

INCIDENCIA DE LA REFORMA DEL IRPF EN LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Marta VILLARÍN LAGOS
Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valladolid

Tras casi quince años desde la creación del Estado Autonómico y una vez que el proceso de transferencias de competencias materiales se ha ido ralentizado, situándose todas las CCAA en un nivel competencial muy similar, tanto las que accedieron a la autonomía por la vía del art. 151 como las que lo hicieron por la vía del art. 143 de la Constitución, se hizo patente la necesidad de profundizar en la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos de las CCAA de modo que se equilibrara con la autonomía en el gasto para que así se produjese una más correcta asignación de las responsabilidades políticas entre los distintos entes públicos. Para ello, para profundizar en la autonomía de ingresos era imprescindible que las CCAA asumieran cotas de responsabilidad que con el sistema de financiación previsto en la LOFCA de 1980 no era posible alcanzar porque se trataba de un sistema cuyo objetivo fundamental era proporcionar suficiencia, no autonomía, y por ello tenía un marcado carácter subvencionado.

Como es sabido, ese nuevo sesgo que se ha pretendido dar al sistema de financiación autonómica, basado en el principio de corresponsabilidad fiscal, se ha articulado jurídicamente, frente a otras fórmulas posibles, mediante el instrumento de los tributos cedidos, y de una manera muy especial a través de la cesión parcial del IRPF.

El modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001, establecido en el Acuerdo del Consejo de Política Financiera y Fiscal de 23 de septiembre de 1996, y juridificado fundamentalmente a través de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de Modificación Parcial de la LOFCA de 1980, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, ha pretendido, en efecto, dotar a las CCAA de una mayor autonomía en la vertiente de los ingresos y una mayor corresponsabilidad fiscal mediante la cesión parcial del IRPF que puede servir como instrumento para desarrollar las políticas económicas y sociales en el ámbito de cada Comunidad Autónoma, mediante el ejercicio de las competencias normativas que sobre el IRPF se han cedido a las Comunidades Autónomas.

Pues bien, cuando aún están pendientes de resolución varios recursos de inconstitucionalidad planteados contra este nuevo sistema de financiación, son muchas la objeciones que se plantean al mismo desde relevantes sectores doctrinales, y no se ha

contrastado suficientemente la eficacia del sistema en orden a la consecución de los objetivos para los que fue diseñado, un nuevo factor –la anunciada reforma sustancial del IRPF– obliga a replantearse el papel que la cesión parcial de este Impuesto puede desempeñar en el futuro en la financiación y en el desarrollo de las CCAA aceptantes del sistema y, en particular para Castilla y León.

La cesión parcial de IRPF se acordó a partir de un tributo de unas determinadas características, las que le atribuía su regulación en la aún hoy vigente Ley 18/1991, de 6 de junio, hasta el punto de que el límite máximo de la parte del IRPF cedible a las CCAA se fijó en un 30% del producto del Impuesto partiendo del que se obtendría por la aplicación de las tarifas vigentes en el año 1996, por lo que parece oportuno preguntarse sobre la trascendencia que la modificación prevista en la regulación del IRPF puede tener para las posibilidades de desarrollo que una Comunidad Autónoma, como Castilla y León, que ha asumido el sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001.

Se trata de analizar si la reforma de IRPF plantea algún problema jurídico respecto al ejercicio de las competencias normativas sobre el IRPF cedidas, y asumidas por la Comunidad de Castilla y León, para cuya solución se requeriría alguna modificación de las normas que regulan la cesión, o si, por el contrario, las modificaciones previstas en el IRPF en nada afectan al sistema de financiación autonómica y a la constitucionalidad del mismo y, por ende, a las posibilidades reales de ejercicio de autonomía financiera a través de la parte autonómica del IRPF tal como fue inicialmente pensado.

Para conseguir ese objetivo se realizará un análisis, desde una perspectiva jurídica, de las normas que regulan actualmente la cesión parcial del IRPF a las CCAA, diferenciando entre aquellas que se refieren al punto de conexión para la cesión, las que regulan la competencias normativas cedidas, y las que se refieren a la gestión del tributo parcialmente cedido, y de las correspondientes del proyecto de ley del IRPF, además de tomar en consideración las escasas noticias que han trascendido de los Acuerdos adoptados recientemente en el Consejo de Política Fiscal y Financiera respecto a la incidencia del nuevo IRPF en la parte autonómica del mismo.

