

LA GESTIÓ TRIBUTÀRIA

Josep Arias Velasco
Advocat

1. El marc legal

Una de les exigències que l'Estat de les Autonomies plantejava era que el finançament de les comunitats autònomes inclogués un cert volum de recursos autogestionats, és a dir, no consistents en transferències del pressupost estatal. En la mesura que aquell volum fos important, s'assoliria un nivell correlatiu de flexibilitat i d'autosuficiència pressupostària. En contrapartida les comunitats autònomes, com a gestores dels seus recursos tributaris, assumirien una corresponsabilitat en el quefer fiscal de l'Estat.

Reflex constitucional d'aquella exigència va ser la inclusió, entre els recursos financers de les comunitats autònomes enunciats a l'art. 157 de la llei fonamental, dels impostos cedits totalment o parcial de l'Estat, així com dels recàrrecs sobre els impostos estatals. Una menor importància quantitativa tenien els possibles tributs propis, per tal com l'exhaustiu i omnipresent sistema tributari estatal deixa pocs forats a la imposició autonòmica.

1.1. *Els impostos cedits*

El procés d'elaboració de l'Estatut de Catalunya va constituir el terreny d'incruentat batalla on es concretarien l'amplitud i el contingut — indefinit a la Constitució — de la cessió de tributs, prejutjant, d'alguna manera, les solucions de la resta d'Estatuts de les Comunitats de règim comú.

Deixant de banda, des del primer moment, el règim de concert — de què gaudien el País Basc i Navarra a l'empara de la disposició addicional primera de la Constitució — tampoc no van prosperar les propostes tendents a incloure a la cessió d'impostos, percentatges en la recaptació dels impostos bàsics del sistema: IRPF, societats, ITE. L'esquifit elenc d'impostos cedits que es recull a la disposició transitòria sisena de l'Estatut és el següent:

- a) Impost sobre el patrimoni net
- b) Impost sobre transmissions patrimonials
- c) Impost sobre successions i donacions
- d) Impostos sobre el luxe que es recapten al lloc de destinació.

A l'Estatut de 1932 determinats impostos — les contribucions territorials — se cedien amb potestat normativa, és a dir, que més aviat que de cessió d'impostos es podia parlar de cessió de matèries tributàries.

L'Estatut de 1979 no es manifesta explícitament sobre les condicions de la cessió, que queden remeses a l'acord d'una comissió mixta, el qual es tramitarà com a projecte de llei. Però dels termes de l'art. 46.2 pot deduir-se que es tracta d'una simple delegació de gestió, sense transferència de potestat normativa.

El següent any 1980 es promulga la LOFCA, Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes, que, generalitzant els principis que es dedueixen de l'Estatut de Catalunya, servirà com a pauta del sistema de finançament de les Comunitats autònomes de règim comú. La reserva de potestat normativa a l'Estat queda ratificada, quan defineix els tributs cedits com a «*los establecidos y regulados por el Estado cuyo producto corresponde a la Comunidad autónoma*».

El repertori de tributs cedibles queda eixamplat, per tal com es preveu la cessió de la imposició general sobre les vendes en la seva fase minorista —sens dubte s'està pensant en el futur IVA— i les taxes i exaccions sobre el joc. La primera d'aquestes previsions no ha produït efecte fins al moment.

L'any 1981 es dicta la Llei 41/1981, de 27 de desembre, de cessió de tributs a la Generalitat de Catalunya. Són objecte de la cessió els impostos enunciats a la disposició transitòria sisena de l'Estatut, i, a més a més, la taxa estatal sobre el joc.

La reserva de la potestat normativa en favor de l'Estat es formula positivament i negativament. En aquest darrer sentit, es declara que «*la normativa que dicte la Generalidad de Cataluña en relación con las materias cuya competencia le corresponda de acuerdo con el Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales, no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales*». La cautela sembla excessiva i podria reduir-se, fàcilment, a l'absurd.

La Llei estableix els «punts de connexió», que determinaran territorialment l'atribució del rendiment, i enuncia les competències que són objecte de delegació, en matèria de gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió dels impostos cedits. Aquesta enumeració conté algunes exclusions significatives, com ara la resolució de consultes vinculants, la condonació graciable de sancions, i el coneixement de les reclamacions econòmico-administratives.

