

LA CESIÓN DEL IVA EN SU FASE MINORISTA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. ESPECIAL REFERENCIA A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN.

Santiago ALVAREZ GARCÍA y M<sup>a</sup> Concepción ARIZAGA JUNQUERA.  
Profesores del Departamento de Economía de la Universidad de Oviedo.

1.- CUADRO DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

La Constitución española de 27 de diciembre de 1978 se refiere a la financiación de las Comunidades Autónomas en muchos preceptos. De entre ellos destacamos los artículos 156, 157 y 158, en los que se diseña un modelo de financiación. El artículo 156 establece el principio de autonomía financiera con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. El artículo 157 enumera una serie de recursos que configuran las Haciendas autonómicas. Esta enumeración tiene un carácter abierto y responde a un sistema de financiación de los considerados como mixtos, esto es, constituido por ingresos propios y por ingresos procedentes del Estado. El artículo 158 establece por una parte la posibilidad de fijar a favor de las Comunidades Autónomas diferentes asignaciones financieras en función del nivel de servicios asumidos y en garantía de un nivel mínimo en la prestación de servicios, y por otra parte, crea un Fondo de Compensación para corregir desequilibrios económicos interregionales.

Por otra parte la Constitución establece también unas limitaciones con carácter general y expreso a la autonomía financiera de las Comunidades autónomas, a saber: principio de coordinación con la Hacienda estatal, principio de solidaridad, principio de no ingerencia en otras Comunidades Autónomas, de libertad de mercado, de generalidad o no privilegio. De acuerdo con estos preceptos podemos exponer la siguiente clasificación de los recursos de las Comunidades Autónomas a partir de la distinción tradicional entre ingresos de carácter ordinario y extraordinario :

A) Recursos ordinarios.

A.1.- Propios :

A.1.1.- De derecho privado :

- Patrimoniales.
- Préstamos.

A.1.2.- De derecho público :

- Tributos propios
- Recargos.

A.2.- Estatales :

A.2.1.- Tributos cedidos.

A.2.2.- Participación ingresos del Estado.

B) Recursos extraordinarios.

B.1.- Transferencias para garantizar un nivel de servicios mínimos.

B.2.- Participación en el Fondo de Compensación Interterritorial.

El artículo 157.3 de la Constitución contempla la posibilidad de regular el ejercicio de las competencias financieras de las CCAA por medio de ley orgánica, lo que se ha llevado a cabo a través de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en adelante LOFCA, de 22 de septiembre de 1980. Esta ley orgánica al hablar del sistema de recursos con que pueden contar las CCAA menciona los tributos cedidos por el Estado y y entre ellos cita "la imposición general sobre las ventas en su fase minorista" (art. 4.1.c) en relación con el 11.1 d) de la LOFCA). Dentro de esta imposición general sobre las ventas aparece hoy encuadrado de acuerdo con nuestro sistema fiscal el Impuesto sobre el Valor añadido. Al estudio de la cesión de la fase minorista del mismo dedicamos esta comunicación.

## 2.- ANÁLISIS TEÓRICO DE LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN FASE MINORISTA.

En el camino de la elevación de la corresponsabilidad fiscal de las CCAA, entendiendo por corresponsabilización fiscal el grado en que los gastos de estos entes quedan cubiertos mediante ingresos tributarios, debemos de considerar que nos encontramos en un marco de elección sujeto a dos clases de restricciones: institucionales de una parte, y desde los principios que la teoría del Federalismo Fiscal ofrece para una correcta asignación impositiva, por otra.

Desde el punto de vista institucional, debemos de tener en cuenta que el marco LOFCA limita extraordinariamente la posibilidad de creación de tributos propios, toda vez que es necesario evitar los supuestos de doble imposición con la Hacienda Central. La vía de cesión de nuevos impuestos resulta asimismo una posibilidad muy restringida. Estando ya cedidos los impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, además de la Tasa sobre el Juego y las tasas afectas a los servicios cedidos a las CCAA, el art. 11.2 de la LOFCA excluye la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, además de cualquier otro impuesto indirecto que no sea la fase minorista del Impuesto sobre el Valor añadido.