Las reflexiones que siguen al respecto se refieren fundamentalmente a dos aspectos: el punto de conexión para la cesión parcial y el contenido de las competencias normativas cedidas.

1.- PUNTO DE CONEXIÓN PARA LA CESIÓN

Uno de los problemas más significativos que puede plantear la cesión a las CCAA de competencias normativas en los tributos cedidos es el peligro de que las CCAA entren en un proceso de competencia fiscal para atraer a sus respectivos territorios mayores recursos productivos y con ello mayor financiación o de que los contribuyentes

gozen de una completa libertad para localizar la realización del hecho imponible allí donde la presión fiscal les sea más favorable, por lo que el legislador debe tener un especial cuidado en la fijación de los puntos de conexión para la cesión, especialmente respecto de aquellos tributos, como el IRPF, cuya materia imponible no está por su propia naturaleza vinculado directamente a un territorio concreto o, dicho de otro modo, no es fácilmente localizable.

El punto de conexión idóneo para la cesión parcial del IRPF a las CCAA debe responder a circunstancias objetivas y estables, debe suponer una vinculación entre el sujeto pasivo y un territorio determinado, teniendo en cuenta el carácter de impuesto personal que tiene el IRPF, y no debe impedir absolutamente, por razones exclusivamente fiscales, el ejercicio del derecho fundamental a la libertad de establecimiento reconocido en el párrafo primero del art. 19 de la Constitución.

Todos estos requisitos los cumple razonablemente el lugar de residencia habitual, establecido como punto de conexión en el art. 8 de la LCTECCAA de 1996. El art. 10 de la misma Ley proporciona un concepto específico de residencia habitual a efectos de la cesión al establecer que aquella, se determina en función de tres criterios que operan subsidiariamente: permanencia en la vivienda habitual durante un plazo continuado de al menos tres años, localización del centro de intereses definido en función del lugar de obtención de ciertas rentas fácilmente localizables que supongan la mayor parte de la renta total, localización de la última residencia declarada a efectos del IRPF.

El proyecto de Ley del nuevo IRPF no introduce ninguna modificación al respecto. En el art. 59.1 del proyecto de ley del IRPF publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de Diputados de 4 de mayo de 1998, se reitera totalmente el concepto de residencia habitual establecido en el art. 10 de la LCTE, por lo que el punto de conexión para la cesión parcial del nuevo IRPF, en caso de entrar en vigor, resultará igualmente satisfactorio.

Distinta valoración merece, sin embargo, la ficción legal que se introduce en el art. 10. Tres.2 de la LCTE con la finalidad de evitar el fraude fiscal mediante cambios artificiales de la residencia habitual. El legislador contempla la posibilidad de que un cambio artificial de residencia habitual pueda provocar una elusión fiscal estableciendo, en el párrafo segundo del artículo 10.Tres.2 de la LCTE, una serie de presunciones que determinarían la artificialidad de los cambios de residencia respecto a los Impuestos sobre la Renta de la Personas Físicas y sobre el Patrimonio y, consecuentemente, la aplicación de una ficción legal según la cual se tributará aplicando la normativa de la CA de origen que se pretendía eludir. Cuando se produce un cambio de residencia a otra CA, la base imponible de ese año incrementa en más de un 50% respecto de la del año anterior, la tributación efectiva de ese ejercicio es inferior a la que correspondería en la CA de origen y se vuelve a tener la residencia en la CA de origen en un plazo no superior a tres años desde que se produjo el cambio, se presume que ese cambio de residencia obedece exclusivamente a un intento de defraudar las normas tributarias referidas al IRPF

o al Impuesto sobre el Patrimonio de la CA de origen, por lo que se ordena la aplicación de las normas que se pretendía eludir¹.

En principio la utilización de las ficciones como medida para luchar contra el fraude es admisible y puede resultar eficaz siempre que la ficción vaya precedida y combinada con una presunción de que se ha realizado un comportamiento en fraude de ley y que el comportamiento que se presume ocultado coincida con el que se finge, pero para evitar que en algunos supuestos la aplicación de la ficción produzca resultados inicuos o injustos es preciso que se posibilite la prueba en contrario de la presunción de que se ha actuado con una exclusiva intención defraudadora.