Normes especials s'estableixen per a l'impost sobre el patrimoni, que, en una certa manera passa a ser un impost de gestió conjunta. Tot i que les competències de liquidació corresponen a la Generalitat, les declaracions s'han de presentar a les delegacions d'hisenda de l'Estat, conjuntament amb les de l'IRPF. D'altra banda, la inspecció de l'impost és compartida.

L'Administració tributària de la Generalitat queda sotmesa a una inspecció de serveis anual, a càrrec de la Inspecció General del Ministeri d'Economia i Hisenda.

La llei, finalment, preveu tot un seguit de normes de col·laboració i coordinació.

La cessió de tributs a la Generalitat va tenir lloc amb efectes d'1 de gener de 1982.

L'any 1983 és promulgada la Llei 30, de cessió de tributs a les comunitats autònomes, que generalitza a la resta de comunitats autònomes de règim comú el sistema de la Llei 41/1981, al mateix temps que hi introdueix algunes modificacions, generalment de signe restrictiu.

Finalment, la Llei 32/1987 completa el quadre normatiu de la cessió de tributs estatals, quan estableix l'abast i condicions de la cessió a les comunitats autònomes de l'impost sobre actes jurídics documentats.

1.2. *Els tributs propis*

Pel que fa als tributs propis, tant l'Estat com la LOFCA preveuen el seu possible establiment. Però aquesta darrera Llei sotmet l'esmentada possibilitat a un seguit de cauteles que fan molt difícil la creació de tributs propis d'importància significativa. En l'actualitat, els tributs propis de la Generalitat són:

a) L'Impost sobre la plena o bingo, creat per Llei 21/1984, de 24 d'octubre.

b) El cànon de sanejament i increment de tarifa, que constitueix un recurs de la Junta de Sanejament, a càrrec de la qual està la gestió del tribut.

c) El cànon d'infraestructura hidràulica.

d) Les taxes dels diferents Departaments de la Generalitat, en la seva majoria traspasades amb els serveis corresponents. En el moment de rebre aquesta «herència», la normativa era dispersa, deslegalitzada i mancada d'unitat de criteris. La Generalitat va fer un primer assaig de posar ordre en aquest desgavell, mitjançant la Llei 27/1984, de 19 de desembre, de taxes de la Generalitat, que estableix les regles generals d'exacció, sota els principis de submissió al control pressupostari i de legalitat. Per Llei 6/1986, de 8 de maig, es va procedir a l'ordenació i racionalització de les tarifes. En aquest moment, la Direcció General de Tributs estudia una profunda reforma de sentit simplificador, amb vistes a suprimir totes aquelles taxes l'escassa potencialitat recaptatòria de les quals no justifica els costos directes i indirectes —molèsties innecessàries als administrats— de la seva gestió.

e) La contribució especial sobre el servei d'extinció d'incendis, procedent de l'elenc tributari de les diputacions.

1.3. *Els recàrrecs sobre tributs estatals*

La LOFCA permet a les comunitats autònomes establir recàrrecs sobre els tributs cedits i també sobre els tributs no cedits que graven la renda i el patrimoni de les persones físiques.

És ben coneguda la polseguera que va aixecar l'únic intent fins a la data per part d'una comunitat autònoma —la de Madrid— d'establir un recàrrec sobre l'IRPF.

Raons polítiques òbvies semblen haver desaconsellat el seguiment d'aquell exemple.

L'únic recàrrec que té establert la Generalitat de Catalunya és el que recau sobre la taxa de joc que grava les màquines escurabutxaques, en quantia del 20 % de la quota.

2. *L'organització administrativa*

Inicialment, l'Administració tributària de la Generalitat es va estructurar en serveis territorials d'àmbit provincial, sota la dependència funcional de les direccions generals de tributs, i del tresor i de la Intervenció General. Aquells serveis territorials s'enquadrarien posteriorment en delegacions territorials, d'organització paral·lela a la de les delegacions d'Hisenda estatal, tot i que simplificada en relació amb aquesta.

