

LOS TRIBUTOS CEDIDOS Y LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL EFECTIVA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS. ESPECIAL REFERENCIA A CASTILLA-LEON.

Ana Isabel GONZALEZ GONZALEZ
Universidad de Oviedo

INTRODUCCIÓN

Dos notas cabe señalar en el proceso de descentralización fiscal que ha experimentado nuestro país. Por una parte, esta descentralización se ha dirigido básicamente hacia las Comunidades Autónomas, dejando de lado a las Corporaciones Locales. Por otra, tal descentralización se ha producido principalmente en la vertiente del gasto, permaneciendo las fuentes de ingresos en su mayor parte en manos del Estado. Esto llevó a constatar la existencia de una asimetría entre el poder de gasto y el poder tributario autonómico¹, explicando en parte cierta falta de responsabilización por las CC.AA. así como el enorme incremento del gasto público producido en nuestro país.

Estos hechos, así como el constante recurso al crédito que han efectuado las Haciendas autonómicas, explican el debate sobre la necesidad de corresponsabilizar fiscalmente a las Comunidades Autónomas. Esta cuestión, que se plantea por primera vez de forma oficial con el Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio², tuvo su reflejo en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas de 20 de enero de 1992 y en el posterior de 13 de octubre de 1993 con la cesión del 15% de la cuota líquida del I.R.P.F.

Sin embargo, la cuestión no quedaba zanjada con esta reforma, considerada tan sólo como el primer paso en una futura modificación del sistema de financiación autonómica. A estos efectos, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas encargó en 1994 a un grupo de expertos independientes la elaboración de un informe sobre la situación y el futuro de la financiación autonómica, el conocido Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas³ que ha sido el punto de partida para el estudio de la última reforma acaecida.

1.- EL NUEVO MODELO DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA PARA EL QUINQUENIO 1997/2001

Si todo el desarrollo del sistema de financiación autonómico ha estado marcado por un fuerte predominio político, esta característica se ha podido apreciar claramente en la última reforma acaecida.

En efecto, el "acuerdo de investidura y gobernabilidad" suscrito en marzo de 1996 entre el Partido Popular y Convergencia i Unió, tuvo como uno de sus puntos fundamentales la discusión de un nuevo modelo de financiación autonómica⁴. Efectivamente, sus conclusiones se hacen sentir en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 que constituye el primer paso para las reformas que en la normativa básica reguladora de la financiación autonómica se han llevado a cabo, y al que nos vamos a referir en primer lugar.

Como punto de partida debemos señalar el reconocimiento que el Consejo efectúa respecto a ciertos condicionamientos que, sin duda, deberán influir en el desarrollo del nuevo sistema, a saber: por una parte, el cumplimiento del Tratado de Maastricht y la necesaria observancia de las reglas de convergencia económica y presupuestaria; por otra, los compromisos del Gobierno de reducir la tributación por el I.R.P.F. y no elevar la presión fiscal global. Finalmente, el nuevo Modelo de financiación no debe suponer, en términos reales, una reducción de los recursos presupuestarios de la Hacienda Central en relación con los que resultarían de la continuidad del sistema vigente.

En este sentido, el Consejo entiende que los medios para que se incrementen los recursos de las Comunidades Autónomas deben ser la mejora de la gestión tributaria autonómica, la lucha contra el fraude fiscal y el ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus facultades normativas en materia tributaria, en especial en el tramo autonómico del I.R.P.F. y en los tributos cedidos.

Pues bien, el nuevo modelo no va a variar el esquema de la financiación total de las Comunidades Autónomas, pero sí efectúa ajustes en cuanto a su composición.

En efecto, en lugar de los recursos de gestión propia se pasa a hablar de los recursos generados en el territorio de la Comunidad Autónoma sobre los que se ejercitan funciones de gestión, y que están compuestos por los tributos cedidos, las tasas afectas y el tramo autonómico de la tarifa del I.R.P.F.

También se modifica lo relativo a los recursos transferidos por el Estado, compuestos por el tramo de los ingresos territoriales del I.R.P.F. y el tramo de participación en los ingresos generales.

De esta forma, si bien la financiación global no varía, sí lo hace su composición y su peso relativo ya que al incluirse un nuevo concepto entre los recursos de gestión propia, a

saber, el tramo autonómico del I.R.P.F., éstos se incrementan, lo que supone que para mantener la igualdad financiera de la que se parte, disminuirán los recursos procedentes de transferencias del Estado que continúan siendo la Participación en Ingresos del Estado y la participación en los ingresos territoriales del I.R.P.F.

Dado que una de las premisas esenciales que la Administración Central establece es que el nuevo Modelo no suponga una disminución de recursos para el Estado, se parte de una restricción inicial, que obedece al principio de neutralidad financiera en el año base⁵, y que supone que la financiación total que se asigne a cada Comunidad Autónoma, en valores del año base, sea igual a la que se percibe por el sistema del quinquenio 1992/1996⁶.

