

LA GESTIÓN TRIBUTARIA

Josep Arias Velasco
Abogado

1. El marco legal

Una de las exigencias que el Estado de las Autonomías planteaba era que la financiación de las Comunidades autónomas incluyese cierto volumen de recursos autogestionados, es decir, no consistentes en transferencias del presupuesto estatal. En la medida en que ese volumen fuese importante, se alcanzaría un nivel correlativo de flexibilidad y de autosuficiencia presupuestaria. En contrapartida, las Comunidades autónomas, como gestoras de sus recursos tributarios, asumirían una corresponsabilidad en la labor fiscal del Estado.

Reflejo constitucional de esa exigencia fue la inclusión, entre los recursos financieros de las Comunidades autónomas enunciados en el artículo 157 de la ley fundamental, de los impuestos cedidos total o parcialmente del Estado, así como de los recargos sobre los impuestos estatales. Una menor importancia cuantitativa tenían los posibles tributos propios, pues pocos huecos deja a la imposición autonómica el exhaustivo y omnipresente sistema tributario estatal.

1.1. *Los impuestos cedidos*

El proceso de elaboración del Estatuto de Cataluña constituyó el terreno de incruenta batalla donde se concretarían la amplitud y el contenido —indefinido en la Constitución— de la cesión de tributos, prejuzgando, en cierto modo, las soluciones del resto de Estatutos de las Comunidades de régimen común.

Dejando a un lado desde el primer momento el régimen de concierto —del que gozarían el País Vasco y Navarra al amparo de la disposición adicional primera de la Constitución—, tampoco prosperaron las propuestas tendentes a incluir, en la cesión de impuestos, porcentajes en la recaudación de los impuestos básicos del sistema: IRPF, sociedades, ITE. El raquítico elenco de impuestos cedidos que se recoge en la disposición transitoria sexta del Estatuto es el siguiente:

- a) Impuesto sobre el patrimonio neto.
- b) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.
- c) Impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- d) Impuestos sobre el lujo que se recaudan en el lugar de destino.

En el Estatuto de 1932 determinados impuestos —las contribuciones territoriales— se cedían con potestad normativa, es decir, que más que de cesión de impuestos se podía hablar de cesión de materias tributarias.

El Estatuto de 1979 no se manifiesta explícitamente sobre las condiciones de la cesión, que quedan remitidas al acuerdo de una comisión mixta, acuerdo que se tramitará como proyecto de ley. Pero de los términos del artículo 46.2 puede deducirse que se trata de una simple delegación de gestión, sin transferencia de potestad normativa.

Al año siguiente, 1980, se promulga la LOFCA, ley orgánica de financiación de las Comunidades autónomas, que, generalizando los principios que se deducen del Estatuto de Cataluña, servirá como pauta del sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común. La reserva de potestad normativa al Estado queda ratificada al definir los tributos cedidos como «los establecidos y regulados por el Estado cuyo producto corresponde a la Comunidad autónoma».

El repertorio de tributos cedidos queda ampliado, ya que se prevé la cesión de la imposición general sobre las ventas en su fase minorista —sin duda se está pensando en el futuro IVA— y las tasas y exacciones sobre el juego. La primera de estas previsiones no ha producido efecto hasta el momento.

En 1981 se dicta la Ley 41, de 27 de diciembre, de cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña. Son objeto de la cesión los impuestos enunciados en la disposición transitoria sexta del Estatuto y, además, la tasa estatal sobre el juego.

La reserva de la potestad normativa en favor del Estado se formula positiva y negativamente. En este último sentido se 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 parece excesiva y podría reducirse fácilmente al absurdo.

La Ley establece los «puntos de conexión», que determinarán territorialmente la atribución del rendimiento, y enuncia las competencias que son objeto de delegación en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los impuestos cedidos. Esta enumeración contiene algunas exclusiones significativas, como la resolución de consultas vinculantes, la condonación graciable de sanciones, y el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas.

Se establecen normas especiales para el impuesto sobre el patrimonio, que, en cierta manera, pasa a ser un impuesto de gestión conjunta. Aunque las competencias de liquidación corresponden a la Generalidad, las declaraciones deben presentarse en las delegaciones de Hacienda estatal, conjuntamente con las del IRPF. Por otro lado, la inspección del impuesto es compartida.

La administración tributaria de la Generalidad queda sometida a una inspección de servicios anual, a cargo de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda.

La Ley, finalmente, prevé una serie de normas de colaboración y coordinación.

La cesión de tributos a la Generalidad tuvo lugar con efectos de 1 de enero de 1982.

En 1983 se promulga la Ley 30, de cesión de tributos a las Comunidades autónomas, que generaliza al resto de Comunidades autónomas de régimen común el sistema de la Ley 41/1981, al tiempo que introduce algunas modificaciones, generalmente de carácter restrictivo.

Finalmente, la Ley 31/1987 completa el cuadro normativo de la cesión de tributos

estatales, al establecer el alcance y condiciones de la cesión a las Comunidades autónomas del impuesto sobre actos jurídicos documentados.

1.2. *Los tributos propios*

Por lo que respecta a los tributos propios, tanto el Estado como la LOFCA prevén su posible establecimiento. Pero esta última Ley somete dicha posibilidad a un conjunto de cautelas que hacen muy difícil la creación de tributos propios de importancia significativa. En la actualidad, los tributos propios de la Generalidad son:

a) El impuesto sobre el bingo, creado por Ley 21/1984, de 24 de octubre.

b) El canon de saneamiento e incremento de tarifa, que constituye un recurso de la Junta de Saneamiento, a cuyo cargo está la gestión del tributo.

c) El canon de infraestructura hidráulica.

d) Las tasas de los diferentes Departamentos de la Generalidad, en su mayoría traspasadas con los servicios correspondientes. En el momento de recibir esta «herencia», la normativa era dispersa, deslegalizada y carecía de unidad de criterios. La Generalidad hizo un primer ensayo de poner orden en este desbarajuste mediante la Ley 27/1984, de 19 de diciembre, de tasas de la Generalidad, que establecía las reglas generales de exacción bajo los principios de sometimiento al control presupuestario y de legalidad. Por Ley 6/1986, de 8 de mayo, se procedió a la ordenación y racionalización de las tarifas. En este momento, la Dirección General de Tributos estudia una profunda reforma de carácter simplificador, con vistas a suprimir todas aquellas tasas cuya escasa potencialidad recaudatoria no justifica los costes directos e indirectos —molestias innecesarias a los administrados— de su gestión.

e) La contribución especial sobre el servicio de extinción de incendios, procedente del elenco tributario de las Diputaciones.

1.3. *Los recargos sobre tributos estatales*

La LOFCA permite a las Comunidades autónomas establecer recargos sobre los tributos cedidos y también sobre los tributos no cedidos que gravan la renta y el patrimonio de las personas físicas.

Es de sobra conocida la polvareda que levantó el único intento hasta la fecha por parte de una Comunidad autónoma —la de Madrid— de establecer un recargo sobre el IRPF.

Razones políticas obvias parecen haber desaconsejado el seguimiento de ese ejemplo.

El único recargo que tiene establecido la Generalidad de Cataluña es el que recae sobre la tasa de juego que grava las máquinas tragaperras, en cuantía del 20 % de la cuota.

2. La organización administrativa

Inicialmente, la Administración tributaria de la Generalidad se estructuró en servicios territoriales de ámbito provincial, bajo la dependencia funcional de las direc-

ciones generales de tributos, y del tesoro y de la intervención general. Tales servicios territoriales se encuadrarían posteriormente en delegaciones territoriales, de organización paralela a la de las delegaciones de Hacienda estatal, aunque simplificada en relación con ésta.

Por otro lado, se mantuvo la red de oficinas liquidadoras de partido, a cargo de los registradores de la propiedad, con competencias para la liquidación de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales en las localidades que no eran capital de demarcación provincial.

La dotación de personal técnico en el momento del traspaso de servicios se realizó con una considerable mezquindad. Digamos como ejemplo que el número de inspectores tributarios transferidos —ocho— representaba en aquel momento el 2,27 % de la plantilla prevista para la Administración estatal.

Igualmente insuficientes fueron las dotaciones de personal liquidador y de personal técnico de valoración.

Desde el año 1982 se ha producido una tendencia al reforzamiento de las plantillas de la Administración tributaria, sin llegar, sin embargo, a los límites que serían deseables, pues esta tendencia choca con una limitación importante: los puestos de trabajo de nivel técnico requieren una formación especializada que no es fácil de improvisar.

Dada la resistencia estatal a la transferencia de funcionarios, la Administración tributaria de la Generalidad se enfrenta en estos momentos con un reto: el de la selección y formación de su propio personal especializado. La infraestructura de la Escuela de Administración Pública de Cataluña, con el soporte técnico de la Dirección General de Tributos, puede proporcionar los medios necesarios. Hay que reconocer que este autoabastecimiento implica una deseconomía de escala: es proporcionalmente más costoso seleccionar y formar un reducido número de funcionarios, que promociones de centenares, como hace la Administración estatal a través de la Escuela de Hacienda Pública. Sin embargo, dadas las circunstancias, no parece haber ningún otro camino.

En el campo de las relaciones institucionales a nivel administrativo, la Ley de cesión de tributos preveía un conjunto de mecanismos de colaboración y coordinación: intercambio de información, plan coordinado de informática fiscal, planes de inspección conjunta, establecimiento de oficinas de colaboración, coordinación y enlace, y creación de una comisión coordinadora paritaria.

Ninguno de estos mecanismos ha llegado a funcionar satisfactoriamente a nivel institucional debido al hecho de que la Administración estatal no ha manifestado demasiado interés. A modo de ejemplo, digamos que la comisión coordinadora paritaria no ha sido convocada en Cataluña desde 1985.

Dicho sea de paso, de hecho funciona una coordinación espontánea basada en las buenas relaciones personales entre funcionarios de una y otra Administración. Pero parece evidente que la materia es demasiado importante para ser dejada al azar de las buenas relaciones personales.

Por lo que respecta a las oficinas liquidadoras de partido, a cargo de los registradores de la propiedad, la nueva ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones, promulgada en 1987, abría la posibilidad de que la función de liquidación de este impuesto fuese totalmente asumida por las delegaciones territoriales del Departamento de Economía y Finanzas.

La decisión que se tomó de mantener la competencia de las oficinas liquidadoras —Decreto de 30 de diciembre de 1987— tuvo en cuenta por un lado la reconocida capacidad técnica del cuerpo de registradores de la propiedad, no fácilmente sustituibles por las razones ya citadas; y por otro lado que la red de oficinas liquidadoras, aproximadamente coincidente con la organización comarcal, implicaba un acercamiento de la Administración al administrado, de modo que tampoco podría ser sustituida de inmediato, sin costes elevados, por una organización propia.

En el campo de la revisión en vía administrativa, la LOFCA atribuyó a las Comunidades autónomas la competencia para resolver las reclamaciones económico-administrativas en materia de tributos propios. La Generalidad de Cataluña fue pionera en el establecimiento de órganos de resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

Por Decreto de 9 de junio de 1983 se crean las juntas territoriales y superior de finanzas. Resulta claro que el reducido volumen de reclamaciones previsibles no hacía aconsejable dotar a estos órganos de funcionarios dedicados en exclusividad a esta tarea, como ocurre en los tribunales económico-administrativos estatales. Se optó, con un criterio de economía, por adscribir los cargos de presidentes y vocales de las juntas a los titulares de otros órganos de la administración gestora.

3. Evolución de la recaudación

La recaudación de los impuestos cedidos representa una proporción relativamente poco importante de la financiación total de la Generalidad, que, como es sabido, se nutre principalmente de transferencias estatales. Así, en los presupuestos de 1988 y 1989 los importes presupuestados por este concepto representaban respectivamente l'11,11 y l'11,92 % de los presupuestos totales de ingresos.

Ahora bien, a pesar del hecho de que su nivel cuantitativo es relativamente pequeño, la importancia cualitativa de estos recursos es apreciable, ya que representan uno de los escasos márgenes de flexibilidad presupuestaria en la autofinanciación, en un presupuesto cargado de partidas de gasto vinculadas y excesivamente dependiente de transferencias ajenas.

Dentro del sistema de financiación «definitivo», aprobado para el quinquenio 1987-1991, en la medida en que la recaudación crezca más que el porcentaje de participación en tributos estatales, el exceso queda en favor de la Comunidad autónoma. Esta circunstancia —crecimiento de la recaudación por impuestos cedidos superior al crecimiento del PPI— se ha dado en los ejercicios de 1987 y 1988, y previsiblemente también en 1989.

Veamos a continuación la evolución de la recaudación en Cataluña durante los siete años transcurridos desde el momento de la cesión. A efectos de evaluación de las cifras, debe tenerse en cuenta:

a) El impuesto sobre el lujo se suprimió con efectos de 31 de diciembre de 1985. Desde esta fecha, la recaudación que figura corresponde a hechos imposables devengados con anterioridad y no prescritos. Ello explica el descenso de recaudación entre los años 1985 y 1986.

b) El impuesto sobre actos jurídicos documentados fue cedido con efectos de 1 de enero de 1988. Ello determina en el año 1988 un aumento del concepto transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados muy superior al normal.

Cuadro n.º 1

Recaudación de los impuestos cedidos en Cataluña (cifras en millones de ptas.)

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Sucesiones	4.797	4.776	5.474	5.759	7.769	10.637	12.667
Patrimonio	4.446	4.320	4.813	5.520	8.155	10.579	13.228
Trans. patrimoniales	15.079	11.869	14.863	16.271	18.023	24.709	61.023 ¹
Lujo	15.394	20.923	21.772	27.915	2.232	797	318
Tasa de juego	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

Fuente: Intervención General de la Generalidad de Cataluña. Reproducido de la revista *Nota d'Economia*.

1. Incluye 25.497 por impuesto sobre actos jurídicos documentados.

En el cuadro n.º 2 se indica la evolución de la recaudación de los impuestos cedidos o susceptibles de cesión en el resto del Estado, salvo las Comunidades autónomas de régimen especial (País Vasco y Navarra). Como la cesión de tributos no se produjo simultánea sino sucesivamente, a fin de homogeneizar la comparación se incluye cada año:

a) La recaudación obtenida por el Estado en las Comunidades en que aún no se ha producido la cesión.

b) La recaudación de las Comunidades autónomas.

Se dan por reproducidas las mismas observaciones anteriores, sobre supresión del impuesto sobre el lujo y cesión del impuesto sobre actos jurídicos documentados.

Cuadro n.º 2

Recaudación de los tributos cedidos en el resto de Comunidades autónomas de régimen común

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Sucesiones	15.819	21.849	24.123	25.542	29.216	36.598	53.586
Patrimonio	13.422	13.239	14.980	18.413	21.479	29.649	37.942
Trans. patrimoniales y A.J.D.	62.112	60.513	69.029	73.264	79.883	94.786	205.164 ¹
Lujo	61.747	66.493	70.036	83.045	12.417	2.547	987
Tasa de juego	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

Fuente: Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda. Reproducido de la revista *Nota d'Economia*.

1. Incluye la recaudación de A.J.D.

En el cuadro n.º 3 se puede ver la relación porcentual entre la recaudación en Cataluña y la recaudación en el resto de Comunidades de régimen común, por cada uno de los

conceptos tributarios y años. La relación de población entre Cataluña y el resto de Comunidades de régimen común es aproximadamente de $6/29,5 = 20,34 \%$. Se observa que:

a) La relación de recaudación se ha mantenido significativamente por encima de la relación de población durante todo el período considerado, con un leve descenso en 1986, que se recupera posteriormente.

b) La relación es más elevada, normalmente superior al 3 %, en los impuestos sobre el patrimonio y sobre el lujo. Por el contrario, en la tasa sobre el juego ha ido bajando, hasta establecerse en torno al 18 %, es decir, por debajo del porcentaje de población. En el impuesto sobre sucesiones y donaciones la relación es muy fluctuante, debido sin duda a la relativa aleatoriedad de la recaudación de este impuesto.

Cuadro n.º 3

Relación porcentual entre la recaudación en Cataluña y en el resto de Comunidades autónomas de régimen común

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Sucesiones	30,32	21,86	22,69	22,55	26,59	29,06	23,64
Patrimonio	33,12	32,63	32,13	29,98	37,97	35,68	34,86
Trans. patrimoniales	24,28	19,61	21,53	22,21	22,56	26,07	29,74
Lujo	24,93	31,47	31,09	33,61	17,98	31,29	32,22
Tasa de juego	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	23,99

Fuente: *Nota d'Economia*.

En los cuadros números 4 y 5 se reflejan, respectivamente: la evolución de la recaudación a lo largo del período considerado, tomando como base 100 el año 1982, y la composición porcentual de los ingresos totales.

Cuadro n.º 4

Evolución comparativa de la recaudación tomando como base 100 el año 1982

	1983		1984		1985		1986		1987		1988	
	Catal.	Resto	Catal.	Resto	Catal.	Resto	Catal.	Resto	Catal.	Resto	Catal.	Resto
Sucesiones	99,56	138,12	114,11	152,49	120,05	161,46	161,96	184,69	221,74	231,35	264,06	338,74
Patrimonio	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
Lujo	135,92	107,69	141,43	113,42	181,34	134,49	14,50	20,11	5,18	4,12	2,07	1,60
Tasa de juego	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

Fuente: *Nota d'Economia*.

Cuadro n.º 5

Composición porcentual de la recaudación total de los impuestos cedidos

	1982		1983		1984		1985		1986		1987		1988	
	Catal.	Resto	Catal.	Resto	Catal.	Resto	Catal.	Resto	Catal.	Resto	Catal.	Resto	Catal.	Resto
Sucesiones	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
Patrimonio	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
Lujo	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
Tasa de juego	23,43	24,38	29,76	30,40	28,79	30,78	22,19	29,14	31,96	39,83	30,07	40,58	20,12	29,07

Fuente: *Nota d'Economia*.

4. Hacia el futuro

La evolución de la recaudación por impuestos cedidos en Cataluña y en el resto de Comunidades autónomas ha puesto de manifiesto que eran injustificados los recelos —que verosíblemente inspiraban el estrecho marco legal diseñado en el Estatuto y en la LOFCA— de una deficiente gestión tributaria por parte de las Comunidades autónomas. El rendimiento de los impuestos cedidos ha experimentado aumentos satisfactorios. El hecho ha sido explícitamente reconocido por autoridades del Ministerio de Economía y Hacienda, citando la gestión de la Generalidad de Cataluña entre las más destacadas.

No han sido obstáculo la escasez de medios personales ni el deficiente funcionamiento de los mecanismos estatales de coordinación, que han sido suplidos por la acción coordinadora de las propias Comunidades a través de la organización de jornadas intercomunitarias o encuentros de responsables de las respectivas administraciones. En este sentido, es justo reconocer el papel que han desempeñado Comunidades como las de Andalucía, Galicia, Murcia o Baleares.

En este momento, es cada vez más evidente la estrechez del marco legal actual, a la luz de los principios de autosuficiencia financiera y de corresponsabilización fiscal, ésta última en su doble vertiente de participación en la elaboración normativa y de participación en la gestión tributaria.

Es cierto que todavía hay que poner en marcha uno de los mecanismos de participación legalmente previstos: la cesión del IVA en fase minorista. Pero, dejando a un lado las dificultades de delimitar la fase minorista, la cesión no parece técnicamente viable mientras se mantenga el artificio del recargo de equivalencia.

Más viable parece, de cara a obtener un grado de autosuficiencia financiera aceptable —aunque requeriría una modificación a nivel de ley orgánica—, la cesión de uno de los grandes impuestos del sistema: el IRPF.

La objeción según la cual la cesión de los grandes impuestos podría producir trasvases intercomunitarios de carga tributaria no es insalvable. Lo sería, quizá, si la cesión del rendimiento de los impuestos recaudados en el ámbito de cada comunidad fuese incondicionada. Pero pierde su razón de ser si ese rendimiento se considera como un anticipo, a cuenta de una participación en el rendimiento global del sistema,

calculada sobre módulos que tengan en cuenta, entre otros, el principio de solidaridad. Los aumentos de recaudación debidos a mejora en la gestión quedarían como un aliciente adicional a la corresponsabilización fiscal.

Cabe pensar, por otro lado, en un cierto margen de potestad normativa dentro de unas reglas de armonización. Bien cerca tenemos el ejemplo del País Vasco y de Navarra, que se mueven en este margen sin que el sistema se quiebre ni se agriete por ello.

En países con una larga tradición federal, como Canadá o Estados Unidos, el sistema tributario federal coexiste con impuestos de cada Estado sobre la renta. La coordinación del sistema conjunto se asegura mediante mecanismos de deducción.

En un país que nos es geográficamente más cercano, la República Federal de Alemania, la potestad normativa plena de los *Länder* queda limitada a los impuestos locales sobre el consumo y sobre el lujo. La regulación de los grandes impuestos del sistema, aunque teóricamente compartida, es ejercida de hecho por la Federación. Ahora bien, la gestión está totalmente en manos de los *Länder*, salvo los derechos de aduanas y el IVA en aduanas, que son directamente recaudados por la Federación.

Los *Länder* hacen suyo el rendimiento de los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, automóviles, cerveza y juego, recaudados en su ámbito territorial. Por lo que respecta al IVA, impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre sociedades, los *Länder* reciben una participación variable que últimamente oscila en torno al 35 %. Esta participación se distribuye no según la recaudación obtenida en cada territorio, sino en función de unos módulos, el principal de los cuales es la población.

En conclusión, el sistema diseñado en el Estatuto de Cataluña y la LOFCA, que puede considerarse un período de rodaje, se ha quedado notoriamente estrecho para satisfacer la demanda de autosuficiencia financiera y de corresponsabilización fiscal. Sería aventurado avanzar los rasgos del modelo futuro, pero los sistemas de federalismo fiscal existentes nos ofrecen modelos que han probado su viabilidad, y que pueden servir de pauta para una evolución futura.