Por otra parte, la Ley 41/81, de 12 de Noviembre, de Cesión de Tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña establece en su Disposición Adicional Segunda: "Se regulará mediante Ley especial, tramitada por el mismo procedimiento que la presente la cesión del rendimiento en Cataluña, que corresponda al Impuesto sobre el Valor Añadido en su fase de gravamen sobre las ventas al por menor u otros impuestos sobre la venta en la misma fase, cuando se establezcan dichas figuras impositivas".

La Ley 30/83, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas estableció, también en su Disposición Adicional Segunda, esta cesión a las Comunidades Autónomas de Régimen Común del rendimiento que en su territorio corresponda al IVA en su fase de gravamen de las ventas al por menor.

En el caso concreto de Castilla y León, la Ley 43/83, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de Tributos a la Comunidad Autónoma de Castilla y León establece: "La Ley Orgánica 4/1983 de 25 de febrero, del Estatuto de Autonomía de Castilla-León establece que la Hacienda de la Comunidad Autónoma se constituye, entre otros, con los rendimientos de los tributos cedidos por el Estado y de todos aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales, y de forma expresa, en el apartado uno de la Disposición Adicional Primera, cede a la Comunidad Autónoma, el rendimiento de los siguientes tributos:...d) Imposición general sobre las ventas en su fase minorista..."

La propia Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley 30/1985, de 2 de agosto, reconoció esta posible cesión en su artículo 2.2 en el que, al delimitar el ámbito espacial de aplicación de la normativa se establece: "El impuesto se exigirá de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley y en las normas reguladoras de los Regímenes de Concierto, Convenio o Cesión de Tributos que sean aplicables en cada Comunidad Autónoma". Si bien es cierto que esta referencia a las normas de cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas desapareció en la nueva regulación del IVA que surge con la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, creemos que todo lo expuesto justifica plenamente desde el punto de vista jurídico nuestra postura favorable a la cesión de la fase minorista del IVA a las Comunidades Autónomas.

Analizada la posibilidad de plantear esta cesión dentro del marco de la LOFCA vamos ahora a analizar la conveniencia de realizarla desde la perspectiva económica.

En 1983 el profesor Musgrave sistematizó los criterios que deberían de seguirse para una correcta atribución impositiva entre distintos niveles de gobierno partiendo del principio de que la carga tributaria debe ser internalizada, es decir, la deben soportar los residentes en la jurisdicción del gobierno beneficiario de sus rendimientos. Estos criterios son los siguientes:

- 1) Los niveles medios, y especialmente, bajos de jurisdicción

deberían de gravar aquellas bases que tuvieran una baja movilidad interjurisdiccional.

2) Los impuestos personales con tipos progresivos deberían ser usados por aquellas jurisdicciones dentro de las cuales una base global pudiera ser implementada más eficazmente.

3) La imposición progresiva, dirigida a asegurar objetivos redistributivos, debería ser primariamente central.

4) Los impuestos apropiados para propósitos de políticas de estabilización deberían de ser centrales, mientras que los impuestos de los niveles inferiores deberían ser estables cíclicamente.

5) Las bases imponibles distribuidas de manera altamente desigual entre subjurisdicciones deberían de ser usadas centralmente.

6) Impuestos aplicados según el principio del beneficio y tasas sobre usuarios son apropiadas a todos los niveles.

A partir de estos principios creemos que es fácilmente justificable la cesión de esta fase del IVA, sobre todo si consideramos que podría conducir a un reparto equilibrado del rendimiento entre regiones, ya que el consumo se distribuye de una forma más igualitaria que la renta, y que como fuente de financiación es relativamente estable en el tiempo, pues el consumo es uno de los elementos de la demanda agregada que menos varían.

Los problemas derivados de la cesión de la fase minorista del IVA aparecen en el momento de proceder a la implementación técnica de esta cesión. A diferencia de otros tributos cedidos, como por ejemplo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no se puede proceder a la cesión de un impuesto completo, sino sólo a la de una fase del mismo.