En el caso que nos ocupa, sin embargo, no parece que el legislador haya previsto la posibilidad de probar en contrario la presunción que sustenta a la ficción, ya que sólo se dejará de aplicar la ficción cuando la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante al menos tres años. En consecuencia hay que sostener que la ficción es incorrecta si, como parece, no se tienen la posibilidad de demostrar la ausencia de ánimo defraudatorio. Aun más, podría resultar inconstitucional por vulnerar el derecho fundamental a la libertad de residencia establecido en el art. 19.1 CE de acuerdo con la interpretación que de él ha hecho el TC en la STC 8/1986, FJ 3º, reiterada en la STC 90/1889, FJ 5º. La STC citada en último lugar interpreta el derecho fundamental a la libertad de residencia indicando que “..la libertad de elección de residencia implica, como es obvio, la opción entre los beneficios y perjuicios, derechos, obligaciones y cargas que, materialmente o por decisión de los poderes públicos competentes, corresponda a los residentes en un determinado lugar...por el mero hecho de la residencia..”, y además añade que la libertad de elección de residencia “...comporta la obligación de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental.”².

En la medida en que el proyecto de ley del nuevo IRPF, en el art. 59.3, recoge la ficción para evitar el fraude en los mismos términos, las críticas expresadas le serán extensibles.

2.- CONTENIDO DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS CEDIDAS

Una de las cuestiones que mayor polémica ha suscitado en el seno de la doctrina jurídica ha sido los términos en los que el artículo 11.a) de la LOFCA, redactado por la LO 3/1996, determina el alcance de la cesión parcial del IRPF a las CCAA. El citado precepto establece que puede ser cedido a las CCAA el “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 30 por ciento”. Este precepto, unido a la definición de tributo cedido contenida en el art. 10.1 de la propia LOFCA, que los caracteriza como tributos “...establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a las CCAA”, y, sobre todo lo dispuesto en el art. 3.b) de la LCTE, el cual establece que el rendimiento cedido es “El importe de la recaudación líquida derivada de la deuda tributaria cedida en el caso del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas”, ha hecho que mayoritariamente se haya interpretado, como es lógico dado el tenor literal de los preceptos citados, que lo cedido a las CCAA ha sido el 30 por ciento como máximo del importe de la recaudación líquida del IRPF obtenida en el respectivo territorio, esto, es, que se cedía una parte del rendimiento o de la recaudación del tributo³, sin perjuicio de que, siempre dentro de citado límite, las CCAA pudieran modificar la cuantía a obtener mediante el ejercicio de las competencias normativas –regulación de la tarifa y deducciones de la cuota– cedibles según el art. 19.2.a) de la LOFCA en las condiciones previstas en el art. 13.Uno de la LCTE de 1996. Interpretación que se confirmaba porque la tarifa suplementaria para las CCAA que aceptaran el nuevo sistema de financiación, establecida en el art. 74 bis de la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF redactada conforme a lo dispuesto en el art. 27 de la LCTE de 1996, coincidía exactamente con el 15 por ciento del Impuesto, precisamente el porcentaje que se había acordado ceder en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera hasta que se hubiera completado el proceso de transferencia a todas las CCAA de las competencias en materia de educación no universitaria.

Esta interpretación, según la cual la articulación del IRPF como tributo compartido entre el Estado y las CCAA se había realizado a través simplemente de la cesión de una parte de la recaudación líquida limitada cuantitativamente sobre la cual las CCAA tendrían cierto margen de maniobra, conllevaría inexorablemente que cualquier modificación del Estado de la tarifa influyera en la cantidad de recursos que las CCAA fueran a percibir por la parte autonómica del IRPF. Una reducción generalizada de la tarifa del IRPF estatal, como está previsto que se haga próximamente, conduciría irremediamente a una reducción de la tarifa autonómica y, por tanto, del volumen teórico de ingresos que las CCAA puedan percibir por este concepto⁴.

