos tributarios transferidos (tributos cedidos y no cedidos) es asumido expresamente por el artículo 15 de la LOFCA, cuando condiciona la percepción de la asignación estatal para cubrir el nivel mínimo de servicios a que la Comunidad autónoma no pueda asegurar dicho nivel «con la utilización de los recursos financieros regulados en los artículos 11 y 13 de la presente ley»; es decir, tributos cedidos y participación en los impuestos estatales no cedidos.

II. LA RELACION ENTRE TRIBUTOS CEDIDOS Y NO CEDIDOS EN LA APLICACION DEL MODELO DE FINANCIACION

1. ANALISIS DE LA RELACION EN EL PERIODO TRANSITORIO

A) EL CRITERIO ADOPTADO: EL SISTEMA DE FINANCIACION SEGUN GASTO

El funcionamiento de la financiación por tributos transferidos durante el período transitorio, hace inevitable la referencia a los dos criterios básicos enunciados en el Informe KILBRANDON que inspiraron, como es sabido, la solución adoptada en la LOFCA:

- Financiación en base a gasto, según la cual se procede a efectuar una medición de las necesidades de gastos de los servicios de cada nivel, proveyéndose al Gobierno regional de los recursos necesarios para satisfacerlas, y

- Financiación en base a ingreso, según la cual el Gobierno regional dispone de fuentes impositivas con cuyo rendimiento está obligado a financiar gastos de su competencia.

La elección de un sistema u otro constituye una de las claves cuando se escoge el modelo de financiación regional, planteándose el dilema entre una opción u otra en los siguientes términos: la financiación según ingreso aumenta la autonomía financiera, mientras que la financiación según gasto resuelve el problema de la solidaridad interterritorial ³⁴.

El Informe KILBRANDON piensa que no son, en principio, modelos excluyentes. Así: una financiación en base a gasto no debe entenderse rígidamente y como tal, es compatible con la titularidad de un poder tributario autónomo por parte de los entes objeto de transferencia. Se ha dicho incluso que se puede obviar la elección mezclando elementos en los que aparecen características de ambas alternativas, pero en realidad el sistema termina por inclinarse por una de las opciones ³⁵.

La preferencia por la financiación según gasto en base a una crítica a la otra alternativa, aparece basada en razones de justicia distributiva. Así, se dice por ejemplo en el Informe KILBRANDON que la financiación en base a gasto se escoge porque el otro sistema resulta incompatible con una distribución justa de los recursos; ésta fue asimismo la razón invocada en la Memoria que acompañó al proyecto de la LOFCA. En la misma línea, la solidaridad ha sido invocada aludiendo al conocido argumento del «egoísmo» de las regiones ricas que provoca un modelo de financiación en base a ingresos ³⁶.

Otro argumento utilizado ha sido el que, ante el hecho irreversible de la concentración estatal de las principales figuras impositivas, se impone el abandono de la financiación en base a ingreso. Este argumento tiene interés en cuanto presenta el modelo de financiación como una consecuencia del proceso de centralización de recursos tributarios; efectivamente es así, en cuanto que dicha centralización provoca, como ya dijimos, un excedente que justifica la transferencia de ingresos tributarios, pero la dependencia que esta situación provoca en las Haciendas autonómicas se explica, no sólo por el hecho mismo de la transferencia, sino sobre todo, por la causa o título que la provoca. Así:

— En un sistema de financiación en base a ingreso, los tributos transferidos serían considerados como un recurso de la Comunidad autónoma y, como tal, un derecho ejercitable en uso de su capacidad patrimonial como tal Hacienda autónoma y cuantificado, en cada caso, de acuerdo con los parámetros establecidos en el ordenamiento positivo.

— En un sistema de financiación en base al gasto, los tributos transferidos son recursos disponibles para la Comunidad autónoma sólo en la medida en que lo exija la cobertura estricta de sus necesidades

públicas; no dispone de ellos con un criterio de autonomía, sino con un criterio de suficiencia y esto es, precisamente, lo que acentúa su dependencia respecto de la Hacienda central.