Por tanto, lo que hasta este momento venía siendo percibido en función de los tributos cedidos, las tasas afectas y la participación en ingresos del Estado, se distribuye con el nuevo modelo entre los tributos cedidos, las tasas afectas, el tramo autonómico del I.R.P.F., los ingresos territoriales del I.R.P.F. y la Participación en los ingresos generales.

Como forma de llevarlo a la práctica, se comienza minorando al importe global de la restricción inicial⁷, el importe de la recaudación normativa que le corresponde en el año base por los tributos cedidos y las tasas afectas a los servicios traspasados.

La segunda operación consiste en la atribución a la Comunidad Autónoma del rendimiento del tramo autonómico del I.R.P.F. Para ello se desdobra la tarifa del impuesto en dos tramos, del 85 y 15 para las Haciendas Central y Autonómicas respectivamente⁸. Aquellas Comunidades que acepten este Modelo pueden ejercer facultades normativas en el tramo autonómico respecto a las tarifas y ciertas deducciones, percibiendo el rendimiento recaudatorio del mismo durante el quinquenio⁹.

Finalmente, de la cuantía correspondiente a la Financiación Total, tal como se establece en el Modelo, se minorará un importe equivalente al rendimiento imputable a su tramo autonómico del I.R.P.F., establecido en un 15% de los ingresos obtenidos por dicho impuesto en su territorio en el año base.

Evidentemente, la aceptación de este Modelo supone una alteración en el peso de los ingresos que hasta este momento reciben las Comunidades Autónomas. En efecto, a partir de su puesta en funcionamiento pasarán a predominar en el conjunto de recursos los ingresos tributarios, en especial aquellos obtenidos mediante la gestión propia autonómica¹⁰. Ello conlleva el desplazamiento como instrumento fundamental de la financiación autonómica de la participación en los ingresos del Estado.

El otro aspecto del nuevo Modelo, y en consonancia con el objetivo de lograr una mayor corresponsabilidad fiscal, es la posibilidad de conceder a las Comunidades Autónomas facultades normativas sobre los tributos cedidos, entre los que ahora se encuentra una parte del I.R.P.F., y que obligó a proceder a una revisión de la normativa estatal que rige esta cuestión en relación con diversos aspectos de los tributos cedidos.

2.- LA NUEVA ARTICULACIÓN LEGAL DEL MODELO DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA.

El pacto político inicial, concretado en el Acuerdo de 23 de septiembre de 1996 del Consejo de Política Fiscal y Financiera, dejaba claro que la vía por la cual se iba a tratar de corresponsabilizar a las Comunidades Autónomas era el I.R.P.F., concediendo potestades normativas sobre una parte del mismo a las Comunidades Autónomas. Ello obligaba a analizar, en primer lugar, sus posibilidades de encaje dentro del bloque de la constitucionalidad.

Pese a que la solución más sencilla, para evitar efectuar modificaciones normativas hubiera sido la articulación de un recargo sobre la base del I.R.P.F., esta no era la opción ni política ni doctrinalmente mayoritaria. Por el contrario, aun cuando las consecuencias prácticas entre cesión parcial y recargo sobre la base serían similares, la solución aceptada finalmente fue la primera.

2.1.- La modificación parcial de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Efectivamente, la decisión final fue la adopción de un modelo de tributo parcialmente cedido, lo que implicó la necesidad de efectuar diversas modificaciones legislativas en relación al concepto de tributo cedido y a las figuras que podían encajar en el mismo, ya que las dos medidas principales que se adoptaban no tenían encaje en la L.O.F.C.A.

Así, se modifica el artículo 10 de la citada norma para permitir que la cesión sea total o parcial, en función de los hechos imposables cuya recaudación se ceda, así como para incluir la posibilidad de que esta cesión comprenda competencias normativas, en los términos que la correspondiente Ley prevea.

Por otra parte, se establece que la atribución del rendimiento del tributo a cada Comunidad Autónoma, cuando éstos sean de carácter personal, se efectuará en función del domicilio fiscal del sujeto pasivo, excepto si se trata de adquisiciones por causa de muerte, ya que en estos supuestos se atenderá al domicilio fiscal del causante.

Paralelamente, se modifica el artículo 11 del mismo cuerpo legal para incluir el I.R.P.F. dentro de los tributos susceptibles de cesión, así como el artículo 12 para precisar que los recargos podrán establecerse sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión¹¹.

Por otra parte, la modificación del artículo 19 se refiere a las competencias normativas que sobre los tributos cedidos podrán asumir las Comunidades Autónomas y que, básicamente se refieren, dependiendo de los casos, a las tarifas, mínimo exento y deducciones. En cualquier caso se precisa que *"en el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el*

principio de solidaridad entre todos los españoles conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, la procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional", frase esta última que puede plantear ciertas complicaciones en un futuro o acabar siendo simplemente una formulación de intenciones.

Finalmente, en cuanto a la gestión de los tributos cedidos que continuarán pudiendo asumir las Comunidades Autónomas por delegación, no será aplicable a la cesión del I.R.P.F. que serán ejercidas por el Estado, cuestión por otra parte lógica dado que tratándose de un tributo parcialmente cedido no sería conveniente desmembrar su gestión.