Así concebida la cesión parcial del IRPF se advierte una fuerte dependencia de la parte autonómica del IRPF respecto de las decisiones del Estado acerca del IRPF, lo que no parece lógico cuando, precisamente, uno de los argumentos que se esgrimieron para descartar el mecanismo del recargo autonómico sobre el IRPF estatal como instrumento para incrementar la responsabilidad tributaria de las CCAA, previo abatimiento de la tarifa estatal para dejar espacio fiscal a los recargos, fue que los recargos se percibirían como un ingreso autonómico dependiente del tributo estatal que le sirve de base⁵, por lo que no resultaban adecuados para conseguir el objetivo de profundizar en la autonomía tributaria de las CCAA que había inspirado la reforma de su financiación.

En el Informe encargado por el Ministerio de Economía y Hacienda a un grupo de expertos con motivo de la puesta en marcha del proyecto de renovación del IRPF, presentado el 13 de febrero de 1998, ha pretendido ofrecer una explicación diferente con el objeto de posibilitar la reforma del IRPF prevista sin alterar el sistema de financiación autonómica acordado. Según interpretan los redactores del Informe, lo cedido realmente no es simple y solamente un determinado porcentaje de la recaudación –eso convertiría a la cesión parcial del IRPF en una participación en los tributos del Estado–, sino además una parte de la capacidad recaudatoria, que será desarrollada mediante el ejercicio de las

competencias normativas materiales cedidas. y que no está sometida de ningún modo a la limitación cuantitativa señalada.

El límite cuantitativo máximo del 30 por ciento, actualmente fijado en un 15 por ciento hasta que no se complete la transferencia de las competencias en materia de educación no universitaria, sólo afecta, según esta interpretación, a la cesión del producto recaudado en el territorio de cada CA, pero no al producto obtenido por el ejercicio de la capacidad de recaudación cedida, que puede ser mayor, ya que la capacidad de recaudación cedida tiene un límite diferente: que la cuota resultante de la aplicación de la tarifa aprobada por la CA respectiva no sea superior o inferior en más de un 20 por ciento a la cuota resultante de aplicar la tarifa complementaria aprobada por el Estado para las CCAA que, habiendo asumido el sistema de financiación, hubieran decidido no ejercer esa competencia normativa. Para estas CCAA la cesión efectiva se limitaría a la cesión de parte (actualmente el 15 por ciento) de la recaudación obtenida en su territorio. Para las que decidieran ejercitar la capacidad recaudatoria cedida, el porcentaje del IRPF representaría la división entre la capacidad recaudatoria en el IRPF del Estado y la capacidad recaudatoria que se cedía a las CCAA en el momento en que la cesión parcial fue acordada, pero no que la división porcentual del IRPF entre el Estado y las CCAA fuera permanente o constante durante todo el quinquenio.

En el mejor de los casos, esta segunda interpretación, que no se comparte, revela la deficiente técnica jurídica con la que se ha regulado la cesión parcial del IRPF a las CCAA, dando lugar a la confusión a que se ha hecho referencia, lo que implica un menoscabo de las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 de la Constitución, que demanda, entre otras cosas, certeza y claridad de la norma a aplicar, aunque vaya dirigida directamente a los poderes públicos e indirectamente a los ciudadanos, como ha declarado el Tribunal Constitucional en la STC 150/1990.

El proyecto de ley del nuevo IRPF va aún más lejos porque ni siquiera responder a la interpretación que aboga por una separación entre la recaudación cedida y la capacidad recaudatoria cedida, cada una con sus límites. En efecto, si observamos las tarifas estatal y complementaria autonómica que se establecen en los arts. 50.1 y 61.1 del proyecto de ley del IRPF, vemos que no se respeta el porcentaje del 15 por ciento, pues la parte de recaudación que se atribuye a las CCAA es sensiblemente superior al 15 por ciento de la recaudación total, y no igual en todos los tramos de la tarifa. Si la nueva ley de IRPF entra en vigor, como parece previsiblemente, sin que se haya completado el traspaso de las competencias en materia de educación no universitaria –al menos a la CA de Castilla y León–, significará que el Estado asume íntegramente la eventual pérdida de recaudación que pueda poner la rebaja generalizada de los tipos de gravamen.