Debemos de calificar una operación sujeta al Impuesto como minorista cuando el destinatario de la misma sea un consumidor final. La dificultad de calificar una operación como minorista o no queda resuelta si en lugar de ceder el Impuesto a partir de la consideración de la realización del hecho imponible la efectuamos a partir de los sujetos pasivos que lo realizan. Así se debe de determinar legalmente cuando un sujeto pasivo es minorista a partir de un criterio fundamentado en el porcentaje de operaciones que realice con consumidores finales sobre el total de operaciones realizadas. Los sujetos pasivos que fueran definidos según esta norma como minoristas serían " cedidos " a la Comunidad Autónoma en la que realizan sus operaciones.

Alternativamente se puede proceder a la determinación de los sujetos pasivos minoristas a partir de la separación de sus operaciones. Así tendríamos aquellos que sólo realizan operaciones con consumidores finales y a los que realizan operaciones mixtas, en parte con consumidores finales y en parte de consumo intermedio. Estos últimos tendrían que cumplimentar dos declaraciones distintas. Por un lado deberían de tributar a la Hacienda Autónoma por las operaciones minoristas realizadas y por otra parte tributarían por el resto de operaciones a la

Hacienda Central. Este sistema incrementaría los costes de cumplimiento del Impuesto.

Esta cesión del Impuesto a través de la cesión de los sujetos pasivos que realizan las operaciones gravadas es plenamente coherente con el artículo 10.4 de la LOFCA que establece : " b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias " .

Dos objeciones se suelen poner a esta cesión, tal y como la hemos planteado. La primera consiste en decir que es una operación que puede elevar el fraude en el Impuesto, ya de por sí muy elevado. Es cierto que la aplicación del IVA mediante el método del crédito fiscal, que determina la cantidad a ingresar en una fase por diferencia entre el IVA repercutido y el soportado, exige la confrontación de declaraciones de sujetos pasivos que en unos casos deberán de presentarlas ante la Hacienda Estatal y en otros ante la Hacienda Autonómica. Esto debe de ser paliado mediante un intercambio masivo de información entre administraciones tributarias, con el consiguiente coste en la gestión. De todas formas no consideramos que este sea un argumento suficiente para invalidar la posible cesión de esta fase del Impuesto, máxime si consideramos que otras decisiones como la libertad de movimientosa de capitales entre los países miembros de la Unión Europea significan oportunidades mayores de fraude fiscal y obligan a grandes intercambios de información entre las haciendas de los distintos países. Además, en último extremo, se podría proceder a la cesión del Impuesto sin la delegación de las competencias de gestión que podrían seguir en manos de la Hacienda Estatal.

La segunda objeción que se realiza consiste en confrontar esta cesión del IVA minorista con el proceso de armonización del Impuesto a nivel comunitario, argumentando que la primera operación podría ser un obstáculo para el correcto desembolvimiento de la segunda. A nuestro parecer, esta crítica tampoco es relevante, máxime si consideramos que hasta el momento se ha planteado una cesión sin cambio alguno en la regulación del Impuesto, ya que se cedería únicamente la recaudación, y en su caso, la gestión, pero nunca la potestad normativa. Colateralmente debemos de recordar que en la República Federal Alemana se aplican fórmulas de tax - sharing o tributación compartida mediante las cuales parte de los rendimientos obtenidos por el IVA corresponden a los Landers y parte a la Hacienda Federal, aunque es necesario señalar que el criterio para el reparto de la recaudación no coincide con el que se propone para el caso español.

A tenor de todo lo expuesto creemos haber justificado plenamente, tanto en el plano jurídico como en el económico, la cesión a las Comunidades Autónomas de la fase minorista del IVA. Vamos ahora, para terminar este trabajo, a comentar brevemente

los efectos previsibles de esta cesión para la Comunidad de Castilla - León.

### 3.- APLICACIÓN AL CASO CONCRETO DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN.

Uno de los problemas que se suelen plantear a la hora de abordar la posible cesión de la fase minorista del IVA a las Comunidades Autónomas de Régimen Común es el de la cuantificación de los recursos que se obtendrían mediante esta medida. Esto es debido a la inexistencia de estadísticas tributarias que reflejen separadamente los ingresos obtenidos en cada fase de aplicación del Impuesto, teniendo sólo una pequeña aproximación a partir de las cifras de la recaudación obtenida mediante el Recargo de Equivalencia y el Régimen de Determinación Proporcional de Bases Imponibles.

