

LA FINANCIACION AUTONOMICA Y LOS TRIBUTOS CEDIDOS. ESPECIAL REFERENCIA A LA COMUNIDAD AUTONOMA DE CASTILLA - LEON.

AUTORES: Santiago ALVAREZ GARCIA.

Profesor Asociado de Hacienda Pública, Universidad de Oviedo.

Ana Isabel GONZALEZ GONZALEZ.

Profesora Asociada de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Oviedo.

1.- EL PROCESO DE DESCENTRALIZACION FISCAL EN ESPAÑA.

La Constitución Española de 1978 preve, en su artículo 157.1, los distintos recursos que pueden percibir las Comunidades Autónomas, entre los que se encuentran los impuestos cedidos. Ahora bien, es comunmente admitido que la Constitución no hace sino establecer un sistema de financiación autonómica abierto, que posteriormente debía concretarse, lo cual se hizo aprovechando la previsión contenida en el nº 3 de ese mismo artículo, relativa a una ley orgánica que regulase el ejercicio de las competencias financieras señaladas en el apartado nº 1.

Esta concreción y delimitación se efectúa a través de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, donde se regula el marco general de ingresos de los entes autonómicos. En su artículo 4.1.c contempla como uno de los principales instrumentos de financiación de las Comunidades Autónomas a los tributos cedidos.

Un primer contraste entre ambas normas deja ver que la segunda de éstas efectúa una extensión de lo regulado en la primera ya que, de la previsión constitucional de cesión de impuestos se deriva hacia la cesión de tributos, término comprensivo de aquel pero de alcance más amplio. La razón principal de este cambio conceptual fue el poder englobar en su ámbito la cesión de las tasas y demás exacciones sobre el juego.

Posteriormente, para llevar a efecto y concretar el alcance y condiciones de dicha cesión, con el fin de que se desarrollase de forma homogénea y de acuerdo con lo previsto en el art. 10 L.O.F.C.A., se dictó la Ley 30/1983, de 28 de Diciembre, Reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas¹. Con ello se garantizaba la igualdad de figuras cedidas a todas las Comunidades Autónomas, con una regulación única que les afectaba por igual, y con la posterior concreción de dicha cesión, que se iría produciendo en función de los recursos que cada Comunidad Autónoma precisase, de acuerdo con las competencias asumidas.

Las razones aducidas en la Exposición de Motivos de dicha Ley para seguir esta fórmula fueron: a) Lograr una uniformidad en lo relativo a los puntos de conexión para determinar el rendimiento que se cede y la sujeción del contribuyente a su Administración tributaria, de forma que no se produjesen ni supuestos de no imposición ni de doble imposición interregional. b) Lograr unas condiciones de cesión equivalentes para todas las Comunidades Autónomas para evitar las necesidades de ajustes financieros, que podrían ser necesarios en el caso de que existiesen notables diferencias en las modalidades de cesión. c) Mantener los principios de transparencia y comodidad del sistema tributario, que podrían verse afectados con una normativa heterogénea en esta materia. d) Que las Administraciones encargadas de la gestión y la recaudación de los tributos cedidos sigan un modelo único en cuanto al contenido de su función, para evitar problemas de competencia. En definitiva, con la Ley de Cesión se trata de salir al paso a todos los problemas que podría provocar la existencia de una diversidad de normas en la materia, y al mismo tiempo "garantizar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, asegurando al propio tiempo la coherencia del ordenamiento tributario".

Como ya señalamos, la L.O.F.C.A., concretando los distintos recursos previstos en la Constitución para nutrir las Haciendas autonómicas, contempla la cesión de tributos como uno de los principales instrumentos de financiación de las Comunidades Autónomas, estableciendo en su art. 10.2, que la cesión se entenderá efectuada "cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente". Los diversos Estatutos también preveían unas leyes específicas de cesión a cada Comunidad, cuyo alcance y contenido se determinaría en el seno de las respectivas Comisiones Mixtas. Sin embargo, debido a la dificultad que planteaba la diversidad legislativa de las Comunidades Autónomas, los acuerdos autonómicos de julio de 1981 determinaron que la cesión de tributos sería igual para todas las Comunidades Autónomas, elaborándose una ley con carácter general y concretándose la cesión a cada Comunidad Autónoma mediante una ley de artículo único por la que se aplique la anterior ley general a la respectiva Comunidad, lo cual, por otro lado, no estaba prevista ni en la L.O.F.C.A. ni en los Estatutos.