D'altra banda, es va mantenir la xarxa d'oficines liquidadores de partit, a càrrec dels registradors de la propietat, amb competències per a la liquidació dels impostos sobre successions i donacions i sobre transmissions patrimonials en les localitats que no eren capital de demarcació provincial.

La dotació de personal tècnic, en el moment del traspàs de serveis es va realitzar amb una considerable gasiveria. Diguem com a exemple, que el nombre d'inspectors tributaris transferits —vuit— representava en aquell moment el 2,27 % de la plantilla prevista per l'Administració estatal. Igualment insuficients van ser les dotacions de personal liquidador i de personal tècnic de valoració.

D'ençà de l'any 1982 s'ha produït una tendència al reforçament de les plantilles de l'administració tributària, sense arribar però als nivells que serien desitjables, per tal com aquesta tendència ensopega amb una limitació important: que els llocs de treball de nivell tècnic requereixen una formació especialitzada no fàcil d'improvisar.

Atesa la resistència estatal a la transferència de funcionaris, l'Administració tributària de la Generalitat s'enfronta en aquests moments amb un repte: el de la selecció i formació del seu propi personal especialitzat. La infraestructura de l'Escola d'Administració Pública de Catalunya, amb el suport tècnic de la Direcció General de Tributs, pot furnir els mitjans necessaris. Val a dir que aquest autoabastament implica una deseconomia d'escala: és proporcionalment més costós seleccionar i formar un reduït nombre de funcionaris, que promocions de centenars, com ho fa l'Administració estatal, a través de la Escuela de Hacienda Pública. Però, ateses les circumstàncies, no sembla haver-hi cap altre camí obert.

En l'aspecte de les relacions institucionals a nivell administratiu, la llei de cessió de tributs preveia un seguit de mecanismes de col·laboració i coordinació: intercanvi d'informació, pla coordinat d'informàtica fiscal, plans d'inspecció conjunta, establiment d'oficines de col·laboració, coordinació i enllaç i creació d'una comissió coordinadora paritària.

Cap d'aquests mecanismes no ha arribat a funcionar satisfactòriament a nivell institucional degut al fet que l'Administració estatal no ha manifestat massa interès. A tall d'exemple, diguem que la comissió coordinadora paritària no ha estat convocada a Catalunya d'ençà de l'any 1985.

Sigui dit de passada que, de fet, funciona una coordinació espontània basada en les bones relacions personals entre funcionaris de l'una i de l'altra Administració. Però sembla evident que la matèria és massa important per ser deixada a l'atzar de les bones relacions personals.

Pel que fa a les oficines liquidadores de partit, a càrrec dels registradors de la propietat, la nova llei de l'impost sobre successions i donacions, promulgada l'any 1987, obria la possibilitat que la funció de liquidació d'aquest impost fos totalment assumida per les delegacions territorials del Departament d'Economia i Finances.

La decisió que es va prendre de mantenir la competència de les oficines liquidadores —decret de 30 de desembre de 1987— va tenir en compte d'una banda, la reconeguda capacitat tècnica del cos de registradors de la propietat, no fàcilment substituïble per les raons ja esmentades; i d'altra banda que la xarxa d'oficines liquidadores, aproximadament coincident amb l'organització comarcal, implicava un acostament de l'Administració a l'administrat, que tampoc no podria ser substituïda d'immediat, sense costos elevats, per una organització pròpia.

En l'aspecte de la revisió en via administrativa, la LOFCA atribuïa a les Comunitats autònomes la competència per resoldre les reclamacions econòmico-administratives en matèria de tributs propis. La Generalitat de Catalunya va ser pionera en l'establiment d'òrgans de resolució de les reclamacions econòmico-administratives.

Per decret de 9 de juny de 1983 es creen les juntes territorials i superior de

finances. És clar que el reduït volum de reclamacions previsible no feia aconsellable dotar aquests òrgans de funcionaris dedicats en exclusivitat a aquesta tasca, com ocorre als tribunals econòmic-administratius estatals. Es va optar, amb un criteri d'economia, per adscriure els càrrecs de presidents i vocals de les juntes als titulars d'altres òrgans de l'Administració gestora.