Existe, finalmente, un argumento de carácter político, no menos importante, expuesto en el Informe KILBRANDON para el caso del Reino Unido y especialmente ilustrativo respecto de la opción escogida en el caso español. Se trata de que la financiación en base a necesidades (gasto) ha sido la técnica utilizada en aquellos Estados centralizados que inician procesos destinados a devolver competencias en favor de poderes territoriales ³⁷.

En la técnica utilizada para la aplicación del modelo de financiación en base a gasto, se procede a efectuar una medición de las necesidades de los servicios en cada nivel, proveyéndose al Gobierno regional de los recursos necesarios para satisfacerlas; los elementos a tener en cuenta en este caso son: el volumen de competencias asumidas por la Administración regional y las diferencias en el coste de prestación de las mismas (la denominada «necesidad fiscal»).

Evidentemente, los defensores de este modelo de financiación intentan desmentir el principal obstáculo del modelo que es, como hemos visto, la pérdida de autonomía financiera. Así, se dice que el elemento que compatibiliza la financiación en base al gasto con dicha autonomía es «aquel que asigna a cada región una fracción de los recursos administrados centralmente» ³⁸.

Para ello, el procedimiento propuesto es el siguiente: la liberación de una cantidad equivalente al coste de prestación de los servicios transferidos; medición detallada de este coste referida al total de ingresos obtenidos por la Hacienda central y transferencia en bloque a la Hacienda regional la cual «haciendo uso de sus competencias constitucionales, puede decidir libremente sobre el uso de estos recursos sin que se vea obligado a mantener la cobertura de necesidades públicas que había venido efectuando el Gobierno central cuando poseía la responsabilidad de gestionar esos mismos servicios ³⁹.

B) LA APLICACION DEL CRITERIO DE COMPENSACION DEL PERIODO TRANSITORIO

Tomamos aquí como punto de partida la definición del período transitorio que establece la Disposición transitoria 1.ª de la LOFCA, según la cual:

«Hasta que se haya completado el traspaso de los servicios correspondientes, las competencias fijadas a cada Comunidad autónoma en el correspondiente Estatuto, o en cualquier caso, hasta que se hayan cumplido los seis años desde su entrada en vigor, el Estado garantizará la financiación de los servicios transferidos a la misma con una cantidad igual al coste efectivo del servicio en el territorio de la Comunidad en el momento de la transferencia».

La idea básica sobre la que descansa la financiación en este período es la necesidad de cubrir el coste de los servicios públicos que la Comunidad autónoma haya asumido del Estado. Dicha cobertura aparece garantizada por la Hacienda central a través de los tributos transferidos (tributos cedidos y participación en impuestos no cedidos) lo cual implica que el principio básico que ordena la financiación durante esta etapa está representado por la tutela de la suficiencia financiera de las Haciendas autonómicas.

La fórmula escogida para hacer efectivo este principio es aquella según la cual el coste de los servicios transferidos equivale a la participación en impuestos no cedidos más la recaudación obtenida por los tributos cedidos. Esta última fórmula refleja el llamado *criterio de compensación*, que ya fue aplicado en la financiación de la Generalidad de Cataluña durante la Segunda República —por cierto, sin éxito en el terreno de la suficiencia financiera, como demuestra el excelente estudio de ARIAS VELASCO sobre la Hacienda de la Generalidad en ese período⁴⁰—.

De acuerdo con este criterio, la cantidad a compensar se divide en dos sumandos: primero, el importe que suponga para la Comunidad autónoma la recaudación obtenida con los impuestos estatales cedidos; segundo, un porcentaje de participación sobre los impuestos estatales, que compensa a la Comunidad autónoma de la diferencia entre el coste de los servicios transferidos y la recaudación de los tributos cedidos⁴¹.

La Disposición transitoria 1.^a de la LOFCA ordena, asimismo, la creación de una Comisión Mixta para la determinación del método de fijación del porcentaje, es decir, el método seguido para el cálculo de las distintas magnitudes y, en especial el coste de los servicios transferidos. Esta tarea fue asumida por el Consejo de Política fiscal y financiera (CPFF) que, en su Acuerdo de 18 de febrero de 1982, estableció la metodología para el cálculo de las distintas magnitudes que inciden en la determinación del porcentaje de participación.