Del análisis de la distinta normativa referida a los tributos cedidos y de su articulación práctica se desprende que este recurso pretende el logro de un principio básico en las Haciendas autonómicas, el principio de suficiencia, que si bien no está expresamente reconocido en la Constitución sí lo está en la L.O.F.C.A. (art. 2.1.d) y también deriva del propio reconocimiento constitucional de autonomía financiera a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias (art. 156.1).

En efecto, los tributos cedidos junto con la participación en los ingresos del Estado, constituyen los mecanismos básicos del sistema de financiación con vistas a lograr una autonomía financiera². Tal como aparece diseñado el sistema, tanto en el período transitorio como en el definitivo, se puede observar que las cantidades recaudadas por estos dos conceptos deben ser suficientes para sufragar los gastos derivados de las competencias asumidas. Será, por tanto, la conjunción de estos recursos la que determine el nivel básico de financiación de los servicios asumidos por las Comunidades Autónomas.

Y esto se deduce claramente del conjunto de la regulación establecida en la propia L.O.F.C.A., siendo una referencia el art. 15 que prevé el establecimiento de asignaciones de nivelación si una Comunidad no pudiera asegurar, precisamente con los recursos procedentes de

los tributos cedidos y la participación en impuestos estatales, el nivel mínimo de prestación de los servicios públicos fundamentales que hubiere asumido. Independientemente de que las asignaciones de nivelación aún no hayan sido llevadas a la práctica, resulta evidente que los servicios públicos fundamentales que han asumido las Comunidades, según el sistema L.O.F.C.A., van a ser financiados a través de los dos tipos de ingresos a los que nos referíamos anteriormente (tributos cedidos y participación sobre los tributos no cedidos). Y ello, aun cuando hipotéticamente se recurriese a las asignaciones de nivelación, éstas no serían en todo caso más que una medida transitoria, puesto que si hubiera necesidad de recurrir a ellas reiteradamente en un período de cinco años, debería procederse a la modificación del porcentaje de participación en los ingresos del Estado.

Además, y ello no es sino que otra muestra de lo que estamos señalando, en el período transitorio el porcentaje de participación, una vez que se fijaba el coste efectivo de los servicios transferidos, vendría determinado por dicho coste efectivo que debía ser minorado por la recaudación de los tributos cedidos.

De igual manera, se prevé como una de las causas de modificación del porcentaje de participación, una vez que haya sido establecido para el período definitivo de acuerdo con las normas contenidas en el art. 13 L.O.F.C.A., precisamente la cesión de nuevos tributos a las Comunidades Autónomas.

Con todo ello no queda duda de la importancia que los tributos cedidos pueden tener en un proceso de descentralización de recursos, que no sea llevada a cabo simplemente a través de transferencias y que supone nutrir las Haciendas autonómicas de recursos tributarios. Independientemente de cuáles fueran las concretas figuras que se cediesen posteriormente, debemos partir del concepto de tributos cedidos, es decir, ¿qué debemos entender por tales en nuestro sistema tributario, de acuerdo con la legislación pertinente?

Pues bien, el art. 10 L.O.F.C.A. determina qué debe entenderse por tributos cedidos, señalando que son aquellos tributos, que establecidos y regulados por el Estado, su producto corresponde a la Comunidad Autónoma. De acuerdo con el mismo, parece que nos encontramos ante lo que *Codes Anguita* considera una configuración restringida, en un sentido estricto que identifica la cesión de un impuesto con el traspaso del producto del mismo³ y ello porque, efectivamente, lo único que, en principio, se cede es la recaudación de los mismos, puesto que su establecimiento y desarrollo normativo continúan en manos del Estado; y en cuanto a su gestión, caben diferentes posibilidades⁴.

Por otro lado, la L.O.F.C.A. permite que la cesión pueda ser total o parcial, dado que prevé la posibilidad de que se cedan sólo algunos de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate, permaneciendo los restantes en manos del Estado⁵.

A la hora de determinar la asignación de figuras tributarias entre los distintos niveles de gobierno, *MacDougall*⁶ sugiere como norma general que la carga tributaria debe de ser internalizada, es decir, debe de ser soportada por los residentes en la jurisdicción que recauda los tributos.

A partir de este principio, *Musgrave*⁷ sistematizó los criterios que deben de referenciar esta asignación de tributos:

- a) Los niveles medios y bajos de jurisdicción deben de gravar las bases con baja movilidad interjurisdiccional.
- b) Los impuestos personales de carácter progresivo deben de ser usados por las jurisdicciones en las que una base global puede ser implantada con mayor eficiencia.
- c) La imposición progresiva de carácter redistributivo debe de corresponder a los niveles centrales de hacienda.
- d) Los impuestos apropiados para implementar políticas de estabilización deberán de ser centrales, mientras que los impuestos de jurisdicciones inferiores deben de ser estables cíclicamente.
- e) El nivel central de hacienda debe de establecer los tributos que recaigan sobre bases imponibles distribuidas de forma desigual entre las distintas jurisdicciones.
- f) Los impuestos aplicados según el principio de beneficio y las tasas pueden ser utilizados por todos los niveles de hacienda.