3. Evolució de la recaptació

La recaptació dels impostos cedits representa una proporció relativament poc important del finançament total de la Generalitat, que, com es sabut, es nodreix, principalment, de transferències estatals. Així, als pressupostos de 1988 i 1989 els imports pressupostats per aquest concepte representaven, respectivament l'11,11 i l'11,92 % dels totals pressupostats d'ingressos.

Ara bé, malgrat el fet que el seu nivell quantitatiu és relativament petit, la importància qualitativa d'aquests recursos és apreciable, ja que representen un dels escassos marges de flexibilitat pressupostària a l'autofinançament, en un pressupost carregat de partides de despesa vinculades i excessivament dependent de transferències alienes.

Dins del sistema de finançament «definitiu», aprovat per al quinquenni 1987-1991, en la mesura que la recaptació creixi més que el percentatge de participació en tributs estatals, l'excés queda en favor de la Comunitat Autònoma. Aquesta circumstància — creixement de la recaptació per impostos cedits superior al creixement del PPI — s'ha donat als exercicis de 1987 i 1988 i, previsiblement, també al 1989.

Vegem, tot seguit, l'evolució de la recaptació a Catalunya durant els set anys transcorreguts des del moment de la cessió. A efectes d'avaluació de les xifres, s'ha de tenir en compte:

a) L'impost sobre el luxe es va suprimir amb efectes de 31 de desembre de 1985. D'ençà d'aquesta data, la recaptació que hi figura correspon a fets imposables acreditats amb anterioritat i no prescrits. Això explica la devallada de la recaptació entre els anys 1985 i 1986.

Quadre núm. 1

Recaptació dels impostos cedits a Catalunya (xifres en milions de ptes.)

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Successions	4.797	4.776	5.474	5.759	7.769	10.637	12.667
Patrimoni	4.446	4.320	4.813	5.520	8.155	10.579	13.228
Trans. patrimonials	15.079	11.869	14.863	16.271	18.023	24.709	61.023 ¹
Luxe	15.394	20.923	21.772	27.915	2.232	797	318
Taxa de joc	12.157	17.746	18.968	15.820	16.997	20.087	21.943
Total	51.873	59.634	65.890	71.285	53.176	66.809	109.179

1. Inclou 25.497 per impost sobre actes jurídics documentats

Font: Intervenció General de la Generalitat de Catalunya. Reproduït de la revista *Nota d'Economia*

b) L'impost sobre actes jurídics documentats va ser cedit amb efectes d'1 de gener de 1988. Això determina, l'any 1988, un augment del concepte transmissions patrimonials i actes jurídics documentats molt superior al normal.

Al quadre núm. 2 s'indica l'evolució de la recaptació dels impostos cedits o susceptibles de cessió a la resta de l'Estat, tret de les comunitats autònomes de règim especial (País Basc i Navarra). Com que la cessió de tributs a cada comunitat no es va produir simultàniament, sinó successiva, a fi d'homogeneïtzar la comparació, s'hi inclou cada any:

a) La recaptació obtinguda per l'Estat a les comunitats on encara no s'havia produït cessió.

b) La recaptació de les comunitats autònomes.

Es donen per reproduïdes les mateixes observacions anteriors, sobre supressió de l'impost sobre el luxe i cessió de l'impost sobre actes jurídics documentats.

Quadre núm. 2

Recaptació dels tributs cedits a la resta de comunitats autònomes de règim comú

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Successions	15.819	21.849	24.123	25.542	29.216	36.598	53.586
Patrimoni	13.422	13.239	14.980	18.413	21.479	29.649	37.942
Trans. patrimonials i A.J.D.	62.112	60.513	69.029	73.264	79.883	94.786	205.164 ¹
Luxe	61.747	66.493	70.036	83.045	12.417	2.547	987
Taxa de joc	49.364	70.807	79.228	82.365	94.642	111.726	121.996
Total	202.464	232.901	257.396	282.629	237.637	275.306	419.675

1. Inclou la recaptació d'A.J.D.

Font: Inspecció General del Ministeri d'Economia i Hisenda. Reproduït de la revista *Nota d'Economia*