2.2.- La Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

El nuevo concepto de tributo cedido incluido en la L.O.F.C.A obligaba a efectuar un cambio en la Ley que regulaba el alcance y condiciones de la cesión de tributos, lo que se lleva a efecto a través de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, al objeto de adaptar la Ley 30/1983 a la nueva situación derivada de la materialización del principio de corresponsabilidad fiscal efectiva. Al mismo tiempo era preciso adaptar no sólo la normativa general aplicable en la materia, sino también la normativa propia de cada tributo cedido, cuestión que también efectúa esta misma Ley.

De acuerdo con la misma, los tributos cuya recaudación se ceda total o parcialmente, serán el I.R.P.F., el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el I.T.P.A.J.D. y los tributos sobre el juego, pero si bien en los cuatro último se cede el total de la recaudación líquida, en el primero sólo la recaudación líquida derivada de la deuda tributaria cedida, entendida ésta como la suma de la parte autonómica de las cuotas líquidas que los residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma hayan consignado en la declaración del I.R.P.F. presentada e ingresada dentro de los plazos establecidos por la normativa reguladora del Impuesto, minorada en la parte correspondiente de la deducción por doble imposición internacional y la parte de la deuda tributaria que, correspondiente a la Comunidad Autónoma, sea ingresada por actas de inspección, liquidaciones practicadas por la Administración y declaraciones presentadas fuera de los plazos establecidos por la normativa reguladora del impuesto, minorada en el importe de las devoluciones por ingresos indebidos que deban imputarse a dicha Comunidad Autónoma, incluidos los intereses legales.

En cuanto al alcance de la cesión y los puntos de conexión, aparecen recogidos separadamente para cada tributo objeto de cesión en los artículos 5 a 9. De todas, la cuestión más novedosa de esta Ley, junto con la cesión del I.R.P.F., es la asunción de competencias normativas sobre los tributos cedidos por parte de las Comunidades Autónomas, si bien conforme al artículo 12 la titularidad de tales competencias¹² corresponde al Estado. En

cualquier caso, y en previsión de que las Comunidades Autónomas no hiciesen uso de sus competencias normativas, se prevé la aplicación de la normativa estatal en tal supuesto.

Así pues, vamos a encontrarnos con tributos cedidos totalmente y con facultades normativas sobre los mismos¹³, de forma semejante a lo que ocurre con los tributos locales, si bien se pueden distinguir de ellos en el sentido de que las Corporaciones Locales no tienen facultad para crear tributos y las Comunidades Autónomas sí (de manera que los tributos creados ex-novo por éstas serían entonces los tributos propios autonómicos, lo que excluiría considerar como tal la cesión del I.R.P.F.).

Pero además, en el caso del I.R.P.F. se trata de escindir el impuesto ya que nos vamos a encontrar con dos tarifas, la estatal y la autonómica, siendo esta segunda la que corresponde a la cesión de forma similar a lo que ocurre con el resto de impuestos cedidos¹⁴.

En cualquier caso, la concesión de potestades normativas sobre los tributos cedidos obligaba a realizar una modificación en la normativa reguladora de los mismos, cuestión que, como señalamos, lleva a cabo esta misma Ley (arts. 27 y ss.), siendo especialmente interesante la adaptación que se efectúa en el I.R.P.F. para configurarlo como un tributo compartido.

3.- LA NUEVA REGULACIÓN LEGAL DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS. APLICACIÓN POR LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Consecuencia de la modificación del sistema de financiación autonómica, en especial del cambio que va a experimentar el concepto de tributo cedido, se precisó modificar la normativa de los distintos tributos afectados, en especial el I.R.P.F. Vamos a ver, esquemáticamente cuáles han sido las principales modificaciones, así como posteriormente, en qué medida las Comunidades Autónomas han aprovechado las facultades que les han sido concedidas para este quinquenio.

3.1.- La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Pese a que, en un alarde de buenas intenciones, el artículo 13.1.5º establece que las Comunidades Autónomas y el Estado deben procurar que la aplicación de este sistema tenga el menor impacto posible en las obligaciones formales que deban cumplimentar los sujetos pasivos, lo cierto es que la técnica liquidatoria del I.R.P.F., ya de por sí compleja, se complica enormemente con la nueva normativa.

Una de las cuestiones más complejas de la Ley del I.R.P.F., tal como fue aprobado el 6 de junio de 1991, consistía en la determinación de la base liquidable regular e irregular, para lo que era preciso efectuar determinadas compensaciones en las rentas regulares e irregulares (arts. 60 y ss.). Esta cuestión se complicó aún más a partir de la reforma de 7 de junio de 1996, al distinguir dentro de la base irregular los rendimientos de los incrementos, y

dentro de éstos, los generados entre 1 y 2 años, de los generados en más de dos años, para aplicarles a todos ellos distintos tipos de gravamen (art. 75). Pues bien, la actual reforma todavía va a efectuar una división más ya que dentro de cada una de las distintas cuotas parciales deberemos distinguir la parte estatal de la parte autonómica.