De acuerdo con estos criterios, la atribución de figuras impositivas sería la siguiente:

NIVEL CENTRAL. Impuesto integrado sobre la renta.
Impuesto sobre el gasto.
Impuesto sobre recursos naturales.
Tasas.

NIVEL MEDIO. Impuesto sobre la renta de residentes.
Impuesto sobre la renta de no residentes.
Impuesto en destino sobre las ventas.
Impuesto sobre recursos naturales.
Tasas.

NIVEL LOCAL. Impuesto sobre la propiedad.
Impuesto sobre las nóminas.
Tasas.

Por su parte, la Memoria del Proyecto L.O.F.C.A. estableció los siguientes criterios para seleccionar las figuras tributarias más adecuadas para cada nivel de gobierno⁸:

A.- Las cargas derivadas de los tributos propios de las jurisdicciones inferiores deben de soportarse dentro de los límites de cada zona, sin que puedan trasladarse a los habitantes de otras regiones.

B.- Los efectos sobre la localización de recursos que se deriven de la tributación propia deben de ser nulos.

C.- Los tributos propios de las jurisdicciones inferiores deben ser compatibles con el desarrollo de las funciones atribuidas al gobierno central.

D.- Los tributos propios deben de tener suficiente capacidad recaudatoria.

E.- Los tributos regionales deben de permitir que los sujetos pasivos que habiten en distintas jurisdicciones reciban un trato equitativo.

F.- Cada nivel de gobierno debe de tener capacidad para gestionar las figuras tributarias que se le adscriban.

En el cuadro adjunto podemos ver que criterios de los expuestos anteriormente cumplían las figuras tributarias existentes en este momento en nuestro país:

TRIBUTOS	CAPACIDAD RECAUDAT.	EQUIDAD	FACIL ADMINIST.	NO TRASLACION OTRAS JURISDICC.	DISTORSION MINIMAS	COMPATIBILIDAD PORA. CENTRALES
I.R.P.F.	SI	SI	NO	SI	NO	NO
RECARGO I.R.P.F.	SI	SI	SI	SI	SI	SI
IMPOSICION DE PRODUCTO	NO	NO	NO	SI	NO	SI (?)
CONTRIBUC. URBANA	NO	NO	SI	SI	SI	SI
I.SOBRE SOCIEDADES	SI	SI	SI	NO	NO	NO
RECARGO DEL I.S.	SI	SI	SI (?)	NO	NO	SI (?)
I.PATRIMONIO NETO	NO	SI	NO	SI	NO	NO
I.CAPITAL DE LAS SOCIEDADES	SI	NO	SI	NO	NO	NO
I.SUCESION	SI (?)	SI	NO	SI	NO	NO
I.V.A.	SI	SI	NO	NO	NO	NO
I.V.A. MINORISTA	SI	NO	NO	SI	SI	SI
I.T.P.	SI	-	SI	SI	SI	SI
I.SOBRE TABACO	SI	-	SI	SI	SI (?)	NO
I.SOBRE BEBIDAS	SI	-	SI	SI	SI (?)	SI
I.PETROLEO Y DERIVADOS	SI	-	SI	SI	SI (?)	SI

En cuanto a las concretas figuras que esta Ley prevé que puedan cederse a las Comunidades Autónomas, son las siguientes: Impuesto sobre el Patrimonio Neto, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Imposición general sobre las ventas en su fase minorista, Impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista y las tasas y demás exacciones sobre el juego⁹.

Por su parte, la Ley de Cesión, en su art. 1, de acuerdo con lo señalado en los artículos .10 y 11 de la L.O.F.C.A. señala cuáles son los tributos cuyo rendimiento con carácter general se puede ceder a cada Comunidad Autónoma, de acuerdo con las condiciones y con el alcance que la misma ley delimita¹⁰. Queda claro, como ya se indicó anteriormente, que lo único que se cede es el rendimiento del tributo en la Comunidad Autónoma, permaneciendo la capacidad normativa sobre los mismos en manos del Estado y, además, como el mismo art. 1.2 señala, la cesión queda condicionada a las vicisitudes que el tributo cedido pueda tener, en lo que a su supresión o modificación se refiere¹¹, lo cual no es sino una manifestación de que el poder tributario sobre el tributo continúa en manos del Estado, que podrá suprimir las figuras tributarias que se ceden, o podrá modificarlas, lo cual repercutirá sobre la cesión y, lógicamente, sobre la recaudación de las Comunidades Autónomas.