Al quadre núm. 3 es pot veure la relació percentual entre la recaptació a Catalunya i la recaptació a la resta de comunitats de règim comú, per cada un dels conceptes tributaris i anys. La relació de població entre Catalunya i la resta de comunitats de règim comú és aproximadament de $6/29,5 = 20,34\%$. S'observa que:

a) La relació de recaptació s'ha mantingut significativament per sobre de la relació de població durant tot el període considerat, amb una lleu davallada, l'any 1986, que es recupera posteriorment.

b) La relació és més elevada, normalment superior al 30 %, als impostos sobre el patrimoni i sobre el luxe. Al contrari, en la taxa sobre el joc, ha anat baixant, fins a establitzar-se entorn del 18 %, és a dir, per sota del percentatge de població. A l'impost sobre successions i donacions, la relació és molt fluctuant, degut, sens dubte, a la relativa aleatorietat de la recaptació d'aquest impost.

Quadre núm. 3

Relació percentual entre la recaptació a Catalunya i a la resta de comunitats autònomes de règim comú

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Successions	30,32	21,86	22,69	22,55	26,59	29,06	23,64
Patrimoni	33,12	32,63	32,13	29,98	37,97	35,68	34,86
Trans. patrimonials	24,28	19,61	21,53	22,21	22,56	26,07	29,74
Luxe	24,93	31,47	31,09	33,61	17,98	31,29	32,22
Taxa de joc	24,63	25,06	23,94	19,21	17,96	17,98	17,99
Total	25,00	25,60	25,60	25,22	22,38	24,27	25,99

Font: Nota d'Economia

Als quadres núms. 4 i 5 es reflecteixen, respectivament: l'evolució de la recaptació al llarg del període considerat, prenent com a base 100 l'any 1982, i la composició percentual dels ingressos totals.

Quadre núm. 4

Evolució comparativa de la recaptació prenent com a base 100 l'any 1982

	1983		1984		1985		1986		1987		1988	
	Catal.	Resta	Catal.	Resta	Catal.	Resta	Catal.	Resta	Catal.	Resta	Catal.	Resta
Successions	99,56	138,12	114,11	152,49	120,05	161,46	161,96	184,69	221,74	231,35	264,06	338,74
Patrimoni	97,17	98,64	108,25	111,61	124,16	137,19	183,42	160,03	237,94	220,90	297,53	282,68
Trans. patrim.	77,52	97,43	98,57	111,14	107,90	117,95	119,52	128,61	163,86	152,60	404,69	330,31
Luxe	135,92	107,69	141,43	113,42	181,34	134,49	14,50	20,11	5,18	4,12	2,07	1,60
Taxa de joc	145,97	143,44	156,03	160,50	130,13	166,85	139,81	191,72	165,23	225,42	180,50	247,13
Total	114,96	115,03	127,02	127,13	137,42	139,59	102,51	117,37	128,79	135,98	210,28	207,28

Font: Nota d'Economia

Quadre núm. 5

Composició percentual comparada de la recaptació total dels impostos cedits

	1982		1983		1984		1985		1986		1987		1988	
	Catal.	Resta	Calta.	Resta	Catal.	Resta	Catal.	Resta	Catal.	Resta	Catal.	Resta	Catal.	Resta
Successions	9,25	7,81	8,01	9,38	8,31	9,37	8,08	9,04	14,61	12,29	15,92	13,29	11,61	12,77
Patrimoni	8,57	6,63	7,24	5,68	7,30	5,82	7,74	6,51	15,34	9,04	15,83	10,77	12,13	9,04
Trans. patrim.	29,07	30,68	19,90	25,98	22,56	26,82	22,83	25,92	33,89	33,61	36,98	34,43	55,94	48,88
Luxe	29,68	30,50	35,09	28,55	33,04	27,21	39,15	29,38	4,20	5,23	1,19	0,93	0,29	0,24
Taxa de joc	23,43	24,38	29,76	30,40	28,79	30,78	22,14	29,14	31,96	39,83	30,07	40,58	20,12	29,07

Font: Nota d'Economia

4. Cap al futur

L'evolució de la recaptació per impostos cedits, a Catalunya i a la resta de comunitat autònomes, ha posat de manifest que eren injustificats els recels —que, versemblantment inspiraven l'esquitit marc legal dissenyat a l'Estatut i a la LOFCA— d'una deficient gestió tributària per part de les comunitats autònomes. El rendiment dels impostos cedits ha experimentat augments satisfactoris. El fet ha estat explícitament reconegut per autoritats del Ministeri d'Economia i Hisenda, tot esmentant la gestió de la Generalitat de Catalunya entre les més destacades.