A pesar de esta falta de datos concretos vamos a cerrar este trabajo con una estimación de los efectos de la cesión de la fase minorista del IVA para la Comunidad Autónoma de Castilla - León.

El profesor Monasterio realizó a partir de los datos de la Contabilidad Regional de España un cálculo de la recaudación que obtendría cada una de las Comunidades Autónomas a partir de la hipótesis de que en la fase minorista se obtiene el 20% de la recaudación total del Impuesto. El resultado de esta estimación se ofrece en el Cuadro 1.

Cuadro 1

Comunidad Autónoma	Recaudación IVA minorista
Andalucía	80.774
Aragón	18.235
Asturias	16.450
Baleares	11.415
Canarias	16.969
Cantabria	8.045
Castilla - León	35.921
Castilla - La Mancha	20.307
Cataluña	97.629
Extremadura	11.322
Galicia	37.069
Madrid	81.213

Murcia	12.836
Rioja	3.719
Valencia	55.124

Fuente : Monasterio Escudero, C. ( 1.991 ).  
Cantidades en millones de pesetas.

Como podemos apreciar a partir de estos datos Castilla - León sería la sexta Comunidad en orden a los fondos recibidos detrás de Cataluña, Madrid, Andalucía, Valencia y Galicia.

Realizando una comparación con el volumen de fondos obtenidos de los tributos que se habían cedido a Castilla - León en 1.991 - que aparecen recogidos en el Cuadro 2 - podemos concluir que la cesión de la fase minorista del IVA supondría prácticamente duplicar los ingresos por este concepto de tributos cedidos.

#### Cuadro 2

Recaudación por tributos cedidos en Castilla - León.

Tributo	Recaudación 1.991
Sucesiones y Donaciones	3.974
Patrimonio	2.481
Trasmisiones Patrimoniales	9.064
Actos Jurídicos Documentados	7.925
Tasa estatal sobre el juego	12.725
TOTAL	36.169

Fuente : Costas Terrones, J.C. ( 1.992 ).  
Cantidades en millones de pesetas.

Como último dato comparativo queremos señalar que para este año 1.991 los efectos de la cesión de un 15% de la cuota líquida de la recaudación territorializada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas habrían supuesto a Castilla - León unos ingresos de 25.743 millones de pesetas.

Si a todos estos datos añadimos la consideración adicional de que la nueva regulación del IVA que se plasma en la Ley 37/1.992 de 28 de Diciembre, significó una elevación de los tipos impositivos para su armonización con los de los demás países comunitarios, creemos que es posible defender la idea de que una cesión del IVA en su fase minorista sería una de las mejores formas de elevar la corresponsabilidad fiscal, y de proporcionar a las Comunidades Autónomas los recursos necesarios para paliar la insuficiencia financiera que padecen. En el caso concreto de Castilla - León los datos aquí ofrecidos refrendan claramente

esta idea.

#### 4.- REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

- BELTRAN I BERNABÉ, R. : " La cesión de la fase minorista del Impuesto sobre el valor Añadido en el caso de Cataluña ". Hacienda Pública Española Monografía N° 1, Madrid 1.992, páginas 125 a 229.
- CASTELLS, A. : Hacienda Autónoma. Ed. Ariel, Barcelona 1.988.
- COSTAS TERRONES, J.C. : " Los tributos cedidos en la financiación autonómica ". Hacienda Pública Española Monografía N°1, Madrid 1.992, páginas 163 a 193.
- MONASTERIO ESCUDERO, C. : " Las cuestiones pendientes de la financiación autonómica ". Economía Pública, N° 12, Bilbao, 1.991, páginas 185 a 202.
- MONASTERIO ESCUDERO, C. : " Corresponsabilidad fiscal : problemas de definición y elección de instrumentos ". Hacienda Pública Española Monografía N° 1, Madrid 1.992, páginas 27 a 35.
- MUSGRAVE, R.: " Who should tax, where and what ? " en McLure, C. Tax assignment in Federal countries. Australia National University, Canberra 1.983, páginas 2 a 23.