Y por lo que se refiere al rendimiento de los tributos cedidos, el artículo 2 de la Ley de Cesión señala que por éste ha de entenderse "el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponible cedidos"¹².

Por su parte, en el artículo 3 se recoge la normativa que resulta aplicable a los tributos cedidos, señalándose que les serán de aplicación todas las normas del Estado, tanto las de carácter general como las propias de cada tributo. Además se prevé expresamente que las normas que la Comunidad dicte en ejercicio de sus competencias no podrán desvirtuar en ningún caso el régimen tributario estatal por lo que a los tributos cedidos se refiere. Esta previsión no es más que la puntualización de lo señalado por el artículo 10 L.O.F.C.A. al definir los tributos cedidos. No cabe duda que la normativa propia de cada tributo cedido será la normativa estatal, única que puede definir los elementos esenciales de los mismos, no previéndose ningún poder normativo a las Comunidades Autónomas de régimen común¹³. Por tanto, no teniendo la Comunidad Autónoma poder normativo en lo que se refiere al tributo cedido, debe ajustarse a la normativa estatal.

2.-DESARROLLO DEL PROCESO DE CESION DE TRIBUTOS A LAS COMUNIDADES AUTONOMAS.

Aprobada la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, se procede a la aprobación de varias leyes que van a relacionar las previsiones contenidas en los Estatutos de las diversas Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos con la citada Ley de Cesión de Tributos. Estas leyes, una para cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común, que se aprueban, excepto la correspondiente a Baleares, el mismo día que se aprueba el texto general de la cesión, regulan básicamente dos cuestiones:

1.- Por una parte, entender que la remisión que efectúan los diversos Estatutos de Autonomía respecto al alcance y condiciones de la cesión, se refiere a la regulación contenida en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre.

2.- Y por otra, señalar que la cesión efectiva de tributos se efectuará a partir del 1 de enero de 1984, siempre y cuando en esa fecha el coste efectivo de los servicios transferidos a la Comunidad exceda del rendimiento de los tributos susceptibles de cesión. Con ello se pretende evitar posibles complejas situaciones en que procediera efectuar transferencias negativas, desde las Comunidades Autónomas hacia la Administración estatal.

También, y para evitar que la cesión se demore por razón de la inferioridad del coste de los servicios transferidos, se escinde la cesión de todos los tributos en bloque, como se preveía en un principio, señalando que puede postergarse, en su caso, la cesión de las tasas y exacciones sobre el juego.

De esta forma, si el coste de los servicios transferidos a la Comunidad Autónoma es inferior al coste de los tributos cedibles, excluidas estas tasas, se procedería a ceder todos los tributos, excepto las mencionadas tasas sobre el juego, postergando la cesión de las mismas al momento en que el coste de los servicios supere a la recaudación de todos los tributos cedibles¹⁴.

De todas las Comunidades Autónomas de régimen común, y excluyendo a Cataluña cuya cesión ya se había producido con anterioridad, solamente dos Comunidades pudieron lograr la cesión de tributos en el año 1984. Se trata, lógicamente, de las dos Comunidades con mayor techo competencial, es decir, Galicia y Andalucía. Las demás tuvieron que esperar algún tiempo para contar entre sus ingresos con la recaudación de los tributos cedidos. Dicha cesión se materializó a través de varios Reales Decretos en los que se contemplaba el cumplimiento de la exigencia del mayor coste de los servicios en relación con la recaudación de los tributos cedibles y por lo tanto se disponía la entrada en vigor de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a cada una de las Comunidades Autónomas¹⁵.

En general, todas las Comunidades Autónomas reciben de una sola vez todos los tributos cedidos, salvo Aragón, Cantabria, Baleares y Madrid. Por lo que se refiere a las dos primeras, Aragón y Cantabria, se les excluye la cesión de las tasas y exacciones sobre el juego. Ahora bien, en el caso de Aragón, un posterior Decreto nº 1017, de 25 de abril de 1986 procede a la extensión de la cesión a las tasas y exacciones sobre el juego.

Producida sucesivamente la cesión de tributos a las diferentes Comunidades Autónomas, el principal problema planteado en relación con dichos tributos venía derivado de la aplicación del porcentaje de participación en los ingresos del Estado. Como ya señalamos, el sistema adoptado preveía lograr la suficiencia de recursos para cubrir el coste de los servicios transferidos a través de dos tipos de recursos: los tributos cedidos y la participación en ingresos del Estado.