En cuanto a la fórmula que materializa el principio de compensación,

aparece asimismo reflejada en el número 4.º de la Disposición transitoria citada, en los siguientes términos:

«Se establecerá un porcentaje en el que se considerará el coste efectivo global de los servicios transferidos por el Estado a la Comunidad autónoma, minorado por el total de la recaudación obtenida por la misma por los tributos cedidos, en relación con la suma de los ingresos obtenidos por el Estado en los capítulos I y II del último Presupuesto anterior a la transferencia de los servicios valorados.

Un punto importante lo constituye la repercusión que tiene la cesión de tributos sobre la determinación del porcentaje de participación. Se trata de un aspecto problemático no obstante venir recogido, como hemos visto, en la Disposición transitoria 1.ª de la LOFCA y en las correspondientes disposiciones de los Estatutos de autonomía.

El citado Acuerdo del CPFF regula dicha repercusión de modo que la cesión de impuestos, a partir del ejercicio en que tenga efectividad, vendrá a reducir el anterior porcentaje de participación en los demás impuestos del Estado; dicha reducción se producirá en una cantidad equivalente al porcentaje que signifiquen los ingresos realmente obtenidos por el Estado en el territorio de la Comunidad autónoma de que se trate, durante el año inmediatamente anterior a la cesión por los impuestos cedidos, de acuerdo con los términos especificados por la ley de cesión, en relación con los ingresos obtenidos por el Estado durante el mismo período en sus capítulos I y II de los Presupuestos, excepto los provenientes de impuestos susceptibles de cesión»⁴².

Del sistema escogido por el legislador, se deduce una evidente interrelación entre el rendimiento de los tributos cedidos y la participación de las Haciendas autonómicas en los impuestos estatales no cedidos. De este modo, la financiación por la vía de los ingresos tributarios transferidos, se considera como una única magnitud cuyos elementos se compensan entre sí, de tal modo que a mayor recaudación de los tributos cedidos, menor participación en los tributos no cedidos.

El fundamento de esta interrelación reside, obviamente, en el propio criterio de compensación. Así, se considera que el Estado debe garantizar, durante el período transitorio, el coste de los servicios mediante una financiación de tipo participativo, pero instrumentada de tal forma que, a mayor asunción de competencias se produce la cesión de tributos cuya recaudación disminuirá la participación en los impuestos no cedidos.

Esta situación indica que los impuestos no cedidos se consideran un sistema de financiación preferentemente destinado a la cobertura de los

gastos públicos de competencia estatal. El modelo español difiere así, a nuestro juicio, de la fórmula alemana de la «gran unión de impuestos» por lo que se refiere a los tres impuestos estatales (renta de personas físicas, sociedades y valor añadido o ventas). Al menos, respecto del período transitorio puede afirmarse que el porcentaje de participación en el rendimiento de estos impuestos es un mecanismo de financiación puramente compensatorio, destinado a garantizar la suficiencia financiera de las Haciendas autonómicas —que tutela el Estado durante dicho período— sólo en la medida en que la recaudación de los tributos cedidos no alcance a cubrir el coste de los servicios transferidos.

Por otro lado, se observa que este modelo de financiación podría implicar una vulneración de la autonomía financiera de las Comunidades autónomas y, en concreto, un inconveniente para la autonomía de gestión, en cuanto que a mayor eficacia en la administración de estos tributos —y, por consiguiente, a mayor recaudación— disminuirá correlativamente el porcentaje de participación en los impuestos estatales no cedidos. Desde esta perspectiva, puede decirse que la cesión de tributos opera como un recurso cuya aplicación puede reducir otras posibilidades de financiación.

Por último debe observarse que la interrelación así establecida, se produce entre recursos tributarios cuyas características y rendimiento son muy distintos. Desde el punto de vista estricto de financiación, debe tenerse en cuenta que son los impuestos estatales no cedidos los de mayor capacidad recaudatoria lo cual hace evidentemente más atractiva la financiación vía participaciones en contraste con los tributos cedidos, de menor potencia recaudatoria y con los problemas creados por la nueva asunción de competencias.