Este modo de proceder, si bien revela que la reforma del IRPF no parece que vaya a traer consecuencias negativas en términos de financiación por esta vía para las CCAA cesionarias, porque se ha actuado con criterios exclusivamente economicistas, es absolutamente rechazable desde el punto de vista jurídico. Es rechazable desde la

perspectiva del principio constitucional de seguridad jurídica y de publicidad de las normas, porque supone la alteración de los Acuerdos de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001, de 23 de septiembre de 1996, que no tienen ningún apoyo normativo previo y que convierte en papel mojado todas las argumentaciones con las que se trataba de justificar la cesión parcial del IRPF por su correspondencia con el volumen de gastos públicos gestionados por las CCAA. La futura ley del IRPF no puede servir para alterar, como parece que va a ocurrir de hecho, un elemento del sistema de financiación autonómica, precisamente aquél cuya constitucionalidad es más dudosa, como es la cesión parcial del IRPF.

La ausencia de una norma jurídica que precise claramente cuál es el porcentaje del IRPF que se cede a las CCAA y explique las razones que lo sustentan, constituye una clara muestra de algo que ha sido reiteradamente denunciado por la doctrina. Al margen de consideraciones de otra índole⁶, desde el punto de vista estrictamente técnico-jurídico no es aceptable que una cuestión tan importante como es la financiación autonómica se establezca en el seno de un órgano cuyos Acuerdos ni son vinculantes jurídicamente ni tienen que ser obligatoriamente publicados, por tener el órgano carácter consultivo y de deliberación. Y no es aceptable porque, como ha ocurrido en el caso del vigente sistema de financiación autonómica, es muy posible que en la traslación de esos Acuerdos a las normas jurídicas que permitirán su aplicación se pierdan cosas que hagan difícilmente comprensible el sistema diseñado, o que se produzcan en las normas jurídicas remisiones a los Acuerdos adoptados en el CPFF no publicados, con lo que se vulneran los principios constitucionales de publicidad de las normas y de seguridad jurídica garantizados en el art. 9.3 CE⁷. Pero es que la cuestión ahora se presenta aún más grave, porque ni siquiera se ha publicado ningún Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera que explique y refrende la alteración de la cesión parcial del IRPF a la que se viene haciendo referencia.

Otro de los aspectos sobre los que es conveniente reflexionar es sobre la incidencia que la reforma del IRPR en curso puede tener sobre las competencias normativas en materia de deducciones de la cuota íntegra cedidas a las CCAA. El art. 13.Uno.1º.b) de la LCTE establece que se ceden a las CCAA competencias normativas para regular cuatro grupos de deducciones: personales, familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta. Además de las deducciones propiamente dichas, las CCAA podrán regular ciertos extremos, como son la justificación exigible para practicar las deducciones, los límites de la deducción, el sometimiento o no al requisito de la comprobación patrimonial y reglas especiales para los casos de tributación conjunta, periodo impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar.

La deficiente técnica legislativa con la que se ha abordado la regulación del sistema de financiación autonómica y de todas las normas que le afectan, como es la nueva ley del IRPF actualmente en fase de proyecto, se observa también en el ámbito de las deducciones de la cuota.

El artículo 13.Uno, apartado 2º b) de la LCTE establece que el importe total de las deducciones de la cuota establecidas y reguladas por la normativa del Estado se repartirá entre el Estado y la CA respectiva en atención a su respectiva participación en el impuesto. Pues bien, como se ha visto, la nueva ley del IRPF va a suponer una alteración de la participación de las CCAA en el IRPF elevándola por encima del 15 por ciento, y, sin embargo, el artículo 64.1.a) del proyecto de ley de IRPF mantiene, incoherentemente, que las CCAA sigan soportando el 15 por ciento de las deducciones de la cuota estatales, es decir, un porcentaje inferior al de su participación en el IRPF, con lo que se contraviene directamente lo dispuesto en el precitado precepto de la LCTE.

Otra cuestión que se plantea relacionada con las competencias normativas cedidas a las CCAA en materia de deducciones de la cuota del IRPF es si a partir de la entrada en vigor de la nueva ley del IRPF será aceptable que las CCAA establezcan determinadas deducciones por circunstancias personales y familiares, tal como parece permitirles el art. 13.Uno.1º.b) de la LCTE.