De acuerdo con la fórmula adoptada para la determinación de la participación en los ingresos del Estado se tenía en cuenta la recaudación por tributos cedidos, de forma que una mayor recaudación por este concepto implicaba una disminución de aquél, ya que el montante último no podía superar el coste de los servicios. Ello produjo una desincentivación en las Comunidades

Autónomas para realizar una gestión eficaz en relación con los tributos cedidos, dado que una menor recaudación no implicaba un menor ingreso, ya que venía compensado por un aumento en la participación en los ingresos del Estado, garantizando el coste de los servicios traspasados. Por contra, una mejor gestión de los tributos cedidos que conllevara una mayor recaudación se vería "premiada" con una disminución en los ingresos que la Comunidad recibía vía participación en ingresos del Estado.

Esta situación solo variará a partir de 1986, con la aprobación del Método del sistema definitivo de financiación que da otro tratamiento a la recaudación por tributos cedidos, señalando para la misma un crecimiento igual que el fijado para la evolución de la participación en los ingresos del Estado, de manera que una mejor o peor gestión no va a ser compensada por la participación en los ingresos del Estado sino que, resultando independiente, incidirá en una mayor o menor recaudación en la Comunidad Autónoma, con lo que se da un incentivo para efectuar una mejor gestión de la recaudación por estos conceptos¹⁶.

En efecto, el Acuerdo del C.P.F.F.C.A. 1/1986, de 7 de noviembre aprobó el Método de aplicación del sistema de financiación en el período 1987/91, conocido como período definitivo. Distinguiendo entre las transferencias financieras a través de las cuales el Estado proporciona recursos a las Comunidades Autónomas entre el "bloque de financiación incondicionada" y el "bloque de financiación condicionada", el primero de ellos estaría llamado a permitir a las Comunidades prestar los servicios transferidos y cubrir adecuadamente el coste de los mismos¹⁷.

Pues bien, dentro del denominado bloque de financiación incondicionada se encuentran básicamente los tributos cedidos y la participación en ingresos del Estado. Con respecto a los tributos cedidos, el Consejo señala claramente que formarán parte del bloque de financiación incondicionada "la cantidad correspondiente al objetivo fijado para 1986 en concepto de recaudación a obtener por las Comunidades Autónomas por los tributos cedidos (...), calculada en función del incremento tendencial de estos ingresos sobre los realmente obtenidos en 1984. Se varía, por tanto, de criterio en relación con los tributos cedidos, ya que no se toma como punto de partida la recaudación efectiva de cada año, sino que partiendo de la recaudación de un año concreto (1984) se determina un incremento tendencial¹⁸.

Se trata por tanto de tomar en cuenta, no la recaudación efectiva, como ocurría durante el período transitorio, sino la recaudación prevista, con independencia de la mejor o peor gestión que pudiera llevar a cabo la Comunidad Autónoma. De esta manera, una mejora en la gestión supondrá una cantidad adicional de recursos; por contra, si la desidia en la gestión le llevase a una recaudación por debajo de la prevista, esto no iba a suponer una alteración de los recursos procedentes de la participación en ingresos del Estado, debiendo paliarse a través de otros mecanismos.

Ello tenía por objeto lograr un comportamiento neutral de los tributos cedidos respecto a la Participación en ingresos del Estado. Y la forma en que se articula, como hemos señalado, consiste en señalar a la recaudación de los Tributos Cedidos una evolución normativa igual a la participación y equivalente al incremento monetario medio del coste efectivo de los servicios transferidos. En la práctica la modificación efectuada en este sentido ha supuesto un incentivo para la mejor gestión de

los tributos cedidos por parte de las Comunidades Autónomas, generando en todos los ejercicios ganancias de financiación.

Pero no va a ser ésta la única modificación que se produce en el nuevo período. Como ya señalamos, la entrada de España en la Comunidad Económica Europea, que obligaba a instaurar en nuestro país un Impuesto sobre el Valor Añadido, lo cual se llevó a cabo a través de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, que entró en vigor el 1 de enero de 1986, supuso la desaparición de diversos tributos previamente existentes en nuestro país, entre ellos algunos de los tributos cedidos, como era el Impuesto sobre el Lujo, con la consiguiente pérdida de recaudación para las Comunidades Autónomas.

Ésta situación, junto con la necesidad sentida en el seno del C.P.F.F.C.A. de ampliar la descentralización fiscal ya iniciada, lleva a demandar la cesión del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, de manera que sea efectivo el 1 de enero de 1988, siempre y cuando la Comunidad Autónoma a la que se vaya a ceder tenga un coste a financiar por PPI superior al rendimiento del tributo en su territorio en el año 1986¹⁹.