C) *CONCLUSIONES*

La autonomía financiera constituye, desde el punto de vista material, una proyección del principio general de autonomía de los entes territoriales que es, básicamente, un criterio de autoorganización. Lo financiero no es, en este caso, otro aspecto formal o una especialización de la autonomía por razón de la materia, sino la incidencia misma del principio de autonomía en su integridad, proyectado sobre el ente en cuanto Hacienda pública.

Si la Hacienda es una manifestación de cualquier ente público al que el ordenamiento reconozca aptitud para ser titular de derechos y obligaciones de contenido económico como consecuencia del reconocimiento

de un ámbito propio de recursos y necesidades a satisfacer, éstos constituyen las bases de una Hacienda ordenada de acuerdo con un criterio mínimo de autonomía financiera. Dentro de esta concepción patrimonial de la Hacienda Pública —reflejada, por lo demás, en el Derecho positivo y defendida por un sector de la doctrina⁴³— el gasto responde a la capacidad del ente para obligarse y el ingreso a su capacidad de exigir los derechos que origina la aplicación de sus recursos. Así, si se considera la capacidad patrimonial como una proyección de la personalidad jurídica, es evidente que los entes públicos tienen esa capacidad, tanto para organizar y gestionar los recursos que la ley les reconoce, como para obligarse frente a terceros en el cumplimiento de los fines que la ley, asimismo, les asigna; ello no implica, necesariamente, que la primera de estas actividades esté condicionada por el nivel de necesidades públicas a satisfacer ni por el importe de las obligaciones contraídas.

Lo que ocurre, a nuestro juicio, es que la configuración jurídica de las Haciendas autonómicas presenta unas connotaciones distintas a las de la Hacienda pública estatal, en la medida en que el ejercicio de su autonomía financiera aparece condicionado en la propia Constitución (artículo 156-2.º) a los principios de solidaridad y coordinación con la Hacienda del Estado.

A partir de esta configuración se podrá hablar, en todo caso, de grados o niveles en los que actúa el criterio autonómico en relación con una determinada Hacienda; éstos podrán ser, a su vez, de distinta intensidad según los aspectos en que aquel criterio se manifieste (así, mayor autonomía en las decisiones sobre gastos públicos, menor en el establecimiento de recursos propios, mayor en la actuación administrativa, menor en la producción normativa, etc.); todos estos extremos deberán venir predeterminados en el ordenamiento positivo, a nivel de ordenación constitucional y general de las distintas Haciendas.

Pero la existencia de grados en la actuación del principio de autonomía financiera no puede darse sino en términos comparativos, es decir, en la medida en que existen una pluralidad de Haciendas públicas reconocidas en el seno del ordenamiento jurídico y aparecen, por ello mismo, configuradas por éste de acuerdo con determinados criterios de separación/dependencia, primacía/subordinación, en definitiva, de coordinación.

Dicha coordinación se manifiesta, en materia de recursos, en los puntos de conexión entre ambas Haciendas, representados por los recursos compartidos (tributos transferidos) y por las dotaciones y asignaciones específicas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado (transfe-

rencias del Fondo de compensación interterritorial y asignaciones complementarias). En el terreno funcional, la coordinación se manifiesta en las fórmulas de delegación y colaboración entre las Administraciones, previstas en los artículos 156-2.º y 157-3.º de la Constitución.

La existencia de varias Haciendas y la relación antes apuntada entre los principios de autonomía y coordinación, así como las limitaciones de orden lógico impuestas por la propia naturaleza de los distintos recursos, inciden en el problema de la suficiencia financiera de las Haciendas autonómicas. Estas Haciendas deben disponer de un sistema de recursos cuya aplicación genere o pueda generar los fondos en cuantía suficiente para atender las necesidades públicas que, en cada caso, se comprometan a satisfacer. Dichos recursos formarán parte de su propio sistema, pero en el marco de una Hacienda de coordinación, el hecho de que cada uno de los recursos sea propio o procedente de la Hacienda estatal, es un tema secundario y, hasta cierto punto irrelevante, si el recurso cumple aquel requisito de suficiencia.

La tutela del principio de suficiencia se acentúa en el período transitorio en el cual, como hemos visto, la aplicación del criterio de compensación configura el nivel de necesidades públicas asumidas por la Comunidad autónoma a través del proceso de transferencias como «conditio iuris» para percibir la parte correspondiente a los ingresos tributarios transferidos.