La cesión de esta competencia se hizo referida a un Impuesto en el que la protección o el tratamiento favorable a la familia requerido por el art. 39.1 de la Constitución se articulaba a través de unas deducciones sobre la cuota íntegra, de manera que podían calificarse como subvenciones, y no parecía existir ningún inconveniente para que las CCAA, en el ejercicio de su autonomía, decidieran en su caso establecer mayores subvenciones que las previstas por el Estado. Ahora bien, la situación va a cambiar radicalmente en este punto. Una de las principales modificaciones que el nuevo IRPF va a suponer es que el objeto de gravamen va a ser, no como hasta ahora la renta neta global, sino la renta disponible, determinada precisamente en función de las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. Si la filosofía del Impuesto a cambiado en el sentido expuesto, al menos se plantea la duda de si tiene sentido, si es constitucionalmente admisible, el establecimiento por parte de las CCAA de algunas deducciones familiares del tipo de las deducciones por el número de hijos de características similares a las que el Estado mantiene actualmente.

En concreto surge la duda de si esto no supondría indirectamente una vulneración de la igualdad en las condiciones básicas del deber de contribuir, dado que el IRPF es el eje de la plasmación del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, como ha señalado el TC en la STC 182/1997 al indicar que "...es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 de la CE".

Ciertamente la igualdad no implica rigurosa y monolítica uniformidad, pero cuando la materia regulada afecta directa y claramente, como parece es el caso, al

cumplimiento de un deber constitucional, la uniformidad de tratamiento es absolutamente exigible, no es admisible un trato desigual basado en el lugar de residencia.

Si atendemos al ejercicio efectivo que las CCAA cesionarias han hecho de esta competencia normativa en materia de deducciones, se observa que algunas de ellas – Cataluña⁸, Madrid⁹, y Valencia¹⁰ – han establecido deducciones por el nacimiento de hijos, lo que no parece que, con el nuevo IRPF, vaya a suponer ningún problema en el sentido apuntado, porque responderían a políticas de fomento de la natalidad perfectamente admisibles. Sin embargo, otras CCAA, entre las que se encuentra Castilla y León¹¹, sí han establecido deducciones por número de hijos que deberá replantearse, pues, de mantenerse tras la entrada en vigor del nuevo IRPF, podrían resultar inaceptables porque la naturaleza de este tipo de deducciones establecidas por las CCAA, a tenor de lo dispuesto en el art. 13.Uno.1º.b) LCTE, afectan a la determinación de la base imponible del nuevo IRPF.

Para concluir, sólo quiero insistir en dos consideraciones. La primera es que los problemas y las dudas que plantea la renovación del IRPF en relación con la cesión parcial de este impuesto a las CCAA vienen a agravar los problemas suscitados por la cesión parcial del mismo. La segunda es que el proyecto de ley del nuevo IRPF constituye una expresión más de la defectuosa técnica jurídica que se viene empleando para abordar la regulación del sistema de financiación autonómica, en la que parece sólo se tienen en cuenta criterios economicistas y se desprecian absolutamente las más elementales exigencias constitucionales.

NOTAS

¹ La misma interpretación atribuye PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., en “La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del IRPF en las CCAA”, Revista Estudios Financieros, núm. 175, CEF, octubre 1997, págs. 111-117. Por el contrario, BOKOBO MOICHE, S. considera que, a pesar de la redacción del precepto, solamente se establece una presunción *iuris tantum*, de forma que el contribuyente podrá probar por cualquier medio admitido en Derecho que el cambio de residencia no tenía por objeto lograr una tributación efectiva menor. Véase Los puntos de conexión en los tributos autonómicos, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 91 y 92.

² Así lo considera también J. PÉREZ ROYO, J., en El nuevo modelo de financiación autonómica. Análisis exclusivamente constitucional, Colección Estudios Ciencias Jurídicas, Edt. Mc Graw Hill, Madrid, 1997, págs. 130-133.

³ Esta misma interpretación parecía sostener Convergencia y Unión, como lo demuestra el hecho de que manifestaran su inquietud ante el anuncio de una profunda reforma del IRPF que conllevaría una disminución generalizada de los tipos de gravamen del tributo.