Como consecuencia de ello, la base liquidable regular será gravada por dos escalas, una estatal y otra autonómica, consecuencia de dividir la primitiva escala contenida en el artículo 74 en dos, un 85% será la estatal y un 15% la autonómica¹⁵. Posteriormente, sólo cuando sean de aplicación las escalas de los artículos 74 y 74 bis de la Ley del I.R.P.F., y la base liquidable no haya superado determinadas cuantías, las cuotas correspondientes a la base regular se minorarán en las cantidades fijadas en los citados artículos.

Ahora bien, en el momento en que las Comunidades Autónomas decidan hacer uso de su poder normativo en este impuesto y modifiquen el tramo de escala que les corresponde, deberemos atender no al artículo 74 bis de la Ley sino a la respectiva escala autonómica. Ello podrá dar lugar a que nos encontremos con tantas escalas distintas como Comunidades Autónomas hayan aceptado el nuevo Modelo de financiación autonómica¹⁶.

En cuanto a la base irregular siguen aplicándose los mismos criterios que hasta este momento, si bien distinguiendo también entre la parte estatal y la parte autonómica.

Es decir, por lo que se refiere a la parte de la base irregular correspondiente a rendimientos, ésta quedará gravada por el mayor de dos tipos medios, el procedente de la aplicación de la escala a la base regular y el resultante de aplicar esa misma escala al 50% de la parte de base irregular que se está gravando. Ahora bien, esta operación debe efectuarse tanto respecto de la escala estatal como de la escala autonómica, según señalan los artículos 75 y 75 bis de la Ley. Igual procedimiento se ha de seguir respecto de los incrementos generados entre uno y dos años.

En cuanto a los incrementos generados en más de dos años les resulta de aplicación la nueva escala establecida en el artículo 75 a raíz de la reforma de 1996, la cual también se escinde actualmente en dos (el 85% para el Estado y el 15% para las Comunidades Autónomas). Esta escala que supone una exención de las 200.000 pts. primeras, y un tipo de gravamen del 17% ó 3% para el resto del incremento¹⁷, no resultará de aplicación en el caso de incrementos generados en más de dos años que procedan de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva o de activos financieros ya que en tal caso no se aplicará la exención antes señalada¹⁸.

Todo ello supone que a la existencia de dos cuotas correspondientes a la base regular, podemos llegar a sumar hasta 8 porciones de cuota correspondiente a la base irregular.

Sin embargo, la complejidad liquidatoria no termina aquí ya que todos los pasos posteriores a la determinación de la cuota íntegra, y hasta llegar a la cuota diferencial, deben tener en cuenta la existencia de una cuota estatal y una cuota autonómica. Así, por lo que se refiere al ajuste en la cuota íntegra que procede efectuar cuando entre los rendimientos que conforman la base liquidable regular se encuentren incrementos procedentes de bienes afectos a una actividad empresarial o profesional y hayan sido gravados a un tipo superior al del Impuesto sobre Sociedades, el nuevo artículo 76 introduce el concepto de tipo medio de gravamen agregado, resultado de la suma de los tipos medios de gravamen procedentes de la escala estatal y la autonómica. Este tipo medio de gravamen agregado será el que debemos comparar con el tipo general del Impuesto sobre Sociedades para proceder a efectuar el ajuste, consecuencia de la diferencia entre ambos tipos y el del Impuesto sobre Sociedades. Una vez determinada la necesidad de efectuar tal ajuste y su cuantía¹⁹, ésta se aplicará en un 85% sobre la parte estatal de la cuota íntegra y en un 15% sobre la parte autonómica.

Igualmente, las deducciones previstas en el artículo 78 de la Ley se aplicarán en un 85% sobre la parte estatal de la cuota íntegra y en un 15% sobre la autonómica. Además, en la parte autonómica serán de aplicación aquellas deducciones que, en virtud de lo previsto en el artículo 13.1.1º b) de la Ley de Cesión de Tributos hayan sido aprobadas por cada Comunidad Autónoma, según prevé el nuevo artículo 78 bis de la Ley del I.R.P.F.

Como se puede apreciar, la liquidación de este impuesto se complica extremadamente y ello sin pensar aún en la posible modificación de la escala autonómica por cada Comunidad Autónoma que obligará a estar pendiente de la legislación de cada una de ellas, pudiendo encontrarnos con distintos Impuestos sobre la Renta, produciéndose sin duda un elevado incremento de la presión fiscal indirecta sobre el contribuyente. Ciertamente, en el momento en que las Comunidades Autónomas hagan uso de su poder normativo podemos encontrarnos en la práctica ante distintos impuestos, según como se haga uso de tales facultades, lo que inevitablemente conllevará, de cara al ciudadano, una mayor complejidad a la hora de cumplir sus obligaciones tributarias. Igualmente, le supondrá un mayor esfuerzo a la hora de efectuar cualquier planificación fiscal en relación con sus operaciones económicas.