Esta interrelación, que determina asimismo la conexión entre la recaudación de los tributos cedidos y el porcentaje de participación en los tributos no cedidos, podría en principio considerarse discutible desde una perspectiva constitucional, en la medida en que los recursos contemplados en el artículo 157-1.º figuran ordenados sin sujeción a ningún tipo de prioridad, jerarquía o compensación entre los mismos. Es evidente que en los recursos de tipo participativo, la autonomía en la ordenación de los mismos, debe aplicarse en coordinación con la Hacienda del Estado; pero tampoco el principio de coordinación justifica suficientemente la dependencia establecida en la legislación orgánica entre el derecho de participación y la cesión de tributos.

Por ello creemos que el fundamento de esta situación no debe buscarse en la configuración jurídico-constitucional de las Haciendas autonómicas, que está pensada para unas Haciendas constituidas plenamente, con un ámbito financiero propio y, por ello mismo, con plena capacidad en cuanto a la organización y utilización de su sistema de recursos. La razón reside en la peculiar situación generada por la delimitación de un período

transitorio, que corresponde al proceso de constitución de las Haciendas autonómicas y que no fue objeto, en su día, de una mínima previsión constitucional.

En este período, las necesidades públicas asumidas por las Comunidades autónomas se desarrollan al ritmo de los correspondientes procesos de transferencias y, en esta fase, la autonomía financiera en materia de recursos, queda sustituida por la tutela financiera del Estado que se compromete a garantizar la suficiencia de recursos para el mantenimiento de los servicios transferidos (Disposición transitoria 1.ª de la LOFCA).

Esta suficiencia viene referida, como hemos visto, a los ingresos tributarios transferidos —vía cesión o participaciones— y en este sentido, puede decirse que, en este período, el fundamento o título jurídico por el que las Haciendas autonómicas perciben estos ingresos reside en el compromiso contraído por el Estado de garantizar la cobertura de los gastos públicos que ocasiona el mantenimiento de los servicios transferidos. Así se explica que los tributos no se cedan hasta que el coste de dichos servicios no alcance un determinado nivel y que el porcentaje de participación en los impuestos estatales no cedidos se reduzca en función de la recaudación por tributos cedidos en el territorio de la Comunidad autónoma.

Esta es, a nuestro juicio, la interpretación que en el terreno jurídico, debe atribuirse al denominado «criterio de compensación»: el de una consecuencia del principio de tutela financiera estatal, amparado en las normas reguladoras del período transitorio. Sólo desde esta perspectiva resulta, por otra parte, admisible un modelo de financiación en base al gasto cuya aplicación, posiblemente justificable en las circunstancias singulares del período transitorio, resulta incompatible con la concepción de unas Haciendas autónomas, en pleno uso de sus facultades, cuya existencia y desarrollo permite sin duda nuestro ordenamiento financiero constitucional.

Quisiéramos añadir, finalmente, una reflexión sobre el papel que desempeña el principio de solidaridad durante el período transitorio, en relación con el tema que aquí nos ocupa (la relación entre tributos cedidos y no cedidos).

Hemos visto anteriormente, como el principal obstáculo que ofrecía el modelo de financiación en base a ingresos, era el de la asignación no solidaria de recursos, ante la imposibilidad de utilizar la financiación como instrumento de redistribución entre las Haciendas territoriales. La financiación en base a gastos presentaría, por el contrario, indudables ventajas en este terreno.

Pues bien, hemos de decir que en el modelo de financiación utilizado en el período transitorio dicha ventaja actúa sólo en forma negativa; es decir: en cuanto que se ha descartado el modelo contrario que produciría una asignación no solidaria de los recursos. Pero no en cuanto a que la financiación vía ingresos tributarios transferidos utilice, durante este período, mecanismos redistributivos, tanto por lo que se refiere a la cesión de tributos como a los criterios empleados en la fijación del porcentaje de participación en los impuestos estatales no cedidos.