No hi han estat obstacle la migradesa de mitjans personals ni el deficient funcionament dels mecanismes estatals de coordinació, que han estat suplerts per l'acció coordinadora de les pròpies comunitats, a través de l'organització de jornades intercomunitàries o trobades de responsables de les respectives administracions. En aquest aspecte, és just reconèixer el paper que hi han jugat comunitats com ara les d'Andalusia, Galícia, Múrcia o Balears.

A hores d'ara, es fa com més va més palesa l'estretor del marc legal actual, a la llum dels principis d'autosuficiència financera i de corresponsabilització fiscal, aquesta darrera en la seva soble vessant, de participació en l'elaboració normativa i de participació en la gestió tributària.

És cert que falta per engegar un dels mecanismes de participació legalment previstes: la cessió de l'IVA en fase minorista. Però, deixant de banda les dificultats de delimitar la fase minorista, la cessió no sembla tècnicament viable mentre que es mantingui l'artifici del recàrrec d'equivalència.

Més viable sembla, de cara a obtenir un acceptable grau d'autosuficiència financera —tot i que requeriria una modificació a nivell de llei orgànica— la cessió d'un dels grans impostos del sistema: l'IRPF.

L'objecció segons la qual la cessió dels grans impostos podria produir transvasaments intercomunitaris de càrrega tributària no és insalvable. Ho seria, potser, si la cessió del rendiment dels impostos recaptats en l'àmbit de cada comunitat fos incondicionada. Però perd la seva raó d'ésser, si aquell rendiment es considera com una bestreta, a compte d'una participació en el rendiment global del sistema, calculada sobre mòduls que tinguin en compte, entre d'altres, el principi de solidaritat. Els augments de recaptació deguts a millora en la gestió restarien com un al·licient addicional a la corresponsabilització fiscal.

Es pot pensar, d'altra banda, en un cert marge de potestat normativa, dins d'unes regles d'harmonització. Ben a prop tenim l'exemple del País Basc i de Navarra, on aquest marge existeix, sense que el sistema s'esberli ni tan sols grinyoli.

A països d'una llarga tradició federal, com ara el Canadà o els Estats Units, el sistema tributari federal coexisteix amb impostos de cada estat sobre la renda. La coordinació del sistema conjunt s'assegura mitjançant mecanismes de deducció.

En un país que ens és geogràficament més proper, la República Federal Alemanya, la potestat normativa plena dels *Länder* resta limitada als impostos locals sobre el consum i sobre el luxe. La regulació dels grans impostos del sistema, tot i que teòricament compartida, és exercida de fet per la Federació. Ara bé, la gestió està totalment en mans dels *Länder*, tret dels drets de duanes i de l'IVA en duanes, que són directament recaptats per la Federació.

Els *Länder* fan seu el rendiment dels impostos sobre el patrimoni, successions,

automòbils, cervesa i joc, recaptats en el seu àmbit territorial. Pel que fa a l'IVA, impost sobre la renda de les persones físiques i impost sobre societats, els *Länder* reben una participació variable, que darrerament oscil·la entorn del 35 %. Aquesta participació és distribuïda, no segons la recaptació efectivament obtinguda a cada territori, sinó en funció d'uns mòduls, el principal dels quals és la població.

En conclusió: el sistema dissenyat a l'Estatut de Catalunya i la LOFCA, que pot considerar-se com un període de rodatge, ha esdevingut notòriament estret per satisfer la demanda d'autosuficiència financera i de coresponsabilització fiscal. Fóra aventurat avançar els trets del model futur. Però els sistemes de federalisme fiscal existents ens ofereixen models que han provat la seva viabilitat, i que poden servir de pauta a una evolució futura.