Parece, pues, difícil que se pueda cumplir el objetivo a que nos referíamos anteriormente y que aparece recogido en la nueva Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas respecto a que la aplicación de este sistema tenga el menor impacto posible en las obligaciones formales que deban cumplimentar los sujetos pasivos, al menos en tanto no se reforme la actual Ley del I.R.P.F.

Esta situación, sin embargo, va a verse sin duda afectada por la reforma de la Ley del I.R.P.F., en discusión parlamentaria actualmente. Y ello tanto desde el punto de vista del contribuyente, ya que tendrá que amoldarse a una nueva normativa, con el coste de adaptación que ello conlleva, pero, sobre todo, también para las Comunidades Autónomas, ya que les afectará tanto por lo que se refiere a la participación territorializada del I.R.P.F., en

cuanto pueda suponer una disminución de la recaudación tributaria estatal, como por lo que se refiere al tramo autonómico del I.R.P.F.

En efecto, el tramo autonómico del I.R.P.F. se va a ver afectado no sólo por una posible modificación de la escala autonómica (que en su caso podrían modificar las Comunidades), sino también por el establecimiento de mínimos exentos, o por la modificación o creación de nuevas deducciones.

En todo caso, si, como parece, se produce una reducción de los ingresos vía I.R.P.F., sin que las Comunidades Autónomas hayan tomado medidas sobre el tramo autonómico, la duda que se va a plantear es si el Estado debe compensar a éstas (una vía para ello podría ser la modificación del porcentaje de participación en los ingresos del Estado, del artículo 13 de la L.O.F.C.A.)²⁰ o si las Comunidades que han asumido el nuevo sistema deben hacer uso de su corresponsabilidad y aceptar la evolución del impuesto así como hacer uso de sus facultades para obtener más ingresos si ello fuera necesario, ya que no podemos olvidar que la aceptación del nuevo sistema se planteó para que las Comunidades Autónomas pudieran tener una mayor capacidad de actuación para determinar el volumen de sus ingresos, y que estos fueran exigidos directamente a sus ciudadanos y no resultado de sus peticiones y negociaciones con el gobierno central.

3.2.- Principales modificaciones en el resto de tributos cedidos.

Como ya señalamos, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, introduce modificaciones en todos los tributos cedidos, básicamente para tener en cuenta las nuevas potestades normativas que sobre los mismos pasan a tener las Comunidades.

Así, en el Impuesto sobre el Patrimonio se modifica el artículo 2 respecto al ámbito territorial, y los artículos 28 y 30, relativos a la base liquidable y a la cuota íntegra respectivamente, ya que tanto el mínimo exento como la escala de gravamen podrán ser determinadas por cada Comunidad Autónoma. Ahora bien, en el caso de que éstas no hagan uso de su capacidad o no hubiese asumido la competencia normativa se establece subsidiariamente un mínimo exento y una escala de gravamen.

Igualmente, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se da nueva redacción al artículo 2 (ámbito territorial), se regulan los artículos 20, respecto a la base liquidable ya que cada Comunidad Autónoma podrá determinar las reducciones que estime convenientes en las adquisiciones "mortis causa", si bien se establecen otras con carácter subsidiario, al igual que la escala de gravamen (art. 21), o los coeficientes multiplicadores para determinar la cuota íntegra (art. 22).

En el I.T.P.A.J.D. se modifican los artículos relativos a los tipos de gravamen sobre los que se otorga competencias a las Comunidades Autónomas, estableciendo unos para el caso de que éstas no hubieren asumido tales competencias o no hubieren hecho uso de las

mismas. (Concretamente, en los tipos relativos a transmisión de inmuebles, constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía y las concesiones administrativas, así como las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuables, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial).

Finalmente, se modifican el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las Tasas Fiscales dando nueva redacción al artículo 41 sobre competencia normativa de las Comunidades Autónomas para establecer la competencia de éstas en la aprobación de bases, tipos de gravamen, devengo, exenciones y bonificaciones tributarias, así como los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección en su respectivo ámbito territorial. También se modifica el el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar, cuyo nuevo artículo 3.7 pasa a señalar que las bases, tipos tributarios y cuotas fijas, devengo, exenciones y bonificaciones tributarias serán las aprobadas por la Comunidad Autónoma.

En definitiva, lo que básicamente vienen a regular estas modificaciones, como previamente habíamos indicado, son las nuevas competencias autonómicas, estableciendo paralelamente una normativa aplicable para el caso de que bien algunas Comunidades no asuman tales competencias o bien no hagan uso de las mismas.

3.3.- Aplicación por las distintas Comunidades Autónomas.