Así, en la medida en que la asignación de estos ingresos obedece ante todo, a la tutela de la suficiencia financiera, los parámetros utilizados para la asignación de los mismos, responden exclusivamente a las necesidades de cobertura de los servicios transferidos, excluyéndose totalmente cualquier otra variable en la distribución. Los mecanismos de perecuación quedan pues reducidos, durante este período, a otro tipo de recursos (fundamentalmente, las participaciones en el FCI y, en su caso, las asignaciones complementarias de los Presupuestos generales del Estado, aunque éstas últimas responden, asimismo, a un criterio de cobertura).

2. LA RELACION EN EL PERIODO DEFINITIVO

A) LOS PUNTOS DE CONEXION ENTRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS Y LAS PARTICIPACIONES

La situación relativa a los tributos cedidos durante el período transitorio no se ve, en principio, sustancialmente modificada por el paso al régimen definitivo, una vez culminado el traspaso de competencias o, en su caso, transcurridos seis años desde la entrada en vigor del correspondiente Estatuto. Dentro del bloque de recursos tributarios transferidos, la principal modificación afecta a la participación en los impuestos estatales no cedidos que, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 13 de la LOFCA se distribuye según parámetros distintos de la estricta cobertura de los servicios transferenciales.

La heterogeneidad de estos parámetros, aunque es indicativa del abandono del modelo de financiación según gasto, no supone tampoco, la plena adopción del modelo de financiación según ingreso. Este predomina en la fijación de algunos criterios utilizados para la determinación del porcentaje, pero otros obedecen a la aplicación del principio de solidaridad e incluso en algunos criterios complementarios se observan influencias del principio de suficiencia.

Para la determinación del porcentaje de participación en el régimen definitivo, la ley sustituye los criterios utilizados en el régimen transitorio —coste de los servicios transferidos y rendimiento de los tributos cedidos— por una serie de índices relativos, por un lado, a la situación socioeconómica de la Comunidad autónoma y, por otro, a la necesaria coordinación con la Hacienda estatal en función del destino de la participación, dada la existencia de necesidades públicas de distinto ámbito competencial.

— El coeficiente de población es, en principio, un criterio objetivo y correcto en cuanto que constituye una variable indirectamente determinante de la capacidad tributaria generada en el territorio de la Comunidad autónoma; por otro lado, tratándose de un medio de financiación genérico, el número de ciudadanos posibles destinatarios del gasto público resulta, desde luego, una variable adecuada.

— El coeficiente de esfuerzo fiscal, medido por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, constituye un modo de revertir al territorio de la Comunidad autónoma recursos que tienen su origen en la misma y, en concreto, en aquellas cuyos ciudadanos ofrecen mayor capacidad contributiva vía renta. Se trata, en definitiva, de un reparto de este impuesto según un criterio contributivo y constituye, por ello mismo, un índice más próximo a la idea que sustenta el modelo de financiación en base a ingresos.

— La relación inversa a la renta real por habitante de la Comunidad autónoma en relación con el resto de España sí es, por el contrario, un criterio de solidaridad —como demuestra su utilización en el reparto del FCI⁴⁴—. Este criterio fundado en aquel principio que, por imperativo del artículo 156-1.º de la Constitución, informa toda la actividad financiera de las Comunidades autónomas y actúa como límite a su autonomía financiera, es evidente que se ha introducido para neutralizar los posibles efectos que conlleva la aplicación del criterio contributivo.

— La ponderación del cupo que corresponde a la Hacienda estatal en función de los servicios prestados en el territorio de la Comunidad autónoma, constituye otro criterio a ponderar que encuentra su fundamento en el principio de coordinación con la Hacienda del Estado, teniendo en cuenta además la titularidad de ésta sobre los impuestos que son objeto de reparto.

— La LOFCA señala por último la posibilidad de tener asimismo en cuenta «otros criterios que se estimen procedentes» entre los que destaca la ponderación del índice de cobertura de los servicios, medido sobre todo en términos comparativos y que constituye una evidente manifestación del principio de suficiencia.

Dentro del régimen definitivo, el único punto de conexión explícito que se produce entre los tributos cedidos y el porcentaje de participación en los impuestos estatales no cedidos, se establece con ocasión de la revisión del porcentaje, en uno de los supuestos previstos a tal efecto en el artículo 13-2.º de la LOFCA. Así, dicho porcentaje se verá modificado «cuando se produzca la cesión de nuevos tributos». Se produce aquí una relación similar, en cuanto a su fundamento, a la que opera en el período transitorio como consecuencia del principio de compensación, por lo cual consideramos plenamente aplicable el comentario realizado en el punto anterior, a propósito de la interdependencia de los fondos recaudados por estos dos tipos de recurso (cesión y participación).