⁴ ROZAS VALDÉS, J. A., en la obra colectiva dirigida por Ramón Falcón Tella, Medidas fiscales para 1997, Civitas, Madrid, 1997, pág. 455, considera inadecuada la fijación del límite del 30 por ciento en la LOFCA porque el carácter coyuntural del

porcentaje no se corresponde con la estabilidad que debe tener el sistema de financiación autonómica. En su opinión hubiera sido preferible que el legislador de la LOFCA se hubiera limitado a indicar que la cesión nunca podría ser total y que la fijación del límite concreto se contuviese en la normativa reguladora de la cesión.

⁵ Véase en este sentido CASADO OLLERO, G., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M., LASARTE ÁLVAREZ, J., MARTÍN AYALA, J. M., MARTÍN QUERALT, J., PLAZA VILLASANA, L., y PÉREZ GARCÍA, F., en La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas, Edt. Comares, Granada, 1997, págs. 63-66. También se argumentó como inconveniente que la figura del recargo no parecía responder a la idea de corresponsabilidad o de tributo compartido expresada en los Acuerdos Políticos de investidura y gobernabilidad firmados tras la elecciones de marzo de 1996 entre el Partido Popular y Convergencia y Unión y que dieron lugar a la reforma del sistema de financiación autonómica. Este último inconveniente no parece, sin embargo, suficientemente convincente, porque no es posible hablar de corresponsabilidad, entendida como responsabilidad compartida, si previamente no es posible advertir un cierto grado de responsabilidad e independencia en cada uno de los entes públicos implicados. Y, desde este punto de vista, por lo que se ha señalado en el texto, no parece que la cesión parcial del IRPF entendida como cesión parcial del rendimiento fuera a proporcionar a las CCAA mayores niveles de independencia o de responsabilidad que la manifestada mediante el establecimiento de recargos, sino todo lo contrario.

⁶ Buena parte de la doctrina critica que el órgano en el que se acuerde el sistema de financiación autonómica sea un órgano consultivo y de deliberación, como el Consejo de Política Fiscal y Financiera, y no el Senado, porque puede suponer cierto déficit democrático, al implicar que los Parlamentos autonómicos sólo pueden incidir en los elementos básicos de su financiación a través de los cauces de control político de sus respectivos Gobiernos y no a través de decisiones legislativas. En este sentido, entre otros, RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ J. J., en “El Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones Mixtas en la financiación de las Comunidades Autónomas”, Cuadernos de Derecho Público, núm. 2, INAP, sept.-dic. 1997, pág. 114; y PÉREZ ROYO, J., en El nuevo modelo de financiación... ob. cit., pág. 36. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., entre otros, sin embargo, se manifiesta contrario a esta interpretación, por considerar que la legitimidad democrática de los Gobiernos que forman parte del Consejo de Política Fiscal y Financiera está salvaguardada, al tener que obtener y mantener la confianza del Parlamento respectivo, en “Estado actual de la financiación autonómica”, Información Fiscal, núm. 21, mayo-junio 1997, pág. 24.

⁷ En este sentido se manifestó M. GARCÍA-MONCÓ, A., en la conferencia “Principios aplicables: autonomía, solidaridad, coordinación y suficiencia financiera”, pronunciada en el curso El nuevo sistema de financiación de las CCAA, celebrado en la Universidad de Alcalá de Henares los días 2 y 3 de julio de 1997, y RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J., en “El Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones Mixtas en la financiación de las Comunidades Autónomas”, ob. cit., pág. 111.

⁸ Cataluña tan sólo ha establecido una deducción por nacimiento del segundo o ulterior hijo en el art. 39 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 1998 (BOGC núm. 2548 de 31 de diciembre de 1997).

⁹ La CA de Madrid ha establecido una deducción por nacimiento de hijos y otra por ascendientes inválidos de sesenta y cinco o más años en el art. 1º. Uno de la Ley autonómica 28/1997, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOCM núm. 1 de 2 de enero de 1998).

¹⁰ Valencia ha creado una deducción por nacimiento o adopción del tercer o sucesivos hijos y una deducción por edad del sujeto pasivo en el art. 4ª, apartados a) y b), de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos (BOGV núm. 3153 de 31 de diciembre de 1997).

¹¹ La CA de Castilla y León, en el art. 3º.1.a) de la Ley 11/1997, de 26 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas (BOCyL núm. 251 de 31 de diciembre de 1997), introduce una deducción por familia numerosa de 30.000 pts. más 10.000 pts. por cada hijo que exceda de tres.