Vamos a referirnos aquí a todas aquellas Comunidades que, en uso de su potestad tributaria, han aprovechado la nueva regulación para normar sobre los diferentes tributos cedidos total o parcialmente por el Estado. Para no extendernos en exceso, y dado que existe gran coincidencia entre las distintas Comunidades que han hecho uso de su potestad normativa, hemos elaborado el siguiente esquema:

1.- Comunidad Autónoma de La Rioja²¹:

a) I.R.P.F.: Deducciones por adquisición y rehabilitación de primeras viviendas para jóvenes dentro de la Comunidad Autónoma y por adquisición y rehabilitación de las segundas viviendas adquiridas en el medio rural.

b) Tasa sobre el juego : Tipos tributarios y cuotas fijas.

2.- Generalitat Valenciana²²:

a) I.R.P.F.: Deducciones por cada hijo nacido o adoptado durante el período impositivo que sea el tercero o posterior del sujeto pasivo; por cada sujeto pasivo con una edad igual o superior a 65 años; por adquisición de la primera vivienda habitual por jóvenes; cuando se hayan destinado cantidades procedentes de subvenciones concedidas por la

Generalitat Valenciana a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual y no se haya disfrutado de la anterior deducción; por donaciones con finalidad ecológica en favor de determinadas entidades y por donaciones relativas al Patrimonio Cultural Valenciano.

b) I.Patrimonio : Mínimo exento de 17.000.000 ptas.

c) I.Sucesiones: Reducciones específicas referidas a adquisiciones mortis causa.

d) I.T.P.A.J.D.: Tipos de gravamen: 6% en los supuestos de transmisión de inmuebles y en los de constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; 0,4% en las primeras copias de escrituras que documenten adquisiciones de vivienda habitual y el 0,5% en los demás Actos Jurídicos Documentados.

3.- Comunidad Autónoma de Murcia²³:

a) I.R.P.F.: Deducciones por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual; por adquisición de vivienda nueva situada en la Región de Murcia, además de la habitual e incremento al 20% de la deducción prevista en el apartado 6.b) del artículo 78 de la Ley 18/1991, cuando las cantidades donadas se destinen a fundaciones que tengan como fines primordiales el desarrollo de actuaciones de protección del Patrimonio Histórico de la Región de Murcia.

b) I.T.P.A.J.D.: Tipo de gravamen para 1998 en la transmisión de inmuebles que rediquen en la Región de Murcia del 7%²⁴.

4.- Comunidad Autónoma de Cataluña²⁵:

a) I.R.P.F.: Deducción por el nacimiento de un segundo o ulterior hijo durante el período impositivo.

b) I.Sucesiones: Modificación de las reducciones previstas en el artículo 20.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en las adquisiciones mortis causa.

c) I.T.P.A.J.D.: Tipo de gravamen en la transmisión de inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, salvo los derechos reales de garantía, el 7%

5.- Comunidad Autónoma de Aragón²⁶:

a) I.R.P.F.: Deducciones por sujeto pasivo de edad igual o superior a 75 años; por ascendiente de edad igual o superior a 75 años y por cada sujeto pasivo, descendiente soltero o ascendiente minusválido.

b) I.T.P.A.J.D.: Tipo de gravamen del 7% aplicable en la transmisión onerosa de bienes inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, que se realicen en el territorio de la Comunidad.

6.- Comunidad Autónoma de Galicia²⁷:

a) I.R.P.F.: Deducción por nacimiento de hijos en el período impositivo, si bien con una cuantía variable en función del número de hijos.

b) I.T.P.A.J.D.: Tipo de gravamen del 7% aplicable a la transmisión de inmuebles, constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía.

7.- Comunidad Autónoma de Baleares²⁸:

a) I.R.P.F.: Deducciones sujeto pasivo residente en la Comunidad Autónoma mayor de 65 años; en el caso de la deducción prevista en la letra d) del artículo 78.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, ésta se incrementará en 10.000 ptas. siempre que para determinar la valoración de la minusvalía se pueda tener en cuenta el baremo de "factores sociales complementarios" a que se refiere el anexo I, apartado B, de la Orden de 8 de marzo de 1984, del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; por custodia, en guarderías y centros escolares, de hijos mayores de 3 años y menores de 6 y por gastos sufragados por cada hijo que realice estudios universitarios fuera del territorio de las Islas, siempre que la unidad familiar resida en las mismas y exista imposibilidad de realizar dichos estudios en la Universidad de Baleares. Esta deducción será igualmente aplicable por cada hijo que realice estudios en la Universidad de Baleares y la unidad familiar resida en Menorca, Eivissa o Formentera.

b) I.Sucesiones: Reducciones para el caso de adquisiciones mortis causa para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, que sean residentes en la Comunidad Autónoma y que estén comprendidos en el Grupo I del artículo 20 de la ley 19/1987, de 18 de diciembre; así como en las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien parientes colaterales mayores de 65 años que hubieren convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

c) I.T.P.A.J.D.: Tipo de gravamen de 0,5% para la transmisión de bienes inmuebles que estén situados en el ámbito territorial del Parque Balear de Innovación Tecnológica.