B) CONCLUSIONES

Por lo que respecta a la conexión entre tributos cedidos y participación en impuestos estatales no cedidos, en el marco del régimen definitivo y las consecuencias que de ello derivan, podemos apuntar las siguientes observaciones:

En primer lugar, se produce una transformación del modelo de financiación, hacia un modelo mixto, con predominio de criterios utilizados en un sistema de financiación en base a ingresos.

En segundo lugar, se observa un desplazamiento de la tutela financiera estatal por una mayor autonomía en la disponibilidad de los ingresos tributarios transferidos; no sólo los tributos cedidos, sino también las participaciones, a través del coeficiente de población y la utilización de un criterio contributivo en la distribución del porcentaje.

En tercer lugar, la autonomía en la disponibilidad de estos ingresos aparece matizada por el principio de solidaridad, al introducir mecanismos de redistribución en la asignación del porcentaje de participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos.

Notas:

- 1 Ver, sobre el tema: OATES, W. E.: «Federalismo fiscal». Ed. IEAL, Madrid 1977, pp. 190-ss.
- 2 Argumento utilizado por HANSEN, A. y PERLOFF, H. en «State and local Finance in the national Economy». Ed. W. W. Norton, Nueva York 1944 y aducido por OATES en ob. cit., p. 204.
- 3 Ver sobre el tema: MARTIN QUERALT, J.: «La institucionalización de la Hacienda en los Estatutos de autonomía» en HPE n.º 59, 1979, pp. 120-ss.

4 Sobre el fundamento de los denominados «ajustes fiscales» ver: DE LUIS, F. y DEL ARCO, L.: «La distribución de los impuestos en una Hacienda federal». Ed. IEF, Madrid 1978, pp. 82-86.

5 Ver OATES, Ob. cit., p. 206.

6 LOEWENSTEIN, K.: «Reflections on the value of Constitutions in our revolutionary Age» en *Constitution and constitutional trends since World War II*, p. 211.

7 Los criterios utilizados en la distribución de las distintas figuras impositivas pueden verse expuestos en DE LUIS y DEL ARCO; ob. cit., pp. 196-ss.

8 El proceso de reforma constitucional en la R.F.A. ha sido expuesto en nuestra doctrina por FERREIRO, J. J. en «El reparto de competencias financieras en la R.F.A.» en DA N.º 181, 1979, pp. 41-ss.

9 Así, la distinción establecida por HÄNEL entre sistemas basados sobre el reparto de la soberanía tributaria («Objektshoheit») y sistema de reparto de la recaudación («Ertragshoheit») en «Staats recht» Leipzig, 1892, pp. 376-ss.

Una tipología completa de las distintas doctrinas relativas al reparto de recursos públicos entre la Hacienda central y las Haciendas territoriales en el Estado federal puede verse en: ANASTOPOULOS, J.: «Les aspects financiers du fédéralisme». Ed. LGDJ, Paris 1979, pp. 117-122.

10 Ver en este sentido: ANASTOPOULOS, ob. cit., p. 126.

11 Este es un argumento de carácter político, utilizado en su día por los redactores del Informe Kilbrandon para justificar una determinada configuración de la Hacienda regional.

12 Cfr. artículo 157-2.º de la Constitución y artículos 6-2.º y 9 de la LOFCA.

13 FERREIRO, ob. cit., pp. 82-83.

14 Según el artículo 42-a) del Estatuto de autonomía para el País Vasco, constituyen ingresos de la Hacienda general del País Vasco «Las aportaciones que efectúen las Diputaciones forales como expresión de la contribución de los Territorios históricos a los gastos presupuestarios del País Vasco».

15 Cfr. artículo 2-1.º de la Ley 12/1981 de 13 de mayo, que aprobó el concierto económico con la Comunidad autónoma del País Vasco. Cfr. también artículo 45 de la Ley 13/1982 de 10 de agosto de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra.

16 Ver ROVIRA MOLA, A.: «Los fondos fiscales con finalidad redistributiva». Ed. IEAL, Madrid 1976, pp. 155-ss.

17 PALAO TABOADA, C.: «Los recursos de la Hacienda regional». Lección inaugural en la Universidad de Zaragoza, p. 19.

18 MARTIN QUERALT, ob. cit., p. 148.

19 MARTIN QUERALT, *ibidem*.

20 Ver, en este sentido: artículos 10 y 11 de la LOFCA y la Ley 30/1983 de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades autónomas.

Sobre este tema, ver en particular: MARTINEZ LAFUENTE, A.: «La cesión de tributos del Estado a las Comunidades autónomas». Ed. Civitas, Madrid 1983.

21 En particular, la primera de estas disposiciones se refería, en su apartado 3.º a «el alcance y condiciones de la cesión... que en todo caso se referirá a los *rendimientos* en Cataluña».

22 Ver OATES, ob. cit., pp. 190-ss.

23 ANASTOPOULOS, ob. cit., p. 219.

24 FERREIRO, ob. cit., p. 85.

25 MARTIN QUERALT, ob. cit., p. 149.

26 Memoria sobre el proyecto de Ley orgánica de financiación de las Comunidades autónomas. Ed. Servicio de publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid 1982, pp. 28-ss.

27 FERREIRO, ob. cit., p. 82 y el mismo autor en «Curso de Derecho tributario». Ed. M. Pons, Madrid 1984, p. 689.

28 MARTIN QUERALT, ob. cit., p. 150 y CAZORLA PRIETO, L. M.: «El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones públicas españolas» en HPE n.º 59, 1979, p. 43.

29 LASARTE ALVAREZ, J.: «La financiación de las Comunidades autónomas» en DA n.º 181, 1979, p. 425.

30 Empleamos esta expresión en el sentido dado por SAINZ DE BUJANDA, F. a los recursos como elementos constitutivos de la Hacienda Pública. Ver «Sistema de Derecho Financiero». Ed. Servicio de publicaciones de la U.C.M., 1979, p. 479.

31 ANASTOPOULOS, ob. cit., p. 201.

32 ANASTOPOULOS, ob. cit., p. 217.

33 Cfr. artículos 10, 11, 13 y 15 de la LOFCA.

34 Sobre este tema, ver: BLANCO MAGADAN, J. A. y FERNANDEZ MARUGAN, F. M.: «Los criterios de reparto de recursos financieros entre la Administración central y las regiones autonómicas» en I Jornadas de estudios socioeconómicos de las Comunidades autónomas. Ed. Junta de Andalucía y Universidades de Sevilla y Granada, Granada 1981, pp. 21-22.

35 BLANCO MAGADAN y FERNANDEZ MARUGAN, ob. cit., p. 25.

36 Ver BLANCO MAGADAN y FERNANDEZ MARUGAN, ob. cit., p. 23.

37 Cfr. nota n.º 11.

38 BLANCO MAGADAN y FERNANDEZ MARUGAN, p. 25.

39 BLANCO MAGADAN y FERNANDEZ MARUGAN, ibidem.

40 ARIAS VELASCO, J.: «La Hacienda de la Generalidad 1931-1938». Ed. Ariel, Barcelona 1977.

41 En la fórmula originaria del proyecto LOFCA: $(\frac{CST-IC}{IE} \times 100)$.

CST = coste servicios transferidos

IC = importe de lo efectivamente recaudado por el Estado en los impuestos cedidos a las Comunidades autónomas

IE = ingresos obtenidos por los capítulos I y II de los Presupuestos generales del Estado.

42 Esta interrelación puede verse asimismo establecida en la reciente Ley 43/1984 que fija el porcentaje de participación de las Comunidades autónomas en los ingresos del Estado para 1984.

43 Ver, sobre el tema: BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: «Hacienda Pública y Derecho patrimonial» (inédito) Valencia, 1973, 174-175.

En cuanto al Derecho positivo, cfr. artículo 2 de la Ley general presupuestaria.

44 Cfr. artículo 16-1.º-a) de la LOFCA y artículo 4-2.º-a) de la Ley 7/1984 de 31 de marzo, reguladora del FCI.