Cumpliendo este deseo se aprueba la Ley 32/1987, de 22 de diciembre, de ampliación del alcance y condiciones de la cesión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esta norma supone la ampliación de la cesión del Impuesto sobre Transmisiones, que de acuerdo con la regulación inicial de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre alcanzaba, exclusivamente, a las "transmisiones patrimoniales" y a las "operaciones societarias", quedando fuera de su ámbito los "actos jurídicos documentados". Dado que la cesión solo se produciría si el coste de servicios a financiar por la participación en ingresos del Estado superaba la recaudación por el impuesto a ceder, quedó fuera de la misma en el año 1988 Madrid.

En cuanto a la cuantía de los recursos percibidos por las CC.AA. en virtud de la cesión de tributos, hasta 1986 fue el Impuesto sobre el Lujo la figura con mayor capacidad recaudatoria. La desaparición de este tributo con la entrada en vigor del I.V.A., y la no cesión de la fase minorista de este impuesto, limitó la autonomía fiscal de las CC.AA. Esto fue paliado, en parte, con la cesión del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a partir de 1988. Las cifras concretas de la recaudación obtenida por la CC.AA. de Castilla-León figuran en el siguiente Cuadro :

Ejercicio	Sucesiones	Patrimonio	Transmis.	A.J.D.	Juego	Tasas afectas	Total
1.987	3.425	1.638	5.382	--	6.811	2.205	19.281
1.988	3.448	2.094	6.283	4.091	7.030	2.461	25.407
1.989	4.085	223	8.156	5.133	7.620	3.439	28.656
1.990	4.124	2.259	8.608	7.499	10.433	3.916	36.839
1.991	3.974	2.481	9.067	8.159	12.725	4.614	41.020
1.992	4.037	2.946	9.684	8.444	11.577	4.957	41.645
1.993	4.573	2.946	9.406	8.635	11.506	5.233	42.299

Fuente : C.MONASTERIO Y J. PANDIELLO : Manual de Hacienda Autonómica y Local. Edit. Ariel, 1.996.

3.- PERSPECTIVAS DE FUTURO

Frente a la idea de agotar las posibilidades de cesión previstas en el LOFCA, complementada con la cesión de capacidad normativa, más o menos limitada, sobre las citadas figuras, el Informe sobre el Sistema de Financiación Autonómica y sus problemas (Libro Blanco), plantea una segunda opción, consistente en el establecimiento de una serie de tributos compartidos entre el Estado y las CC.AA., fórmula que consideran más adecuada para mejorar el grado de corresponsabilidad fiscal de éstas, entendiendo que podría tener fácil encaje modificando los arts. 10 y 11 de la LOFCA.

Sin embargo, el Acuerdo del CPFF de 23 de septiembre de 1996, que concreta el Sistema de Financiación de las CC.AA. para el quinquenio 1997/2001, opta por una vía intermedia, configurando sólo el IRPF como un impuesto compartido (en la línea señalada en el Libro Blanco)²⁰ y modificando el alcance y condiciones de la cesión de tributos como una forma de profundizar en la corresponsabilidad fiscal.

A estos efectos, se prevé la necesaria modificación parcial de la LOFCA en tres aspectos: matizando el concepto de tributo cedido, incluyendo entre los tributos susceptibles de cesión al IRPF y delimitando el régimen de competencias de las CC.AA. en relación con los tributos cedidos e incluyendo un régimen especial de resolución de conflictos que pudieran plantearse en este campo²¹.

Por lo que se refiere a los tributos cedidos, al margen de la cesión de un tramo del IRPF a las CC.AA., un aspecto fundamental del nuevo Modelo estriba en la concesión a éstas de facultades normativas sobre los mismos:

El alcance de las facultades normativas que se pretenden otorgar a las CC.AA. se concreta, de forma general, en la posibilidad de regular el mínimo exento y la tarifa en el Impuesto sobre el Patrimonio; la tarifa y las reducciones de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; la fijación de tipos, dentro de ciertos límites, en las operaciones relativas a bienes inmuebles y en los documentos notariales en el ITPAJD; y, por lo que se refiere a los tributos sobre el juego, las exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo.

Por otro lado, respecto al tramo autonómico del IRPF se trata, sin duda, de la novedad más importante para el nuevo quinquenio y se presenta como una forma de lograr el principio de corresponsabilidad fiscal, facultando a las CC.AA. para establecer una tarifa propia y deducciones en este impuesto.

Es decir, la propuesta va más allá de proceder a una mera distribución territorial de la recaudación en este impuesto, sino que abarca también tareas de gestión y recaudación.

En cualquier caso, queda fuera de discusión que el establecimiento de un tramo autonómico en este impuesto debe ir parejo a que determinados elementos esenciales del mismo continúen como materia de regulación exclusiva por parte del Estado. En ellos se

deben incluir la regulación del hecho imponible, el devengo y, por supuesto, los puntos de conexión para la atribución territorial (que será la residencia habitual).

Por contra, la competencia normativa de las CC.AA. y se ejercerá respecto a la tarifa²² y las deducciones en la cuota por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales²³ y por aplicación de renta, que decidiesen establecer aquéllas, siempre que no provoquen una minoración del gravamen en alguna categoría de renta.

Finalmente, una cuestión de gran importancia en la nueva articulación del sistema de financiación autonómica resulta la forma de articular la gestión tributaria y la participación en la misma de las CC.AA.

Sin llegar a aceptar, en estos momentos, la propuesta de una Administración Tributaria Integrada que se encuentra en el Libro Blanco, el Acuerdo del CPFF opta por conservar las reglas básicas hasta ahora vigentes sobre la participación de las CC.AA. en la AEAT, mejorando el esquema de funcionamiento.

Los principios básicos de esta participación se concretan en la gestión por las CC.AA. de los tributos propios y los tributos cedidos por el Estado, y gestión por la AEAT del IRPF, tanto en su tramo estatal como autonómico.

¹ Previamente se había aprobado la Ley 41/1981, de 28 de octubre, por la que se cedían a la Generalidad de Cataluña una serie de tributos. Realmente será esta norma la que sirva de pauta para la posterior cesión de tributos al resto de Comunidades Autónomas de régimen común.

² Dentro del sistema de financiación diseñado por la L.O.F.C.A. se pueden distinguir tres bloques diferenciados en función de los fines a alcanzar. Por un lado nos encontraríamos con aquellos medios destinados a garantizar la cobertura del coste de los servicios transferidos; en segundo lugar los mecanismos redistributivos, destinados a garantizar un nivel mínimo de prestación de servicios públicos fundamentales en todo el territorio y a lograr un desarrollo regional más equilibrado; y en tercer lugar, estaría la financiación autónoma, para aquellas Comunidades Autónomas que quieran mejorar el nivel de prestación de los servicios asumidos. Pues bien, los tributos cedidos se encuentran dentro del bloque señalado en primer lugar; tratan de cubrir el coste de los servicios transferidos, el coste en que incurría el Estado en el momento de proceder a la transferencia por la prestación de dichos servicios en el ámbito de la respectiva Comunidad Autónoma. El total de dichos costes debe ser cubierto, junto con la recaudación por tributos cedidos, por la participación en determinados ingresos del Estado.

³ Vid. J.L.CODES ANGUIA : "La cesión de Impuestos Estatales como fuente de financiación de las CC.AA.", Revista de Hacienda Autonómica y Local Nº 30, (1980), p. 575.

⁴ Para CODES ANGUIA, J.L., op. cit., pp. 576, una configuración amplia de la cesión significaría la transferencia no solo del producto del impuesto sino de todas las competencias administrativas necesarias para obtenerlo. Por lo tanto se debería transferir la gestión, liquidación, inspección y recaudación.

Pero cabe también una solución intermedia, en el supuesto de que, manteniéndose la soberanía estatal en la gestión, se otorgasen competencias en este campo a los territorios dotados de autonomía (Ibidem). Tal como señala A. MARTINEZ LAFUENTE en su obra La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (Cívitas 1983), éste ha sido el sistema adoptado por la Ley de Cesión, definiendo el tributo cedido como aquél que "rigiéndose por la normativa del Estado, implica nazca la obligación tributaria en su favor, sustituyéndose por imperativo de la ley la persona del acreedor, que pasa a ser la Comunidad Autónoma para ateder a la financiación de los servicios públicos transferidos" (pp. 54 y 138).

⁵ Así sucedió con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que en un primer momento se cedió solo en relación con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, siendo una Ley posterior, de la que completó la cesión del resto de hechos imposables.

⁶ MACDOUGALL , en C. MCLURE : Tax Assignment in Federal Countries. Centre for Research on Federal Financial Relations, Camberra.

⁷ MUSGRAVE (1983). Recogido en MCLURE, op. cit.

⁸ J. LOPEZ LABORDA : Los equilibrios financieros en el estado de las Autonomías. Instituto de Estudios Fiscales, Monografía 95, Madrid 1991.

⁹ En la Memoria del Proyecto L.O.F.C.A. se concluía que las figuras que debían integrar la tributación regional era: Las tasas y contribuciones especiales, el recargo del Impuesto sobre la Renta, cuotas fijas de la actual imposición de producto, contribución urbana, I.V.A minorista, I.T.P., impuestos sobre consumos específicos e impuestos sobre apuestas y locales de juegos, sobre compra y circulación de vehículos, sobre establecimientos hoteleros y de esparcimiento, etc.

Hay que precisar que de estas figuras tributarias, las cuotas fijas de la imposición de producto y la contribución urbana son tributos locales.

En cualquier caso, el art. 12.2 L.O.F.C.A. precisa que no van a poder ser objeto de cesión los impuestos estatales sobre la renta global de las personas físicas, sobre el beneficio de las sociedades, sobre la producción o las ventas (a salvo de la venta en fase minorista), sobre el tráfico exterior y los que se recauden a través de monopolios fiscales.

¹⁰ Los tributos cedidos según dicha Ley son:

- a) Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.
- b) Impuesto General sobre Sucesiones.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, únicamente en cuanto a los siguientes hecho imponible:
 - 1.- Transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
 - 2.- Constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.
 - 3.- Constitución, aumento y disminución de capital, fusión, transformación y disolución de Sociedades.
- d) Impuesto sobre el Lujo, únicamente en cuanto a los siguientes hechos imponibles:
 - 1.- Adquisición en régimen general de los artículos que se citan a continuación:
 - Vehículos de tracción mecánica (artículo 16 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre el Lujo).
 - Aviones de turismo y embarcaciones de recreo, así como sus accesorios y piezas de recambio, incluso motores auxiliares (artículo 18 del citado Texto refundido).
 - Joyería, platería y relojería (apartado a) y c) del artículo 20 del citado Texto refundido).
 - Antigüedades (artículo 21 del Texto refundido).
 - Esculturas, pinturas y grabados originales en el supuesto comprendido dentro del apartado c) del artículo 23 del Texto refundido del Impuesto sobre el Lujo.
 - Artículos de fumador (apartado a) del artículo 28 del repetido Texto refundido).
 - 2.- Tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves (artículo 30 del repetido Texto refundido), y
- e) Tasas y demás exacciones sobre el juego.

¹¹ Así pasó, por ejemplo, con el Impuesto sobre el Lujo al implantarse en España el Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹² En el Proyecto de Ley se señalaba que el rendimiento correspondiente a la Comunidad Autónoma sería el que resultase de deducir de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imposables, el importe de las participaciones concedidas por la Ley a las Haciendas Locales y, en el Impuesto sobre el Lujo, el importe de la desgravación fiscal a la exportación.

¹³ No ocurre así en las Comunidades Forales, pero su sistema de financiación es otro, no el común de la L.O.F.C.A. El hecho de que tengan capacidad normativa sobre algunos aspectos de los tributos objeto de cesión no deriva, en dichos casos, de que sean precisamente tributos cedidos.

¹⁴ La cesión se produce siempre al año siguiente a aquél en que el coste de los servicios transferidos supera la recaudación por tributos cedibles.

¹⁵ Es decir, estas normas que aprueban la entrada en vigor de los tributos cedidos cuando se remiten a la Ley de Cesión de Tributos del Estado se refieren a la concreta Ley relativa a su Comunidad Autónoma y no a la Ley 30/1983.

¹⁶ Esta solución ya fue adoptada para el ejercicio 1986, último año del período transitorio.

¹⁷ Es, en una palabra, cumplir el principio de suficiencia, como ya habíamos adelantado.

¹⁸ Y en el mismo sentido, por lo que se refiere a la participación en ingresos del Estado, una vez finalizado el período transitorio, en el que el criterio de reparto se centraba en la garantía del coste efectivo de los servicios transferidos, éstos se van a repartir en función de las variables socioeconómicas recogidas en el artículo 13 de la L.O.F.C.A. Y una vez determinadas las variables socioeconómicas el porcentaje de participación de cada Comunidad deberá tener en cuenta la cantidad fijada como objetivo de recaudación de los tributos cedidos y tasas afectas a los servicios.

¹⁹ No se trata sino de la misma restricción que se puso de manifiesto al aprobar la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y que supuso que las distintas Comunidades alcanzasen la cesión en momentos diferentes, con objeto de no tener que llegar a arbitrar un sistema de transferencias hacia la Administración central por las cantidades superiores de recaudación que emanasen de estos tributos.

²⁰ Si bien se encaja dentro del sistema como tributo parcialmente cedido.

²¹ Paralelamente será necesaria la modificación de la L.O.F.C.A.

²² Para ello se abatirá la tarifa estatal en un 15%, dejando ese espacio fiscal para las CC.AA. que podrán establecer una tarifa individual y otra conjunta, en cualquier caso de carácter progresivo.

²³ Las deducciones por inversiones empresariales serán las del Impuesto sobre Sociedades.