3.4.- Los tributos cedidos en la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

También esta Comunidad Autónoma ha hecho uso, si bien muy someramente, de la potestad tributaria sobre los tributos cedidos que se les ha concedido con la última

modificación del sistema de financiación autonómica. Así, en la Ley 11/1997, de 26 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas, se ha establecido una deducción, aplicable sobre la parte autonómica de la cuota íntegra, por familia numerosa de 30.000 ptas. A estos efectos, se acepta como familia numerosa el concepto establecido en la Ley 25/1971, de 19 de junio, según la modificación introducida por la Disposición Final Cuarta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre. Esta deducción se incrementará en 10.000 ptas. por cada hijo beneficiario de la condición de familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigidos para obtener esa condición.

También se ha establecido una deducción del 10% de las cantidades donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de Castilla y León que formen parte del Patrimonio Histórico Español y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de Patrimonio Histórico Español, cuando se realicen a favor de determinadas entidades.

Se trata, como se puede apreciar, de dos medidas que van en la misma línea que las establecidas en las otras Comunidades Autónomas a que ya nos hemos referido, limitándose a establecer ciertas deducciones en el I.R.P.F. con una finalidad protectora (de la familia y el patrimonio histórico regional), pero que probablemente no deberán tener gran repercusión sobre los ingresos totales de la Comunidad.

4.- CONCLUSIONES

Sin duda alguna, la reforma en el sistema de financiación tras la aprobación del Acuerdo de 23 de septiembre de 1996 y que se ha materializado en las diversas normas a las que nos hemos referido, ha sido profunda si tenemos en cuenta las características del modelo o modelos vigentes hasta diciembre de 1996.

En efecto, no cabe duda que el nuevo sistema ha supuesto una modificación en la estructura de ingresos de las Comunidades Autónomas, incrementándose notoriamente los ingresos tributarios derivados de los tributos cedidos como consecuencia de la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si a ello se une que la modificación del sistema supondrá que las Comunidades Autónomas van a tener facultades normativas sobre los tributos cedidos (incluido el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto es parcialmente cedido), sin duda en términos de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal se ha avanzado notoriamente, siendo esta una valoración unánime por parte de la doctrina²⁹.

Sin embargo, esta reforma ha llevado aparejada un incremento de la complejidad del sistema de financiación y, al mismo tiempo, va a suponer un notable incremento de la presión fiscal indirecta que afecta al ciudadano.

Es más, frente al administrado, que en la mayor parte de los casos desconoce la complejidad y características del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, la primera y principal novedad que el nuevo sistema va a traer será precisamente la mayor dificultad práctica a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales, complejidad que aún se puede incrementar en el momento en que la mayor novedad del sistema³⁰ sea una realidad.

Esta situación, como señalamos, se verá afectada si se produce la modificación de la Ley del I.R.P.F. Y ello tanto por el coste de adaptación que le va a acarrear al contribuyente, pero, sobre todo, también para las Comunidades Autónomas, ya que sin duda repercutirá en sus recursos desde el momento que una gran parte de los mismos dependen de la recaudación de este impuesto (participación territorializada en el I.R.P.F. y tributo cedido parcialmente).

En todo caso, si, como parece, se produce una reducción de los ingresos vía I.R.P.F., sin que las Comunidades Autónomas hayan tomado medidas sobre el tramo autonómico, el problema se planteará en términos de decidir si el Estado debe compensar a éstas o si las Comunidades que han asumido el nuevo sistema deben aceptar la evolución del impuesto y hacer frente a la misma con el uso de sus facultades para obtener más ingresos si ello fuera necesario.

No parece, sin embargo, por la escasa práctica que se ha producido hasta el momento, que las Comunidades Autónomas sean proclives a incrementar sus ingresos tributarios vía tributos cedidos ya que lo que hasta este momento han hecho es todo lo contrario, incrementar las deducciones o los mínimos exentos y reducir los tipos de gravamen. El único incremento de tipos de gravamen que algunas Comunidades han efectuado es el aplicable a la transmisión de bienes inmuebles, en el I.T.P.A.J.D., que pasa del 6 al 7%, equiparándose al tipo de gravamen que se aplica cuando dichas transmisiones están sujetas y no exentas en el I.V.A.

Sin embargo, lo que parece más acorde si se quiere que la última modificación del sistema de financiación autonómica alcance el objetivo que tuvo, es que las Comunidades se corresponsabilicen realmente, en todos los sentidos, y asuman el riesgo que conllevaba el nuevo sistema de financiación.

NOTAS REFERENCIALES

¹ Así se expresan, por ejemplo, Monasterio Escudero, C., que habla de la asimetría del proceso descentralizador, "La evolución reciente de la Hacienda Autonómica", en Papeles de Economía Española, nº 59, 1994, p. 242, o Ramallo Massanet, J., "La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas", en Revista Española de Derecho Constitucional, nº 39, 1993, pp. 43 y ss.

² Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1990.

³ Monasterio Escudero, C., Pérez García, F., Sevilla Segura, J.V. y Solé Vilanova, J., I.E.F., Madrid, 1995.

⁴ Una transcripción de los Acuerdos alcanzados en el punto referido a la "Reforma del Modelo de Financiación Autonómica" se encuentra en AA.VV. Financiación de las Comunidades Autónomas y corresponsabilidad fiscal, García-Margallo & Méndez de Vigo y Martínez-Pujante López (Eds.), Fundació Bancaixa, Valencia, 1996, pp. 282 a 285.

⁵ El año base que se toma para el desarrollo del nuevo modelo de financiación autonómica es 1996.

⁶ Esta restricción inicial supone una novedad en cuanto a su contenido en relación con los quinquenios precedentes, ya que si en anteriores reformas dicha restricción era que ninguna Comunidad percibiese menos de lo que venía recibiendo, con el consiguiente incremento del gasto para la Administración Central, en este momento aun garantizándose que ninguna Comunidad Autónoma va a percibir menos recursos, se mantiene el equilibrio del sistema, de forma que la Administración Central no sufra las consecuencias financieras de un nuevo cambio en el modelo de financiación autonómica.

⁷ La recaudación del año base.

⁸ De igual manera se desdoblaron en dos ámbitos las deducciones en el impuesto.

⁹ Sin embargo, aquellas Comunidades que no acepten el Modelo están sujetas a los dos tramos del impuesto pero el importe total de las cuotas devengadas corresponde al Tesoro Público.

¹⁰ Tributos cedidos, tasas y tramo autonómico del I.R.P.F.

¹¹ Despejando, de esta manera, la duda de si sería posible un recargo sobre el I.V.A. en su fase minorista dado que éste aún no ha sido cedido.

¹² Al igual que la de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión.

¹³ En cuanto al alcance de tales competencias normativas. se concreta en el Impuesto sobre el Patrimonio, sobre mínimo exento y tarifa, con ciertos límites, que en todo caso deberá ser progresiva; en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre determinación de la cuantía y coeficientes de patrimonio preexistente, tarifa con ciertos límites, debiendo ser progresiva, y reducciones en la base en el caso de adquisiciones "mortis causa"; en el I.T.P.A.J.D., tipo de gravamen en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes inmuebles, en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos y en los documentos notariales, y en las Tasas sobre el juego, exenciones, base imponible, tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones y el devengo, así como los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

¹⁴ Las competencias normativas en el I.R.P.F. alcanzan a la tarifa autonómica, que deberá ser progresiva y no podrá ser incrementada o minorada en más de un 20% de la tarifa complementaria regulada en la Ley del Impuesto y deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta.

¹⁵ Igual sucederá con la escala contenida en el artículo 91 de la Ley, aplicable en tributación conjunta.

¹⁶ La escala del artículo 74 bis tendrá un carácter subsidiario, siendo de aplicación tanto para aquellas Comunidades que no hayan aceptado el modelo, como para las que aceptándolo no hayan hecho uso de su poder normativo al respecto.

¹⁷ Según sea la parte estatal o autonómica, respectivamente.

¹⁸ Es decir, el global del incremento será gravado al 17% y al 3% respectivamente.

¹⁹ Resultado de aplicar la diferencia entre el tipo medio de gravamen agregado y el tipo general del Impuesto sobre Sociedades al importe de los incrementos de patrimonio que formen parte del rendimiento neto positivo de las actividades empresariales o profesionales.

²⁰ Este artículo establece que la modificación del porcentaje de participación se podrá efectuar cuando se produzca una reforma sustancial en el sistema tributario. Habría que entender, para que ello fuera posible, que la modificación del I.R.P.F. tiene tal alcance.

²¹ Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

²² Ley 13/1997, de 23 de diciembre, reguladora del tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

²³ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, Presupuestarias y Administrativas.

²⁴ En el caso de la transmisión de viviendas de protección oficial, cuyos adquirentes atendiendo a sus ingresos tengan reconocido derecho a tributación especial por la Administración regional, así como a la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre las mismas, salvo los de garantía, el tipo de gravamen será el 4%

²⁵ Ley 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 1998.

²⁶ Ley 4/1998, de 8 de abril, de Medidas Fiscales, Financieras, de Patrimonio y Administrativas.

²⁷ Ley 2/1998, de 8 de abril, de medidas tributarias, de régimen presupuestario, función pública, patrimonio, organización y gestión.

²⁸ Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de diversas medidas tributarias y administrativas.

²⁹ Vid., en este sentido, GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E., "La reforma de la Hacienda autonómica", Impuestos, nº 14, 1997, pp. 48 y ss., GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E. y TORRES COBO, F., "El acuerdo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001", Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad, nº 1, 1997, p. 11; MONASTERIO ESCUDERO, C., "El proceso de descentralización del sector público del Estado centralista a la España de la Autonomía", XXII Reunión de Estudios Regionales, Ponencias, Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 1996, pp. 198 y ss.; RUIZ-HUERTA CARBONELL, J. y LOPEZ LABORDA, J., "Catorce preguntas sobre el nuevo sistema de financiación autonómica", Informe Comunidades Autónomas, 1996, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1997, p. 585 o ZORNOZA PEREZ, J., "Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001", op. cit., pp. 4.027 y ss.

³⁰ Es decir, la concesión de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos.