

# EL FINANÇAMENT DE LES COMUNITATS AUTÒNOMES DE RÈGIM COMÚ: NOTES I REFLEXIONS SOBRE LA REFORMA DE LA LLEI ORGÀNICA DE FINANÇAMENT DE LES COMUNITATS AUTÒNOMES I LA LLEI DE CESSIÓ DE TRIBUTS DE L'ESTAT

José Antonio Fernández Amor

Doctor en dret

## *Sumari*

1. Introducció.
2. Objectius de la reforma i instruments per aconseguir-la.
3. Els tributs cedits després de la reforma:
  - 3.1. El nou significat del concepte d'impost cedit i els tributs susceptibles de cessió.
  - 3.2. Els tributs cedits:
    - 3.2.1. La cessió de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
    - 3.2.2. La cessió de l'impost sobre el patrimoni.
    - 3.2.3. L'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.
    - 3.2.4. L'impost sobre successions i donacions.
    - 3.2.5. La cessió de la imposició general sobre les vendes i dels impostos sobre consums específics en la fase minorista.
    - 3.2.6. Els tributs sobre el joc.
    - 3.2.7. La integració de les comunitats autònomes en la gestió dels tributs cedits.
4. Altres aspectes de la reforma.
  - 4.1. L'àmbit d'aplicació dels recàrrecs tributaris autonòmics.
  - 4.2. El nou concepte de taxes.
  - 4.3. La Junta Arbitral per a la resolució de conflictes.
5. Consideracions finals.

## 1. Introducció

La Constitució de 1978 (en endavant, la CE) ha comportat, com ja és sabut, una nova distribució del poder polític entre diversos ens territorials com són l'Estat, les comunitats autònomes i els ens locals. Concretament, amb relació als segons el text fonamental els ha atribuït una sèrie de competències que es deriven dels art. 148 i 149 de la llei fonamental. Així mateix, la seva realització es duu a terme d'una manera autònoma respecte dels altres ens, tal com es desprèn de l'art. 137 de la CE. En aquest sentit, la manifestació més gran del principi d'autonomia que es deriva d'aquest article és la capacitat de les comunitats autònomes d'aprovar les seves pròpies lleis.

Ara bé, l'exercici autònom d'una activitat política per part de les comunitats autònomes implica, necessàriament, la realització d'una activitat financera, és a dir, han de disposar d'una sèrie de recursos amb els quals puguin obtenir ingressos per tal de cobrir les despeses que comporta l'acompliment de les competències que la CE els atribueix. En aquest sentit, el legislador constitucional va dotar aquests ens

de poder tributari (art. 133.2 de la CE), de recursos amb els quals poguessin formar la seva hisenda (art. 157.1 de la CE) i d'un poder de despesa amb el qual poguessin construir el seu propi pressupost, tal com es deriva de l'art. 21 de la Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes (en endavant, la LOFCA).

Sobre aquest punt, la doctrina<sup>1</sup> i la jurisprudència<sup>2</sup> han coincidit a assenyalar que el principi d'autonomia política es fonamenta en la disposició de recursos amb els quals es puguin obtenir els ingressos necessaris per tal de cobrir les despeses que la seva activitat financera comporta. A aquesta qüestió cal afegir que, d'acord amb l'art. 156 de la CE, les comunitats autònomes tenen autonomia financera, és a dir, com diu Ferreiro Lapatza,<sup>3</sup> tenen reconeguda la capacitat necessària per poder distribuir els recursos de què disposen. Segons això, es pot concloure que autonomia política i autonomia financera són conceptes que van lligats, ja que el segon és el pressupòsit necessari per al primer.

Així, doncs, sembla lògic pensar que el grau d'autonomia financera que es té influeix en el grau d'autonomia política de què es disposa. En aquest sentit, tant la doctrina<sup>4</sup> com la jurisprudència<sup>5</sup> han deixat constància que fins ara les comunitats

1. Entre d'altres, Ferreiro Lapatza, J. J.: «Los impuestos de las comunidades autónomas», a *Curso de derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 11a ed., Madrid: Marcial Pons, 1995, pàg. 670; González González, A. I.: «Principios constitucionales ordenadores de las haciendas autónomas», a *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, Madrid: Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, 1994, pàg. 2002, o Martín Queralt, J. J.: «La institucionalización de la hacienda en los futuros estatutos de autonomía», *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pàg. 120. Concretament, són eloqüents les paraules de Cascajo Castro quan considera que: «Hoy se puede compartir la opinión, en términos generales, de que las finanzas públicas se constituyen como un nuevo centro de los poderes públicos contemporáneos. Se dice por ello que si las leyes distribuyen las competencias son después los presupuestos los que distribuyen los poderes, porque son sin duda los recursos financieros los que dan medida real de las tareas a realizar. Las finanzas públicas adquieren así un papel preponderante. Las complejas y dispersas competencias de todo ente público pueden ser reducidas al común denominador de su valor monetario. Desde este enfoque cobra toda su magnitud el sistema de financiación de las comunidades autónomas.» Cascajo Castro, J. L.: «Breve consideración en torno al principio de autonomía», a *Organización territorial del Estado*, 1a. ed., Salamanca: Universitat de Salamanca; 1993, pàg. 157.

2. Sentència del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de gener (BOE, núm. 55, de 5 de març de 1986).

3. Ferreiro Lapatza, J. J.: «Los impuestos...», *op. cit.*, pàg. 670.

4. Entre d'altres, García Moncó, A. M.: *Autonomía financiera de las comunidades autónomas*, Valladolid: Lex Nova, 1996, pàg. 35.

5. Sobre aquest punt el Tribunal Constitucional considera que: «Ante todo conviene recordar, como uno de los rasgos característicos del sistema de financiación de las comunidades autónomas diseñado por la LOFCA, en el marco de la Constitución, que la autonomía financiera de las comunidades autónomas viene definida en el bloque de la constitucionalidad más por relación a la vertiente del gasto público —y si acaso a la de las transferencias de ingresos precedentes de la hacienda estatal y que constituyen un derecho de crédito frente a ésta en favor de las haciendas autonómicas (las participaciones en los ingresos del Estado, las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones complementarias que se establezcan en los presupuestos generales del Estado conectadas directamente a la prestación de los servicios públicos fundamentales de la competencia de las comunidades autónomas, e incluso, si así se prefiere, los tributos cedidos)— que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudadora suficientes para cubrir las necesidades financieras de la hacienda autonómica. Se configura así un sistema de financiación apoyado en mecanismos financieros de transferencias del Estado.» Fonament jurídic setè, STC 13/1992, de 6 de febrer (BOE, núm. 54, de 3 de març de 1992).

autònomes han tingut una autonomia més gran a l'hora de gestionar el poder de despesa que a l'hora d'obtenir ingressos. Amb relació a aquesta qüestió, podem recórrer a les dades estadístiques<sup>6</sup> i consultar els pressupostos de les comunitats autònomes de règim comú, dels quals es pot deduir que l'autonomia financera s'ha fet efectiva, fins ara, per mitjà dels ingressos precedents de l'endeutament i dels recursos productors d'ingressos de procedència estatal.<sup>7</sup>

Disposar d'una autonomia financera de nivell diferent pel que fa als ingressos i a les despeses, pel fet que la majoria dels primers provenen de recursos que no són propis (de recursos amb una estructura i uns ingressos que no depenen de la regulació que en faci la comunitat autònoma), i recórrer a l'endeutament ha fet que el sistema de finançament autonòmic evidenciï alguns problemes. En primer lloc, segons Rodríguez Bereijo, la hisenda de les comunitats autònomes ha esdevingut parasitària i dependent de l'Estat.<sup>8</sup> En conseqüència, difícilment es pot desenvolupar l'autonomia política d'aquelles comunitats en què l'autonomia financera, pel que fa a ingressos, depèn de les disposicions que l'Estat adopti.

Així mateix, en segon lloc, el sistema no ofereix la transparència suficient davant el ciutadà, que no pot relacionar l'ens que realitza i el proveeix de serveis públics amb aquell que demana ingressos per mitjà d'un sistema tributari. Efectivament, l'Estat ha estat demanant al ciutadà els ingressos necessaris per transferir a les comunitats autònomes, que són, finalment, les qui realitzen els serveis públics. En aquest sentit, la responsabilitat fiscal pel manteniment d'una política financera determinada sempre serà atribuïda a l'ens que no realitza tota la despesa necessària per mantenir un nivell de serveis públics determinat.<sup>9</sup>

6. De la Hucha Celador estableix la relació que existeix entre els ingressos propis de les comunitats autònomes i els ingressos transferits des de l'Estat quan diu que: «Aun cuando puedan existir diferencias entre las distintas comunidades, el ratio se sitúa en una horquilla del 10-15 por 100 correspondiente a ingresos propios y una horquilla del 85-90 por 100 correspondiente a ingresos transferidos.» De la Hucha Celador, F.: «Reflexiones sobre la financiación de las comunidades autónomas en la Constitución española», *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1992-1993, pàg. 450.

Així mateix, amb relació a les operacions de crèdit, també podem fer un quadre que expressi la relació entre ingressos propis i els procedents de l'endeutament:

Anys	1990	1991	1992	1993
Recursos tributaris propis				
Tributs propis (art. 15.1. b CE)	9,1 %	5,7 %	8,4 %	9,8 %
Recàrrecs sobre tributs (art. 157.1.a CE)	0,6 %	0,6 %	1,5 %	1,4 %
Ingressos per operacions de crèdit	90,3 %	93,7 %	90,1 %	88,8 %

Font: Elaboració pròpia a partir de les dades proporcionades per la publicació anual de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales: *Informe sobre la financiación de las comunidades autónomas en 1993* (i també aquesta publicació per als anys 1991 i 1992), Madrid, 1995.

7. Entre aquests s'inclouen la participació en els ingressos de l'Estat (art. 157.1.c CE), els impostos cedits (art. 157.1.a CE), el Fons de Compensació Interterritorial (art. 158.2 CE) i les assignacions complementàries (art. 158.1 CE).

8. Rodríguez Bereijo, Á.: «Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las comunidades autónomas», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, pàg. 68.

9. Són diversos els autors que han considerat que les comunitats autònomes han manifestat un baix nivell de responsabilitat fiscal; entre d'altres, Castell Oliveres, A.: «La reforma del impuesto sobre la

A aquestes circumstàncies cal afegir el fet que, de tots els recursos propis de les comunitats autònomes, l'endeutament públic ha estat el que s'ha utilitzat més.<sup>10</sup> La conseqüència evident d'aquest fet és un augment del dèficit públic, tal com es va constatar en l'Acord del Consell de Política Fiscal i Financera de 20 de gener de 1992, que s'ha de corregir amb vista al futur europeu de l'Estat espanyol.

En síntesi, manca d'autonomia financera pel que fa a ingressos, poca responsabilitat fiscal de les comunitats autònomes i un creixement en el dèficit públic són els defectes que es poden atribuir al sistema de finançament vigent fins al 1996. Aquestes són les referències que s'han d'utilitzar per comprendre les modificacions que es van fer al final d'aquell any en el sistema de finançament de les comunitats autònomes per mitjà de la Llei orgànica 3/1996, de 27 de desembre, que modifica la LOFCA, i la Llei 14/1996, de 30 de setembre, de cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes i de mesures fiscals complementàries.

Aquestes normes parteixen de l'Acord del Consell de Política Fiscal i Financera de 23 de setembre de 1996, per mitjà del qual s'aprova el nou model de finançament autonòmic per al període 1997-2001. L'objecte d'aquest acord és, tal com es desprèn del seu text, corregir la dependència financera de les comunitats autònomes, potenciar la coresponsabilitat fiscal d'aquests ens territorials i estructurar un sistema de finançament que permeti complir el tractat de Maastricht, que exigeix mesures de racionalització i de contenció de la despesa pública.

Les ratlles següents estan dedicades a extreure unes notes i unes reflexions sobre la regulació que impliquen les normes que s'han citat anteriorment. Així, doncs, en primer lloc s'han de comentar aquests textos respecte dels objectius que es pretenen assolir i dels mitjans que s'han disposat per aconseguir-ho. En segon lloc s'analitza de quina manera influeix la reforma en els tributs cedits, que —ja ho podem avançar ara— en són la peça clau. Finalment, en tercer lloc és oportú fer també en aquestes pàgines alguna consideració general sobre els canvis efectuats en el sistema de finançament autonòmic, sens perjudici de les que es vagin fent al llarg d'aquest treball.

---

renta de las personas físicas y la coresponsabilización fiscal de las comunidades autónomas», *Hacienda Pública Española*, núm. 2, 1991, pàg. 217-222; Ferreiro Laparza, J. J.: «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la coresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 61, 1991, pàg. 75-84; García Añoberos, J.: «Corresponsabilidad fiscal», a *Temas de Nuestra Época*, *El País*, dijous 4 de febrer de 1993, pàg. 3, o Zornoza Pérez, J. i De la Hucha Celador, F.: «Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las comunidades autónomas», *Cuadernos de Actualidad*, *Hacienda Pública Española*, núm. 8, 1990, pàg. 20-27.

10. A tall d'apunt es pot destacar el poc ús que les comunitats autònomes han fet dels impostos propis, tot i que no és tant per la impopularitat que l'establiment d'aquestes exaccions pot comportar com per les limitacions que l'ordenament imposa a aquesta possibilitat, per mitjà dels art. 6 i 9 de la LOFCA. No passa el mateix amb els recàrrecs, que també s'han establert poc a causa, ara sí, de qüestions més de caràcter polític que de caràcter jurídic.

Pel que fa a les taxes i a les contribucions especials, per la seva naturalesa estan vinculades al servei que la comunitat autònoma pot prestar; en aquest sentit, no semblen instruments útils per a una distribució de la despesa, atès que només afecten aquells ciutadans que perceben aquell servei. Finalment, el patrimoni de les comunitats autònomes pot ser considerat un recurs d'aquests ens, però pressupostàriament té poca importància.

## 2. Objectius de la reforma i instruments per aconseguir-la

L'Acord per al finançament de les comunitats autònomes exposa que els objectius de la reforma legislativa que estableix, com ja s'ha dit, són la potenciació de l'autonomia financera i de la coresponsabilitat fiscal, i també l'adopció de mesures per reduir el dèficit públic. En aquest sentit, de l'exposició de motius de cada una de les lleis que són objecte de comentari es desprèn que el principi bàsic en què la reforma es fonamenta és el de la coresponsabilitat fiscal efectiva. És per això que pot resultar confús el fet que només es faci referència a aquest principi i que no s'esmentin expressament les altres qüestions que l'Acord de finançament menciona. En conseqüència, cal aprofundir el principi esmentat a fi d'examinar si, en procurar la seva efectivitat, s'aconsegueix també donar resposta a la necessitat d'una autonomia financera més gran i una reducció del dèficit públic.

El principi de coresponsabilitat fiscal efectiva al qual es fa referència a l'exposició de motius de la Llei orgànica que modifica la LOFCA i a la Llei de cessió no és recollit de manera expressa al text constitucional. Segons això, resulta dubtós que s'hagi introduït un nou principi en el sistema de finançament de les comunitats autònomes per mitjà d'una llei orgànica que, d'acord amb els art. 81.1 i 157.3 de la CE, s'ha d'utilitzar per regular l'exercici de les competències financeres de les comunitats autònomes, establir normes per resoldre els conflictes que puguin sorgir i regular les possibles formes de col·laboració financera entre les comunitats autònomes i l'Estat. Per tant, no sembla que aquesta norma sigui el vehicle adequat per introduir nous principis en el sistema de finançament de les comunitats autònomes que no hagin estat previstos prèviament en el text constitucional, com és el cas, per exemple, del principi d'autonomia financera, el principi de coordinació o el principi de solidaritat, que són recollits a l'art. 156.1 de la CE i són desenvolupats per la LOFCA.

Aquesta observació, si no s'aprofundeix, pot portar a la conclusió que la reforma efectuada és estranya al text constitucional des del moment que el seu fonament no es troba en el text de la llei fonamental. Ara bé, tal resposta és precipitada ja que, tot i que es tracta d'un principi poc elaborat per la jurisprudència i la doctrina jurídica,<sup>11</sup> potser per la novetat que comporta, sí que és possible derivar-lo dels principis que la CE estableix amb relació al sistema de finançament. Per fer-ho proposem seguir un procés determinat, format d'etapes successives. En primer lloc, definir què es pot entendre per coresponsabilitat fiscal; en segon lloc, si es tracta d'un principi jurídic i, finalment, com s'ha d'inserir entre els principis que informen el sistema de finançament.

El principi de coresponsabilitat fiscal es va tractar en els anys anteriors a la realització de la reforma del sistema de finançament de les comunitats autònomes. L'interès que ha suscitat ha proporcionat als estudiosos diverses definicions que li donen contingut. Per exemple, l'Acord del Consell de Política Fiscal i Financera de 20 de gener de 1992, per al finançament autonòmic en el quinquenni 1992-1996,<sup>12</sup> ja

11. Sobre la coresponsabilitat fiscal de les comunitats autònomes, vegeu el treball extens de Sánchez Sánchez, A.: *La coresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas*, Pamplona: Aranzadi, 1997.

12. Aquest acord es pot consultar a «Financiación autonómica y coresponsabilidad fiscal», a *Perspectivas del sistema financiero*, «Fundación Fondo para la Investigación Económica y Social», Obra Social de la Confederación Española de Cajas de Ahorros, núm. 51, 1995, pàg. 155-163.

esmentava que un dels seus objectius era la coresponsabilitat fiscal, entesa com que «[...] *los ciudadanos tomen conciencia de que las prestaciones recibidas de su comunidad autónoma son consecuencia de las exigencias impositivas de que son objeto*».

De la seva banda, Linares Martín de Rosales considera que el principi s'explica en la relació que existeix entre l'acte d'imposició i la seva conseqüència, la provisió de serveis atribuïbles als ens públics. En aquest sentit, el principi suposa atribuir les conseqüències o declarar la responsabilitat de la prestació a l'ens públic que és subjecte actiu en l'obligació tributària de la qual obté els ingressos necessaris per al finançament de la seva activitat.<sup>13</sup>

Solé Estalella<sup>14</sup> vincula el concepte de coresponsabilitat fiscal amb el de poder tributari previst a l'art. 133 de la CE. Així, segons l'autor, coresponsabilitat fiscal es pot definir com l'atribució de responsabilitat derivada d'una política tributària que duen a terme els ens titulars del poder tributari necessari per adoptar-la.

Ramallo Massanet també aporta una aproximació a aquest principi i l'explica des de la perspectiva que implica la capacitat de dictar normes per part de les comunitats autònomes.<sup>15</sup> En aquest sentit, considera que un ens és responsable del contingut de les normes que dicta i del seu grau d'incidència econòmica. Més concretament, l'autor considera que el poder normatiu en matèria tributària de les comunitats autònomes implica la seva coresponsabilitat fiscal.<sup>16</sup>

Segons la nostra opinió, per omplir de significat el principi de coresponsabilitat fiscal pot ser útil dissecar els components del terme *responsabilitat fiscal*. Així, segons el *Diccionario de la Real Academia de la Lengua*,<sup>17</sup> per *responsabilitat* es pot entendre la capacitat que existeix en un subjecte per assumir les conseqüències d'un fet realitzat lliurement. En afegir-hi la paraula *fiscal* el concepte es relaciona amb l'erari o el tresor públic o, més concretament, amb l'activitat tributària dels ens públics. Segons això, sembla que es pot afirmar que les comunitats autònomes seran responsables fiscals de les conseqüències que tinguin les possibles actuacions que duguin a terme relacionades amb la seva activitat tributària. Si fem un pas més, en virtut de la partícula *co-*, el terme indica que les comunitats autònomes són responsables amb altres ens de les possibles actuacions que realitzin conjuntament. En aquest sentit, els ens autònoms poden ser coresponsables, juntament amb l'Estat, de la política financerotributària que ambdós duguin a terme.

Després de concretar el significat del principi de coresponsabilitat fiscal, cal examinar si és possible considerar-lo un principi de caràcter jurídic, és a dir, un instrument que permeti l'aplicació de normes més específiques, concretament les normes que regulen el sistema de finançament. Creiem que és possible aportar una

13. Linares Martín de Rosales, J. L.: «Corresponsabilización fiscal en la financiación de las comunidades autónomas», *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 2a època, vol. 3, 1993, pàg. 59.

14. Solé Estalella, J. A.: «Introducción a la corresponsabilización fiscal de las comunidades autónomas», *Hacienda Pública Española*, núm. 122, 1992, pàg. 212.

15. Ramallo Massanet, J.: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988, pàg. 535.

16. Del mateix autor, «Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal», *Autonomías. Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 20, 1995, pàg. 21 i 29.

17. *Diccionario de la lengua española*, 21a ed., Madrid: Real Academia de la Lengua, 1992, veu «responsabilitat», vol. II, pàg. 1784.

resposta afirmativa a aquesta qüestió ja que, segons Rodríguez Bereijo,<sup>18</sup> el principi que serveix de referència a la reforma del sistema financer té les característiques pròpies dels principis jurídics. Així, en primer lloc, es pot considerar una regla o un pretext normatiu que pressuposa l'existència d'altres normes més específiques com, en aquest cas, el bloc de constitucionalitat que regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes. En segon lloc, té un caràcter de regla general i no aporta solucions a casos específics ja que, d'una banda, no assenyalava els instruments adequats que el poden fer efectiu i, d'una altra, no es concreta en quin grau cal aplicarlo dins el sistema. I, en tercer lloc, pot ser un referent a l'aplicació de la normativa específica, la qual cosa es confirma amb la circumstància que la nova regulació del sistema és inspirada en el principi estudiat.

Així, doncs, un cop aportat el contingut del principi i després de considerar que pot ser emprat com un principi general, cal examinar si es troba de forma implícita en el text constitucional. En aquest sentit, si partim de la idea que s'és responsable quan existeix la capacitat per assumir les conseqüències d'un fet realitzat, sembla lògic pensar que el pressupòsit necessari perquè es doni aquesta capacitat és, també, una capacitat d'actuació pròpia. Doncs bé, en el cas de les comunitats autònomes aquesta capacitat d'actuació pròpia prové del principi d'autonomia política, reconeguda a l'art. 137 de la CE. Més concretament, la capacitat d'actuar en l'àmbit financer està fonamentada en l'autonomia financer de l'art. 156.1 de la CE. En conseqüència, creiem que el principi de coresponsabilitat fiscal que hem definit anteriorment no és un principi autònom, sinó que deriva del principi d'autonomia financer que recull expressament aquell precepte constitucional.

En virtut d'aquest lligam entre el principi d'autonomia financer i el principi de coresponsabilitat, podem considerar que ambdós han inspirat la reforma que s'ha dut a terme per mitjà de les lleis que motiven aquest comentari. En definitiva, la nova regulació busca no tan sols augmentar el nivell de coresponsabilitat fiscal de les comunitats autònomes sinó també augmentar la seva capacitat per actuar en el sistema tributari i així fer efectiva l'autonomia financer que la CE els atribueix.

La qüestió següent que planteja el títol d'aquest epígraf és quins mecanismes s'han posat en marxa per potenciar la coresponsabilitat fiscal i l'autonomia financer. Per respondre a aquesta qüestió també ens servirem de l'exposició de motius de la Llei orgànica que modifica la LOFCA i de la Llei de cessió. D'ambdues lleis es deriva que l'opció ha estat modificar el règim jurídic dels tributs cedits incidint en dos aspectes concrets: l'ampliació de l'àmbit de la cessió de l'impost sobre la renda de les persones físiques a una part i mitjançant l'atribució a les comunitats autònomes de determinades competències normatives amb relació als tributs esmentats.

Efectivament, si comparem el nou art. 11 de la LOFCA amb la seva redacció anterior, podem comprovar que s'ha ampliat el grup de tributs susceptibles de ser cedits. A la llista de tributs que fins ara eren cedibles, s'ha d'incorporar la possibilitat de fer una cessió parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques. Aquesta no és l'única novetat que la reforma aporta pel que fa als tributs cedits,

---

18. Rodríguez Bereijo, Á.: «Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», a *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, Madrid: Dirección General de Servicios Jurídicos del Estado, 1994, pàg. 1296.

sinó que, en virtut de la cessió, les comunitats autònomes poden assumir competències normatives i amb l'exercici d'aquestes poden regular aspectes d'aquells tributs.

Concretar la incidència d'aquestes mesures en el grau d'autonomia financera i de coresponsabilitat fiscal suposa, ara com ara, moure's en el camp de les hipòtesis. Certament, les comunitats autònomes veuen incrementada la capacitat d'actuació pel fet que, a diferència del que succeïa abans de la reforma, poden intervenir sobre un dels recursos de la seva hisenda: els tributs cedits. Així, doncs, dins el marge que l'ordenament disposa, els ens autonòmics poden adaptar els tributs que componen aquest recurs a les seves necessitats. Per tant, poden expressar l'autonomia financera en un àmbit en el qual abans de la reforma era impensable. En aquest sentit, podem considerar que l'autonomia financera de les comunitats autònomes reconeguda a l'art. 156.1 de la CE s'ha vist incrementada de nivell amb relació al sistema anterior.

Al mateix temps, es pot considerar que també ha augmentat el seu nivell de coresponsabilitat fiscal. Els efectes fiscals que es poden derivar del conjunt de tributs cedits no depenen només de l'actuació estatal, sinó que també depenen de l'actuació de les comunitats autònomes. Aquestes, en exercir les competències normatives que l'ordenament delimita, provoquen amb les seves opcions una sèrie d'efectes que han d'assumir, tal com implica el principi de coresponsabilitat efectiva.

Però l'autonomia no ve tan sols d'habilitar un marge d'actuació més gran per a les comunitats autònomes sobre la regulació dels impostos cedits. També es produeix amb la incorporació de l'impost sobre la renda de les persones físiques al conjunt d'impostos que es poden cedir. Les comunitats autònomes poden arribar a obtenir d'aquesta exacció un 30 per 100 de la recaptació que es produeix en el territori autonòmic, la qual cosa pot comportar millorar el nivell d'ingressos que percebien fins ara. En aquest sentit, comptar amb una quantitat més gran d'ingressos també implica que la despesa que es pot realitzar pot ser de més entitat en les matèries de les quals tenen la competència. Així mateix, la consolidació d'aquesta font d'ingressos per a les comunitats autònomes es pot considerar que constitueix una alternativa a recórrer al crèdit públic per finançar un determinat grau d'autonomia, cosa que pot afavorir alleugerir el pes que representa el dèficit públic a fi de complir els condicionaments del tractat de Maastricht.

Ara bé, si els defectes que comportava la legislació anterior del sistema s'intenten solucionar mitjançant la modificació del règim jurídic dels tributs cedits, convé analitzar com s'ha incidit en la regulació d'aquest recurs de les comunitats autònomes.

### 3. Els tributs cedits després de la reforma

De l'apartat anterior es deriva que es pretén potenciar el principi de coresponsabilitat fiscal efectiva i, per tant, el principi d'autonomia mitjançant la modificació del règim jurídic dels tributs cedits. La modificació que s'ha dut a terme constitueix una intervenció en tres aspectes diferenciats relacionats amb aquest recurs de les comunitats autònomes: el concepte de tributs cedits, la incidència en cada tribut cedible del nou règim i la incorporació de les comunitats autònomes a l'Administració tributària estatal per a la gestió d'aquests tributs.



### 3.1. *El nou significat del concepte d'impost cedit i els tributs susceptibles de cessió*

De l'art. 157.1.a de la CE s'extreu que la hisenda de les comunitats autònomes es compon, entre d'altres recursos, dels impostos cedits. El text constitucional només conté aquest concepte i no se'n pot derivar el contingut, el qual ha de ser especificat, en tot cas, per la LOFCA.

Segons l'art. 10.1 de la LOFCA, es pot entendre per tribut cedit una exacció de naturalesa tributària que és establerta i regulada per l'Estat, el producte de la qual correspon a la comunitat autònoma. Així mateix, l'apartat 3 del mateix article disposa que la cessió es pot realitzar de forma total o de forma parcial, amb la qual cosa desenvolupa allò que el precepte constitucional citat anteriorment establia. És total quan es fa la cessió de tot el producte que pot correspondre al fet imposable d'un tribut. És parcial quan, d'acord amb el mateix apartat 3, la quantitat de recaptació cedida correspon a algun o alguns dels fets impossibles que pot tenir un tribut o, en cas que només en tingui un, se'n cedeixi part del producte.<sup>19</sup> En aquest punt concret es presenta una novetat respecte del règim anterior, ja que la redacció antiga del mateix apartat 3 no considerava la cessió parcial com la cessió d'una part de la recaptació corresponent a un tribut que s'estructura al voltant d'un sol fet imposable.

Un altre dels aspectes que constitueix una novetat és que la cessió pot comprendre, d'acord amb l'apartat 3 esmentat, que les comunitats autònomes assumeixin competències normatives per mitjà de les quals poden intervenir en aspectes concrets de la regulació de cada un dels tributs cedits. Al meu parer, aquesta és la novetat principal que la nova regulació aporta amb relació a l'anterior: el tribut cedit ja no implica tan sols la cessió del producte i la delegació de competències de gestió sinó que, a més, pot comportar que la seva regulació també provingui de les comunitats autònomes.

Aquestes competències normatives permeten regular aspectes concrets dels diferents impostos cedits dins el marc que l'Estat estableix. En aquest sentit, l'exercici d'aquesta capacitat de regulació ha d'atenir-se a uns límits generals i a uns límits particulars. Aquests darrers s'analitzaran més endavant; ara es poden considerar els primers, que són recollits a l'art. 19.2 de la LOFCA. En primer lloc, les comunitats autònomes han d'atenir-se al principi de solidaritat que estableix la Constitució quan dictin normes d'acord amb la competència assumida. En segon lloc, la normativa no pot comportar discriminacions per raó del lloc d'ubicació dels béns, de procedència de les rendes, d'execució de la despesa, de la prestació dels serveis o de realització dels negocis, actes o fets. Finalment, han de mantenir una pressió fiscal efectiva global equivalent a la de la resta del territori nacional.

D'aquests límits generals es pot destacar que són difícils de concretar. En aquest sentit, és feina de la jurisprudència i objecte d'estudi de la doctrina científica determinar quan una comunitat autònoma, en l'exercici d'unes competències normatives, delimitades per l'Estat, no mostra una actitud positiva encaminada a la realització d'un desenvolupament i un equilibri econòmic adequat, tal com requereix

---

19. Sens perjudici que més endavant parlem de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, aquest tribut pot ser un exemple del que estem exposant aquí. Aquest tribut suposa diversos fets impossibles (per transmissions patrimonials, per actes jurídics documentats i per operacions societàries), la recaptació de tots els quals, o d'algun d'ells, podria ser cedida.

reix el principi, entre les parts que componen l'Estat espanyol. Fins i tot semblaria poc congruent que, essent el deure de l'Estat la consecució d'aquestes competències, tal com es deriva de l'art. 138 o de l'art. 158 de la CE, delimités les competències normatives de forma que les comunitats autònomes les poguessin exercir separant-se del principi de solidaritat. Al nostre entendre, el plantejament és un altre: s'ha d'examinar si l'Estat ha desatès el deure de realitzar el principi comentat en habilitar competències normatives per a les comunitats autònomes amb uns límits determinats. Sobre aquesta qüestió el Tribunal Constitucional es podria pronunciar amb motiu dels recursos que algunes comunitats autònomes han interposat contra la Llei orgànica 3/1996.<sup>20</sup>

El principi de no-discriminació i el manteniment d'un determinada pressió fiscal tampoc no tenen determinació a la Llei, cosa que ens fa dubtar de la seva efectivitat. Si mitjançant l'atorgament de competències normatives amb determinats límits es pretén potenciar el grau d'autonomia financera i de coresponsabilitat fiscal, en quin moment s'ha d'estimar que la normativa autonòmica dictada en virtut d'això ha degenerat en una mesura discriminatòria o que altera aquesta pressió fiscal? Certament, la indefinició d'aquests límits més que afavorir el desenvolupament correcte de les competències es pot convertir en una font de conflictes.

L'últim límit general que cal esmentar és el procés d'harmonització fiscal a la Unió Europea. Les exigències que es deriven d'aquest procés i que l'Estat ha de posar en pràctica permetran que aquest passi a exercir les competències normatives quan sigui necessari. El concepte indeterminat torna a aparèixer, amb el potencial de problemes que això pot comportar, perquè, quan és necessari?: quan l'Estat no té cap més alternativa per evitar les possibles sancions per incompliment de la normativa comunitària o, malgrat que hi hagi altres opcions, quan opta per exercir la competència normativa o per modificar-ne els límits? En tot cas, en el futur s'haurà de donar una resposta a aquest límit, com a conseqüència de l'avenç del procés d'harmonització fiscal a la Unió Europea.

De tot el que hem dit fins ara podem deduir que s'ha donat un contingut nou al concepte de tribut cedit en què, a més del que se suposava abans de la reforma —cessió del producte i delegació de la gestió—, les comunitats autònomes poden assumir competències normatives. Per aquest motiu s'ha anat perfilant el concepte de *tributs compartits* per referir-se als tributs cedits que el text constitucional esmentava, sobre els quals l'Estat i les comunitats autònomes poden intervenir normativament.<sup>21</sup> En aquest sentit, podem plantejar la qüestió de si la nova denominació

---

20. Extremadura, Castella-la Manxa i Andalusia han interposat recursos d'inconstitucionalitat contra la Llei orgànica 3/1996 i la Llei 14/1996, de cessió, el 10 de gener de 1997, els quals han estat admesos per interlocutòria del Tribunal Constitucional de 28 de gener del mateix any.

Sobre aquesta qüestió cal esmentar que l'acord setè de l'Acord del Consell de Política Fiscal i Financera ha establert instruments a fi de corregir possibles disfuncions amb relació al principi de solidaritat que el nou sistema de finançament autonòmic pugui provocar.

21. Per exemple —tot i que es tracta d'un treball previ a les modificacions que comentem ara—, així qualifiquen els tributs cedits Monasterio Escudero, Pérez García, Sevilla Segura i Solé Vilanova a l'informe que realitzen sobre el sistema de finançament autonòmic quan proposen solucions als problemes que han detectat en configurar els tributs cedits com a tributs en la regulació dels quals poden intervenir les comunitats autònomes. Aquests autors, partint de la premissa que els tributs compartits no són considerats a l'art. 157.1 de la CE una categoria autònoma, busquen diverses vies per enquadrar-

vol fer referència a una nova naturalesa dels tributs esmentats deguda als canvis que la seva regulació ha experimentat.

En principi, sembla que la nova regulació condueix a respondre afirmativament al dubte plantejat. Els tributs cedits suposen la intervenció necessària de dos ens per mitjà de les seves competències normatives, amb la particularitat que si les comunitats autònomes no hi intervinguessin la normativa de l'Estat supliria aquest defecte en virtut de l'art. 149.3 de la CE. De fet, aquesta idea es confirma amb la circumstància que, com veurem, cada una de les lleis que regulen els impostos cedits estableix que, en cas que les comunitats autònomes no exerceixin la competència normativa, s'ha d'aplicar el que l'Estat ha disposat en prevenció d'aquesta eventualitat. Així mateix, es podria considerar que les competències normatives que s'estableixen per a les comunitats autònomes, des del moment que són previstes al bloc constitucional, són pròpies de les comunitats autònomes. En altres paraules, la nostra llei fonamental no disposa expressament que els tributs que es poden cedir siguin propis de l'Estat, de manera que el fet que les comunitats autònomes intervinguin en el règim jurídic dels tributs cedits no és degut a una llicència que l'Estat concedeix sinó que, en virtut del principi de coordinació que limita el d'autonomia financera, segons l'art. 156 de la CE, l'Estat ha ampliat la capacitat de les comunitats autònomes en un dels recursos que componen la seva hisenda. En conseqüència, la naturalesa dels tributs cedits sembla que ha canviat en la nova regulació, ja que si abans totes les competències que impliquen (sobre l'establiment, la gestió i la recaptació) eren de titularitat estatal, amb la reforma almenys la competència sobre l'establiment és exercida per dos ens: les comunitats autònomes i l'Estat.

Tanmateix, segons la nostra opinió, qualificar els tributs cedits, d'acord amb la nova regulació, com a tributs compartits requereix alguna consideració addicional. Si bé no es disposa expressament que els impostos cedits siguin propis de l'Estat i, per tant, que la intervenció normativa d'un altre ens sobre aquests no sigui una llicència concedida per aquell ens territorial, sí que creiem que això és possible deduir-ho del text constitucional. Efectivament, si partim de l'art. 157 de la CE, es pot fer l'observació que, amb relació a la hisenda autonòmica, aquest article sí que diferencia entre els tributs cedits, a l'apartat 1, lletra *a*, i els tributs propis d'aquests ens, a la lletra *b* del mateix apartat. Així, doncs, la Constitució distingeix els tributs propis de les comunitats autònomes dels tributs cedits a aquestes i, per tant, no pot confondre aquests conceptes.

Si anem una mica més endavant, observem que de l'art. 6.2 de la LOFCA es pot extreure que els tributs propis de les comunitats autònomes no poden tenir un fet imposable idèntic als tributs estatals o, fins i tot, que l'Estat pot assumir fets impossibles que les comunitats autònomes hagin establert a canvi de «[...] *las medidas de compensación o coordinación adecuada a favor de las mismas*», com disposa l'art. 6.4. Per tant, sembla lògic considerar que quan l'Estat exerceix el seu poder tributari en virtut de l'art. 133 en establir o assumir un fet imposable, aquest serà

---

los i es decanten pels impostos cedits, per bé que tenen en compte que això implicaria una modificació normativa del règim jurídic d'aquests darrers. Monasterio Escudero, C.; Pérez García, F.; Sevilla Segura, J. V. i Solé Vilanova, J.: «Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas (segunda parte)», *Revista Valenciana de Hacienda Pública, Palau 14*, núm. 25, 1995, pàg. 155-350.

titularitat seva ja que, d'acord amb el que disposa el bloc constitucional, les comunitats autònomes no tenen la capacitat de duplicar-los o d'intervenir en la seva regulació. Seguint aquesta línia es pot afirmar que tots els fets imposables que estructuraven els tributs cedits han estat establerts abans per l'Estat i que les comunitats autònomes en cap moment no han tingut la capacitat d'intervenir en la seva regulació. No han tingut cap capacitat de fer-ho fins que l'Estat, d'acord amb l'art. 10 de la LOFCA, regula un marc en què les comunitats autònomes poden intervenir-hi exercint competències normatives.

Així, doncs, considerem que si bé la forma de regular els tributs cedits ha canviat, no és que s'hagi incorporat a la hisenda de les comunitats autònomes un nou tribut o que els tributs cedits hagin canviat de naturalesa. Aquests continuen essent aquells tributs la recaptació dels quals és cedida a les comunitats autònomes i, en tot cas, aquesta cessió pot comportar permetre que les comunitats autònomes intervinguin en la regulació del tribut, o en la delegació, quan es tracta de competències de gestió. Però, com l'art. 12 de la Llei de cessió confirma, el titular de tots aquests aspectes és l'Estat, raó per la qual no considerem els tributs cedits com a tributs de titularitat conjunta de l'Estat i les comunitats autònomes, sinó que es tracta de recursos de les hisendes autonòmiques que suposen un tribut de titularitat estatal la recaptació del qual és cedida a les comunitats autònomes. En conseqüència, no som partidaris de qualificar els tributs cedits com a tributs compartits per tal com fan referència a dues realitats distintes. En els tributs que estem analitzant, les competències no estan distribuïdes entre dos ens diferents, en què cada un és titular d'aquelles que pot exercir —cosa que permetria qualificar-los de compartits. Al contrari, les competències normatives no són pròpies de les comunitats autònomes sinó que han estat cedides pel titular dels tributs, és a dir, per l'Estat.<sup>22</sup>

Els tributs la recaptació dels quals pot ser cedida a les comunitats autònomes i sobre els quals l'Estat pot habilitar que aquestes exerceixin competències normatives no són tots els que el sistema tributari comprèn sinó els que l'art. 11 de la LOFCA enumera. Sobre aquesta qüestió cal destacar que, amb relació a la regulació anterior, s'hi ha inclòs l'impost sobre la renda de les persones físiques amb un límit determinat: el 30 per 100. Sobre aquest punt cal esmentar que no s'indica a què està referit el percentatge esmentat, de manera que, si no se'n fa cap més consideració, es pot relacionar amb la quota íntegra, la líquida o la diferencial que formen part de l'estructura del tribut. De moment deixem plantejada aquesta qüestió i posteriorment l'estudiarem amb més deteniment.

Sobre l'esmentat art. 11 de la LOFCA també cal dir que ha actualitzat la denominació dels tributs que són susceptibles de cessió. També ha desaparegut el seu apartat 2, per mitjà del qual la regulació antiga exclouia algunes figures tributàries de la possibilitat que fossin cedides. No obstant això, el nou redactat de l'article que

---

22. Ramos Prieto esmenta que, amb relació a les competències normatives, els autors de l'informe citat anteriorment parteixen d'una premissa essencial, és a dir, que són competències normatives que originàriament pertanyien a l'Estat i que són cedides a les comunitats autònomes, «[...] razón por la cual en modo alguno pueden ser consideradas como facultades propias de las comunidades autónomas sino en la medida que son cedidas por el Estado». Ramos Prieto, J.: «El impuesto sobre la renta de las personas físicas como tributo parcialmente cedido a las comunidades autónomas», *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, Palau 14, núm. 28, 1997, pàg. 93.

comentem especifica que: «*Sólo pueden ser cedidos a las comunidades autónomas [...]»* l'impost sobre la renda de les persones físiques de manera parcial, l'impost sobre el patrimoni, l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, impostos sobre successions i donacions, la imposició general sobre les vendes en la fase minorista, els impostos sobre consums específics en la fase majorista, llevat dels que es recaptin per mitjà de monopolis fiscals i els tributs sobre el joc. Així, doncs, sembla que no podem considerar cedit la imposició sobre la renda global de les persones físiques, sobre el benefici de les societats, sobre la producció o les vendes, amb l'excepció de la imposició en la fase minorista, sobre el tràfic exterior, o els impostos que es recaptin per mitjà de monopolis fiscals.

### 3.2. *Els tributs cedits*

Després d'exposar què es pot entendre per impost cedit, d'acord amb la nova legislació, podem fer un pas més i examinar com incideix la normativa en qüestió sobre cada un dels tributs susceptibles de cessió.<sup>23</sup> En aquest sentit, s'han d'analitzar diversos punts: què és cedit de cada tribut, quines competències normatives es poden assumir, quins són els punts de connexió utilitzats i les tasques de gestió que pot acomplir cada comunitat autònoma per delegació.

Per tal d'exposar aquests conceptes ens hem de servir, naturalment, de la nova regulació que comporten la modificació efectuada a la LOFCA i la nova Llei de cessió. Tanmateix, amb relació a aquesta última hem d'advertir que la seva efectivitat no s'estén a totes les comunitats autònomes de règim comú ja que, si bé l'art. 26 considera la derogació de la Llei 30/1983, de 28 de desembre, també estableix que, per a aquelles comunitats autònomes que no assumeixin totalment o en part el nou reglament de cessió de tributs, és aplicable l'anterior Llei de cessió esmentada.<sup>24</sup>

#### 3.2.1. La cessió de l'impost sobre la renda de les persones físiques

Una de les novetats que la regulació actual del sistema de finançament de les comunitats autònomes aporta és la cessió de la recaptació que implica l'impost sobre la renda de les persones físiques. En aquest sentit, el conjunt de tributs susceptibles de cessió s'ha ampliat amb aquest nou element que la regulació anterior no incloïa.<sup>25</sup>

---

23. Sobre aquesta qüestió també es pot veure Alonso González, L. M., «Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (I y II)», *Quincena Fiscal*, núm. 21-22, desembre de 1997, pàg. 11-25 i 11-24; Docavo, L. i García, V. J.: «La nueva financiación autonómica», *Impuestos*, núm. 23, 1997, pàg. 8-38; Giménez-Reyna Rodríguez, E.: «La reforma de la hacienda autonómica», *Impuestos*, núm. 14, 1997, pàg. 6-50; Méndez, J.: «Ley de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas y medidas complementarias», *Impuestos*, núm. 15-16, 1997, pàg. 131-137; Padrón Cabrera, E.: «Las modificaciones introducidas en los ingresos tributarios de las comunidades autónomas como consecuencia de su nuevo sistema de financiación durante el quinquenio 1997-2001», *Impuestos*, núm. 15-16, 1997, pàg. 31-40, o Rubio de Urquía, J. I.: «El nuevo régimen de cesión de los tributos del Estado a las comunidades autónomas», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 22, 1997, pàg. 3-24.

24. Aquesta possibilitat s'ha donat en els casos de les comunitats autònomes de Castella-la Manxa, Andalusia i Extremadura, de manera que en aquestes comunitats encara és aplicable l'anterior Llei de cessió.

25. Sobre la cessió concreta d'aquest tribut es pot consultar Martín de Ayala, J. M.: «Modificaciones relativas al impuesto sobre la renta de las personas físicas como consecuencia del nuevo sistema

D'acord amb l'art. 11.a de la LOFCA, és susceptible de cessió l'«*impuesto sobre la renta de las personas físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 30 por 100*». D'aquest precepte, n'extraïem quatre qüestions. La primera és que el tribut que grava la renda de les persones físiques s'incorpora al conjunt de tributs susceptibles de cessió. La segona qüestió que s'ha d'analitzar és que aquesta cessió ha de ser de caràcter parcial, possibilitat prevista a l'art. 10.3 de la LOFCA. La tercera és que la cessió té un límit del 30 per 100. Finalment, la quarta es constitueix en esbrinar si, sabent que hi ha una obligació personal i real de contribuir, les recaptacions que impliquen ambdues formes de subjecció han estat cedides o bé si, al contrari, només ha estat cedida la recaptació d'una d'elles.

Les dues primeres qüestions no plantegen cap dubte, a diferència del que succeeix amb la tercera i la quarta. En aquest sentit, ens podem preguntar què vol dir establir un límit del 30 per 100 quan el precepte no aclareix res sobre aquest punt.<sup>26</sup> Per tal de donar contingut a aquesta disposició cal fer-ne una interpretació sistemàtica.

En primer lloc, podem atendre al significat de cessió parcial. Aquesta, com ja hem pogut veure, implica la cessió de la recaptació que correspon a alguns fets imposables que pugui tenir un tribut, o bé de part de la recaptació que suposa un sol fet imposable. És en aquest darrer sentit que s'ha de relacionar el concepte de «cessió parcial» amb l'impost que tractem. Aquesta exacció s'estructura al voltant d'un fet imposable únic al qual correspon una recaptació el 30 per cent de la qual correspon a la comunitat autònoma.

En segon lloc, si el tant per cent es refereix a la recaptació que comporta el tribut, això pot significar dues coses: o bé que el límit està referit a la quantitat que suposa l'impost a tot l'Estat, de manera que aquest ingressa a l'erari el 70 per 100 i les comunitats autònomes la resta per distribuir-lo posteriorment, o bé que cada comunitat autònoma rep aquest tant per cent amb relació a l'import total de l'impost que es produeix al seu territori. Doncs bé, és en aquest darrer sentit com s'ha d'interpretar la cessió de l'impost sobre la renda, ja que de l'art. 3.b de la Llei 14/1996, de 30 de desembre, es dedueix que la recaptació cedida a les comunitats autònomes és una part de la que l'impost produeix als territoris respectius.

Així, doncs, se cedeix el 30 per 100 de la recaptació territorialitzada de l'impost sobre la renda de les persones físiques, però encara així es fa necessari saber què s'entén per recaptació de l'impost: la quota íntegra, la líquida o la diferencial en què s'estructura. En aquest sentit, l'art. 3.b de la Llei de cessió disposa que la part de recaptació cedida és la suma de dos imports:

de financiación de las comunidades autónomas», *Impuestos*, núm. 15-16, 1997, pàg. 18-30; Pérez de Ayala Becerril, M. i Villar Ezcurra, M.: «El nuevo modelo de financiación autonómica: primeras perplejidades», *Impuestos*, núm. 15-16, 1997, pàg. 184-194. També, tot i que es tracta d'una obra anterior a aquestes modificacions, Casado Ollero, G.; González-Páramo, J. M.; Lasarte Álvarez, J.; Martín Ayala, J. M.; Martín Queral, J.; Plaza Villasana, L. i Pérez García, F.: *La cesión parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Granada: Comares, 1997.

26. No es tracta d'una qüestió baldera ja que, d'una banda, és la part del tribut que és susceptible de cessió a les comunitats autònomes i, d'una altra, pot afectar altres qüestions del finançament com l'àmbit d'aplicació dels recàrrecs autonòmics. Efectivament, davant aquesta limitació cal preguntar-se si el recàrrec s'ha d'establir sobre la renda global o només sobre aquella part del tribut que és susceptible de cessió, és a dir, aquest 30 per 100.

- La part autonòmica de les quotes líquides que els residents al territori de la comunitat autònoma hagin consignat a l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- La part del deute tributari corresponent a la comunitat autònoma que sigui ingressat per actuacions de l'Administració amb relació a la inspecció tributària o per declaracions espontànies i extemporànies.

Per concretar una mica més, l'article disposa que en cap cas no s'ha d'incloure en la recaptació que se cedeix l'import corresponent als pagaments a compte de l'impost. D'acord amb això, s'aferma més la idea que la quantitat cedida és una part de l'import total de la quota líquida del tribut i no de la seva quota diferencial. Sobre la base d'aquest precepte es pot deduir que els acomptes a l'import que el contribuent realitzi no faran disminuir la part que se cedeix a les comunitats autònomes perquè, com ja és sabut, aquests pagaments tenen efecte després de l'obtenció de la quota líquida, si es pensa en la liquidació de l'impost.

Ara bé —i passem a comentar el quart dubte que havíem formulat—, es pot plantejar la qüestió de si la quota íntegra que se cedeix és només la que es deriva de l'obligació personal de contribuir o, en canvi, s'hi ha d'incloure també la que produeix l'obligació real de contribuir. Sobre aquesta qüestió no trobem una solució expressa al text de l'art. 11 de la LOFCA, de manera que semblaria susceptible de cessió la recaptació que el tribut produeix, sense fer cap diferenciació d'on procedeix. Ara bé, si llegim detingudament l'apartat 4 de l'art. 10 trobem que, quan parla de la cessió de la recaptació que un tribut personal produeix, aquesta es fa segons el domicili del subjecte passiu o, d'acord amb l'art. 45.1.a de la Llei general tributària (en endavant, la LGT), segons la seva residència habitual. Sobre la base d'aquest precepte és possible afirmar que l'obligació real de contribuir que l'impost sobre la renda de les persones físiques estableix no és un aspecte del tribut del qual es pugui cedir la recaptació, des del moment que no es constitueix per mitjà d'un subjecte passiu domiciliat o resident al territori espanyol, sinó que es relaciona amb aquella renda que s'ha generat en aquell territori, independentment del lloc on el subjecte passiu resideixi o tingui el domicili.

La cessió parcial de la recaptació ha comportat també que les comunitats autònomes tinguin la possibilitat d'exercir competències normatives en l'impost sobre la renda de les persones físiques. Aquestes, segons l'art. 19.2.a de la LOFCA, impliquen que aquells ens puguin regular la tarifa de l'impost i les deduccions a la quota en els termes que la Llei de cessió de tributs hagi establert. En aquest sentit, la Llei orgànica estableix les matèries sobre les qual les comunitats poden intervenir i la Llei de cessió té la missió de concretar els límits dins els quals s'ha de desenvolupar l'actuació de les comunitats a l'hora de regular aquestes matèries.

Concretament, l'art. 13 de la Llei de cessió estableix aquests límits. D'acord amb el precepte, quan les comunitats autònomes regulen la tarifa s'han d'ajustar a un límit, diguem-ne, estructural i a un límit quantitatiu. Segons el primer, la tarifa ha de ser de caràcter progressiu i en poden establir una per a la tributació individual i una altra per a la tributació conjunta que disposa l'impost. Per la seva banda, el límit quantitatiu consisteix en el fet que les comunitats autònomes poden establir una tarifa aplicable sobre la base liquidable, però que no pot ser superior o inferior

en un 20 per 100 a la quota que resultaria d'aplicar a la mateixa base la tarifa complementària que l'Estat hagi establert.<sup>27</sup>

La tarifa complementària a què el precepte es refereix s'ha regulat a l'art. 28 de la Llei de cessió. Per mitjà d'aquest precepte s'han realitzat les modificacions a la Llei 18/1991, de 6 de juny, per tal d'adaptar la regulació de l'impost sobre la renda a les exigències del nou sistema de finançament. En aquest sentit, incorpora els art. 74 bis i 91 bis a l'articulat de la Llei, els quals regulen l'anomenada escala autonòmica de l'impost. Aquesta s'identifica amb aquella tarifa complementària, que té dues funcions: d'una banda, serveix de referència per a l'exercici de la competència normativa autonòmica i, d'altra banda, és aplicable subsidiàriament en el cas que les comunitats autònomes no regulin la pròpia tarifa de l'impost, tal com es deriva del darrer paràgraf de l'art. 13.1.1.a.

Amb relació a la tarifa autonòmica de l'impost que l'Estat ha disposat i que serveix com a referència a les comunitats autònomes a l'hora d'exercir la seva competència normativa, cal assenyalar que no ha estat cedit efectivament el 30 per 100 de la quota líquida de l'impost sobre la renda sinó un tant per cent inferior, concretament el 15 per 100. Efectivament, de l'Acord de finançament per al quinquenni 1997-2001 es desprèn que les comunitats autònomes obtindran de l'impost sobre la renda el 15 per 100 de la seva captació fins que es compleixin els traspasos en matèria educativa. L'objectiu és que al final del quinquenni se n'hagi cedit el 15 per 100 restant fins a arribar al límit establert a la Llei orgànica de finançament.<sup>28</sup>

Aquesta qüestió fa sorgir un nou dubte al qual creiem que només el temps pot donar resposta. La referència per a la competència normativa que permet establir una tarifa autonòmica és la taula de tipus complementària que l'Estat regula, i aquesta ja implica la cessió d'un 15 per 100. En aquest sentit, no sembla que hi hagi cap problema per incrementar o reduir aquesta tarifa dins el marge permès. Ara bé, quan sigui procedent la cessió del 30 per 100, sembla que implicarà un

27. El marge d'actuació que representa aquest 20 per 100, segons Adame Martínez, fa que les diferències entre les tarifes de les distintes comunitats autònomes puguin ser mínimes, amb la qual cosa s'evita un possible risc de competència fiscal entre aquests ens territorials. Així mateix, un marge tan reduït mitiga les possibles disfuncions que puguin provocar les pujades i baixades de les tarifes autonòmiques. Adame Martínez, F. D.: «Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las comunidades autónomas en el quinquenio 1997-2001», *Revista Valenciana de Hacienda Pública, Palau 14*, núm. 28, 1997, pàg. 61.

28. El mecanisme de cessió ha comportat la divisió en dos de la tarifa de l'impost existent l'any 1996. D'acord amb l'art. 74 vigent per a l'exercici de 1996, la tarifa de l'impost en el primer esglaió es constituïa de la manera següent:

Base liquidable fins a 400.000 PTA. Quota íntegra 0. Resta de la base liquidable fins a 600.000 PTA: el tipus aplicable és del 20,00 %.

En virtut dels nous art. 74 i 74 bis, s'apliquen dues tarifes a la base liquidable regular, que en el primer tram s'estructuren de la manera següent:

La tarifa estatal. Base liquidable fins a 400.000 PTA. Quota íntegra 0. Resta de la base liquidable fins a 600.000 PTA: el tipus aplicable és del 17,00 %.

La tarifa autonòmica. Base liquidable fins a 400.000 PTA. Quota íntegra 0. Resta de la base liquidable fins a 600.000 PTA: el tipus aplicable és del 3,00 %.

Així, doncs, es pot comprovar que la cessió del tribut ha implicat la divisió de la tarifa estatal en dos, de manera que l'Estat ha reduït la tarifa en un 15 per 100, el qual és cedit a les comunitats autònomes.



increment de la tarifa complementària que l'Estat ha establert fins a aquest nivell. Si això és així, no sembla que la competència normativa per incrementar aquesta tarifa dins el marge exposat es pugui arribar a exercir, ja que això implicaria una cessió superior al límit que la LOFCA estableix; si bé potser en una quantia mínima. En conseqüència, la competència normativa només es podria exercir per rebaijar la pressió fiscal que la tarifa comporti o, en tot cas, per completar la cessió fins al límit expressat, i la tarifa complementària fixada per l'Estat no podria exhaurir la possibilitat de cessió.

El segon aspecte sobre el qual les comunitats autònomes poden intervenir són les deduccions de l'impost. Tanmateix, d'acord amb l'art. 13.1.1.b, les comunitats autònomes no poden incidir en qualsevol deducció o establir les que considerin oportunes. Segons el que disposa aquest precepte, les comunitats autònomes poden establir deduccions per circumstàncies personals i familiars, per inversions no empresarials i per aplicació de la renda. Amb relació a aquestes, poden regular la justificació exigible per poder-les practicar, els límits de la deducció, el sotmetiment o no al requisit de comprovació de la situació patrimonial i aquelles regles especials que s'hagin de tenir en compte per a la seva aplicació en el supòsit de règim de tributació conjunta, en el supòsit de període impositiu inferior a l'any natural i en el cas de determinació de la situació familiar.

Les comunitats autònomes tampoc no poden intervenir en aquelles deduccions que l'Estat ja hagi establert. Sobre aquestes només és possible repartir l'import de la deducció de forma proporcional a la participació de la comunitat autònoma en l'impost sobre la renda. És a dir, si la participació de la comunitat autònoma en el tribut es basa en la cessió d'un 30 per 100 de la recaptació territorialitzada, la quota íntegra que resulti de l'aplicació de la tarifa autonòmica es veurà disminuïda pel 30 per 100 de l'import de cada una de les deduccions que l'Estat hagi disposat, a més de les deduccions que la comunitat autònoma hagi establert en virtut de les seves competències normatives. Finalment, amb relació a les deduccions a la quota íntegra autonòmica cal assenyalar que l'art. 13.1.4 prescriu que la quota líquida resultant no pot ser negativa.

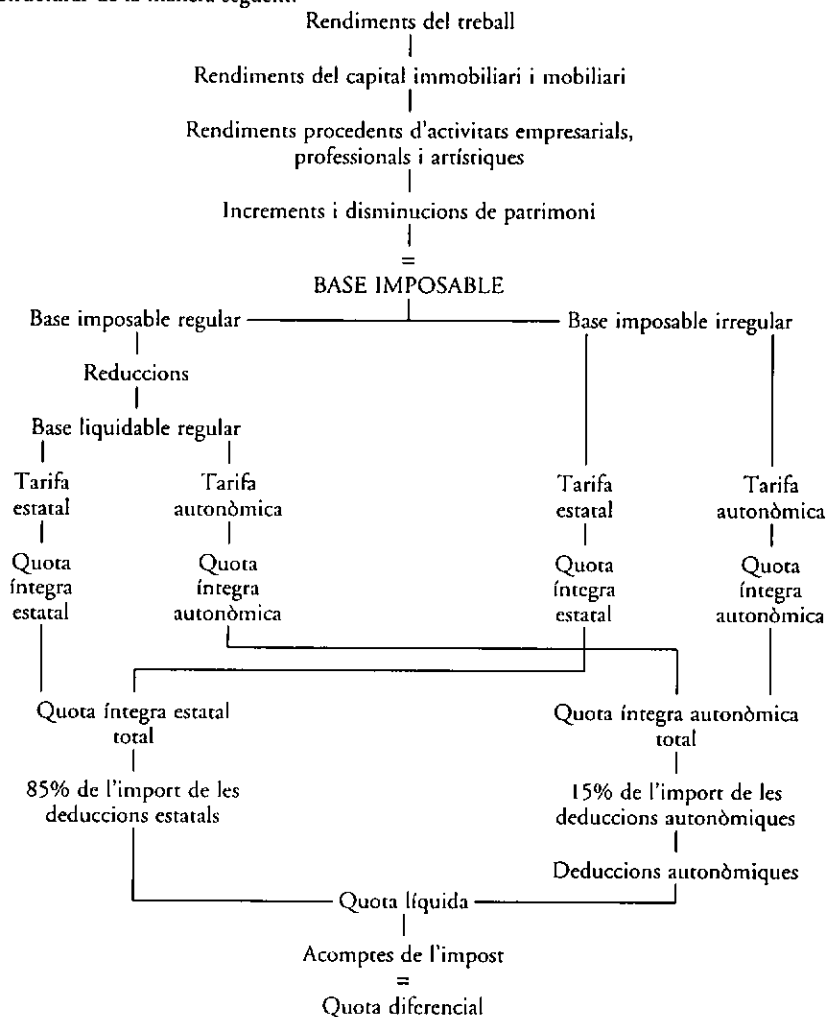
Per la seva banda, l'article 13.2 de la Llei de cessió especifica les matèries sobre les quals la competència normativa de les comunitats autònomes no pot incidir. Aquestes no poden regular els tipus impositius que s'han d'aplicar a la base imposable irregular que regula la Llei 18/1991, de 6 de juny. Malgrat aquesta regulació, no s'ha de pensar que la partició de l'estructura de l'impost amb la incorporació de la tarifa autonòmica no té un reflex amb relació a la base imposable irregular. D'acord amb l'art. 75 bis de la Llei 18/1991, de 6 de juny, l'Estat ha disposat que els tipus mitjans aplicables als rendiments irregulars i als increments de patrimoni realitzats en un període igual o superior a dos anys des de l'adquisició del bé fins a la seva transmissió es calcularan segons l'escala autonòmica de l'impost. També els tipus aplicables als increments de patrimoni generats en un període superior a dos anys són l'estatal i l'autonòmic, que prové de la disminució oportuna dels primers en un 15 per 100.

D'altres qüestions en què la capacitat normativa de les comunitats autònomes no pot intervenir són els ajustaments en la quota íntegra, els límits aplicables a les deduccions a la quota íntegra, els pagaments a compte de l'impost. I, d'acord amb

la lletra *f* de l'art. 13.1.2 de la Llei de cessió, la competència normativa no cobreix cap de les matèries que no s'hagin esmentat a l'apartat 1 de l'art. 13.1, és a dir, aquelles matèries que no siguin la tarifa autonòmica sobre la base regular i les deduccions autonòmiques.

L'article també afegeix que la normativa que s'ha d'aplicar amb relació a la liquidació del tribut és la pròpia del tribut que l'Estat estableixi i que es palesa a la Llei 18/1991, de 6 de juny. Finalment, es disposa que tant l'Estat com les comunitats autònomes han de procurar que l'aplicació del nou sistema tingui la menor incidència possible en les obligacions formals dels subjectes passius. En aquest sentit, l'articulat assenyala expressament que el model de declaració serà únic, sens perjudici que els aspectes autonòmics hi estiguin convenientment diferenciats.<sup>29</sup>

29. Amb el nou sistema de finançament s'han produït canvis en l'estructura de l'impost, que es pot estructurar de la manera següent:



Aquesta darrera qüestió és certament molt important. Estructurar els models de declaració de manera que, per bé que en resulti un sol formulari, s'hi diferenciïn els aspectes autonòmics de l'impost fa que el subjecte passiu pugui veure com està distribuïda la quota íntegra que ha determinat entre l'Estat i la comunitat autònoma on resideix. Per tant, pot apreciar que la imposició sobre la renda no depèn només de l'Estat sinó que també la comunitat autònoma és responsable de la pressió fiscal que comporta el tribut.

Així, doncs, la comunitat autònoma percep un tant per cent de la quota líquida que és el resultat d'aplicar una tarifa autonòmica a la base liquidable regular i irregular de l'impost que és cedit. Però, com ja hem vist, la quantitat que se cedeix a les comunitats autònomes no és un percentatge de l'import total de la recaptació que l'impost sobre la renda produeix a tot l'Estat, sinó que es tracta del percentatge que aquest tribut produeix al territori de cada comunitat autònoma. En aquest sentit, cal tractar els punts de connexió territorial que s'han establert en virtut dels quals es vincula la recaptació cedida a un territori determinat.

D'acord amb l'art. 10.4.a de la LOFCA, quan el tribut és de naturalesa personal se n'ha d'atribuir a la comunitat autònoma la recaptació segons el domicili fiscal dels subjectes passius. Aquest concepte, d'acord amb l'art. 45 de la LGT, es correspon amb la residència habitual de les persones físiques i, en definitiva, és el criteri que es desprèn de l'art. 8 de la Llei de cessió, segons el qual la recaptació que se cedeix a la comunitat autònoma és la que es produeix al seu territori derivada dels qui en són residents habituals.

Aquest concepte es concreta amb el que l'art. 10 de la Llei de cessió estableix. D'aquest darrer precepte es deriva que un contribuïent té la residència habitual o el domicili fiscal al territori d'una comunitat autònoma determinada quan s'hi està més dies que els del període impositiu corresponent a un any natural. Per tal de considerar aquest període, l'article de la Llei de cessió disposa que s'han de comptar les absències temporals. No obstant això, també es regula una presumpció de forma: es considera que una persona física s'està en el territori d'una comunitat autònoma més temps que el del període impositiu quan hi radiqui la «*vivienda habitual*». Aquest concepte és determinat per la Llei que regula l'impost sobre la renda de les persones físiques; concretament, l'art. 78 d'aquest text normatiu disposa que s'entén per «*vivienda habitual*» aquella on resideix el subjecte passiu durant un termini de tres anys seguits.

Aquest no és l'únic criteri per determinar la residència del subjecte passiu sinó que la Llei n'estableix altres de supletoris per als casos en què no sigui possible aplicar el primer criteri que hem descrit. En aquest sentit, si no es pot determinar la residència sobre la base de la permanència al territori, la Llei considera que el subjecte passiu és resident a la comunitat autònoma on estigui el seu centre principal d'interessos, és a dir, tal com la Llei el defineix, el lloc des del qual obté la major part de la base imposable de l'impost sobre la renda de les persones físiques. No obstant això, la base imposable a què fa referència l'article no comprèn tots els conceptes de renda sinó que es refereix a algun d'ells:

- Rendiments del treball, que s'entén que han estat obtinguts en el lloc on radiqui el centre de treball.

- Rendiments del capital immobiliari i increments de patrimoni derivats de béns immobles, que s'entén que han estat obtinguts on radiqui el bé immoble.
- Rendiments derivats d'activitats empresarials o professionals, que s'entén que han estat obtinguts al lloc on radiqui el centre de gestió de cada una d'aquestes.
- Bases imputades en el règim de transparència professional, que s'entén que han estat obtingudes al lloc on es desenvolupi l'activitat professional.

Existeix encara un tercer criteri per determinar la residència del subjecte passiu en cas que aquest punt de connexió no es pugui concretar pel període de permanència ni per mitjà d'ubicar el seu principal centre d'interessos. En aquest cas, es considera que el subjecte passiu resideix al lloc de la seva última residència declarada a l'efecte de l'impost sobre la renda de les persones físiques.<sup>30</sup>

Sobre aquest punt de connexió cal afegir dues qüestions que hi estan relacionades. En primer lloc, la previsió que el subjecte passiu, integrat en una unitat familiar, opti per la tributació conjunta. En aquest cas, l'art. 8.3 de la Llei de cessió disposa que el rendiment se cedeix a aquella comunitat autònoma on tingui la residència habitual el membre d'aquesta unitat amb una base liquidable més elevada, d'acord amb les regles d'individualització de l'impost.

En segon lloc, l'art. 10.2 de la Llei de cessió disposa que no s'entenen realitzats els canvis de residència habitual quan el seu objectiu principal és aconseguir una tributació menor en els tributs cedits totalment o parcialment. Es presumeix que no hi ha hagut canvi, llevat que la residència habitual es prolongui al llarg de tres anys almenys, amb relació al rendiment cedit de l'impost sobre la renda de les persones físiques o del patrimoni, si hi concorren determinades circumstàncies. La primera és que l'any en què es produeixi el canvi, o el següent, la base imposable sigui almenys un 50 per 100 superior respecte de la de l'any anterior al canvi. La segona és que l'any en què es produeixi aquesta situació la tributació efectiva per via de l'impost sobre la renda sigui inferior a la que hauria correspost d'acord amb la normativa aplicable a la comunitat autònoma on residia abans del canvi. La tercera és que l'any següent a l'any en què hagi tingut lloc el canvi, o l'any després d'aquell, el subjecte passiu torni a tenir la residència habitual en el territori de la comunitat autònoma on residia abans del canvi.

30. Regular el punt de connexió «residència habitual» per mitjà d'establir criteris alternatius comporta, segons Plaza Villasana, una sèrie de problemes que es podrien evitar emprant altres criteris com el padró municipal. Segons l'autor, «*la inscripción en un padrón municipal, inscripción que tiene que ser en un único domicilio por imperativo legal, puede ser el medio más sencillo para determinar la residencia habitual fiscal y unificar ésta con la residencia habitual prevista en la Ley de régimen local*». Plaza Villasana, L.: «Los impuestos de sucesiones y transmisiones patrimoniales en la nueva Ley de cesión de tributos», *Revista Valenciana de Hacienda Pública, Palau 14*, núm. 27, 1996, pàg. 35.

Sobre aquest tema, Falcón y Tella destaca que la utilització d'un concepte de residència habitual distint del que es pot derivar de l'art. 12 de la Llei 18/1992, que regula l'impost sobre la renda de les persones físiques, és degut al fet que aquell no té uns perfils clars i precisos. Per això, a l'efecte de la cessió, ha estat necessari establir un concepte específic. Falcón y Tella, R.: «Editorial» de *Quincena Fiscal*, febrer de 1997, núm. 3, pàg. 6.

Així, doncs, s'observa com el legislador ha disposat una sèrie de presumpcions per tal d'evitar moviments migratoris de població, que siguin motivats per causes exclusivament fiscals. Sobre aquest tema es pot fer un comentari que, al seu torn, serveix per plantejar una qüestió. Fins a quin punt és compatible l'art. 10.2 de la Llei de cessió amb l'art. 19 de la CE, que reconeix el dret fonamental dels ciutadans a escollir lliurement la seva residència? Cal advertir que de l'article constitucional no es deriva que aquests hi tinguin un dret il·limitat per motius fiscals. En aquest punt pot ser útil també recórrer a la jurisprudència del Tribunal Constitucional, que al fonament jurídic tercer de la Sentència 8/1986, de 21 de gener,<sup>31</sup> considera que «[...] el artículo 19 de la Constitución comporta la obligación correlativa de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental». Segons el nostre parer, la fiscalitat és una de les condicions que s'han de tenir en compte a l'hora d'establir la residència de l'individu, però no pot ser configurada com una restricció a un dels drets fonamentals de què és titular.

Per cloure aquestes referències al punt de connexió «residència habitual» contingut a l'art. 10.2 de la Llei de cessió, cal assenyalar que es té en compte el supòsit que el subjecte és resident en territori espanyol però que no s'hi està més de cent vuitanta-tres dies durant l'any natural. En aquest cas, es considera que resideix a la comunitat autònoma on radiqui el nucli principal o la base de les seves activitats empresarials o professionals o dels seus interessos econòmics. Així mateix, en cas que sigui procedent aplicar la presumpció de residència en territori espanyol de l'art. 12.2 de la Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques, el contribuent serà resident a la comunitat autònoma on resideixi habitualment el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin.

Amb relació a l'impost sobre la renda de les persones físiques com a tribut cedit, queda per dir que la gestió del tribut i la revisió dels actes administratius que aquesta tasca pugui comportar seran acomplertes per l'Estat. Efectivament, d'acord amb l'art. 14.2 de la Llei de cessió, no hi ha hagut cap delegació de la gestió a les comunitats, com succeeix amb altres tributs, i per tant aquesta serà realitzada per l'Estat, tant pel que fa a la part estatal com a la part cedida a les comunitats autònomes. No obstant això, hem d'avançar aquí que la modificació del sistema de finançament també comporta la incorporació de les comunitats autònomes en les tasques de gestió, tal com veurem més endavant.

### 3.2.2. La cessió de l'impost sobre el patrimoni

Aquest és el segon tribut que figura com a susceptible de cessió a l'art. 11 de la LOFCA, el rendiment del qual és cedit d'acord amb el que disposa l'art. 5 de la Llei de cessió. Segons aquest precepte, el rendiment cedit és el que es produeix en el territori de la comunitat autònoma, és a dir, el d'aquells subjectes passius que tinguin la residència habitual en aquest territori. La conseqüència immediata que podem extreure d'aquesta regulació és que, tal com succeeix amb l'impost sobre la renda de les persones físiques, el que se cedeix a les comunitats autònomes és la recaptació que produeix l'obligació personal de contribuir del tribut, mentre que

31. BOE, núm. 37, de 12 de febrer de 1986.

la recaptació que es pot obtenir per l'obligació real de contribuir que estableix el tribut correspon a l'Estat.

De la mateixa manera que en el cas del tribut anterior, també sobre aquest impost les comunitats autònomes poden exercir les competències normatives que l'Estat hi ha habilitat. Concretament, d'acord amb l'art. 19.2 de la LOFCA, amb relació a aquest tribut poden regular el mínim exempt i la tarifa. Sobre aquesta qüestió l'art. 13.2 de la Llei de cessió disposa que la tarifa que les comunitats autònomes poden establir ha de tenir un caràcter progressiu, a més de ser idèntica pel que fa al primer tram de la base liquidable i el tipus marginal mínim. Per al cas que les comunitats autònomes no exerceixin aquestes possibilitats, l'Estat ha reformat els art. 28 i 30 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, que regula l'impost sobre el patrimoni, de forma que s'aplicaran el mínim exempt i els tipus impositius que aquest hagi establert.

El rendiment que se cedeix, com ja hem vist, és el que es produeix dins el territori de les comunitats autònomes corresponent als subjectes passius que tinguin la residència habitual en el territori autonòmic. Per donar significat a aquest concepte s'han de considerar, d'acord amb l'art. 10.2 de la Llei de cessió, els mateixos termes que per a l'impost sobre la renda de les persones físiques, als quals ja ens hem referit més amunt. En conseqüència, la residència de les persones físiques serà la mateixa que els correspongui per efecte de l'impost sobre la renda de les persones físiques la data de meritació de l'impost sobre el patrimoni.

Amb relació a la gestió del tribut, cal dir que ha estat delegada a les comunitats autònomes, tal com es deriva de l'art. 14 de la Llei de cessió. Aquest precepte disposa que la gestió, la liquidació, la recaptació i la inspecció, com també la revisió dels actes administratius que se'n derivin, són a càrrec de la comunitat autònoma, que les ha d'acomplir per delegació de l'Estat. L'abast de la delegació en aquest àmbit és regulat als art. 15 a 19 de la Llei de cessió. Segons aquests articles, la delegació de la gestió i la liquidació d'aquest impost comporten que les comunitats autònomes:

- a) Han d'incoar els expedients de comprovació de valors, seguint els mateixos criteris que l'Estat.
- b) Han de fer-ne els actes de tràmit i de liquidació.
- c) Han de qualificar les infraccions i imposar les sancions tributàries corresponents.
- d) Han de realitzar tasques d'informació al públic sobre les obligacions tributàries i la forma com complir-les.
- e) Han d'adaptar els models de declaració aprovats pel ministre d'Economia i Hisenda en les matèries pròpies relacionades amb la competència normativa que exerceixin.

Tanmateix, no poden contestar les consultes tributàries que es puguin plantejar en virtut de l'art. 107 de la LGT, excepte en allò que faci referència a les competències normatives que poden exercir.

L'art. 16 regula la delegació de la gestió quan es tracta d'activitats relacionades amb la recaptació. En aquest sentit, les comunitats autònomes poden recaptar en període voluntari i en executiu els debits que produeixin les liquidacions de l'impost que s'hagin efectuat. La comunitat autònoma també ha de resoldre les qüestions referides a l'ajornament i el fraccionament del pagament dels tributs cedits, de conformitat amb la normativa estatal. D'acord amb l'art. 17, la comunitat autònoma pot organitzar lliurement els serveis de recaptació de l'impost sobre el patrimoni i dels altres tributs cedits respecte dels quals li hagi estat delegada aquesta tasca.

L'art. 18 de la Llei de cessió se centra en la inspecció dels tributs cedits, la qual també és delegada a les comunitats autònomes, que l'han d'exercir de conformitat amb la normativa estatal, com també els plans d'actuació inspectora que elaborin conjuntament l'Administració estatal i les comunitats autònomes. Amb relació a aquesta matèria, també es preveu la col·laboració entre els serveis d'inspecció de les comunitats autònomes i de l'Estat.

La competència per a la revisió administrativa l'ha d'exercir la comunitat autònoma, que pot:

- a) Resoldre els recursos de reposició.
- b) Declarar la nul·litat de ple dret, amb el dictamen previ del Consell d'Estat.
- c) Resoldre els expedients de frau de llei.
- d) Declarar la lesivitat dels seus propis actes declaratius de drets i revisar-los per la via contenciosa administrativa.
- e) Recórrer contra els actes de gestió tributària propis davant els tribunals economicoadministratius.
- f) Recórrer en alçada ordinària contra les resolucions dels tribunals economicoadministratius regionals.

Tanmateix, en matèria de revisió no s'han delegat les competències següents. En primer lloc, la revisió dels actes administratius que infringeixin la llei d'una manera manifesta, llevat que la norma que hagi estat infringida sigui una disposició que provingui de la comunitat autònoma. En segon lloc, el coneixement de reclamacions economicoadministratives interposades contra els actes de gestió tributària que provinguin de les comunitats autònomes, tant si es tracta de qüestions de fet com de dret.

Amb relació a la gestió de l'impost sobre el patrimoni, cal afegir, encara, que les declaracions s'han de presentar conjuntament amb les de l'impost sobre la renda de les persones físiques, d'acord amb l'art. 14.3 de la Llei de cessió. Així mateix, quan els serveis d'inspecció estatal incoïn actes d'inspecció amb relació a l'impost sobre la renda de les persones físiques, podran fer el mateix amb relació a l'impost sobre el patrimoni, per bé que la instrucció i la resolució de l'expedient que es formi les realitzin posteriorment les oficines de la comunitat autònoma que en tingui la competència. En aquest sentit, l'impost sobre el patrimoni manifesta la característica de ser complementari a l'impost sobre la renda de les persones físi-

ques, de manera que la gestió d'ambdós impostos està relacionada en diversos aspectes.<sup>32</sup>

Pel que fa a la gestió de l'impost sobre el patrimoni, en particular, i dels tributs cedits, en general, cal destacar que, si bé la seva execució la portaran a terme les comunitats autònomes, en virtut de la delegació que els ha estat realitzada, la regulació necessària que s'ha d'aplicar en aquest aspecte és l'estatal (art. 17.2 de la Llei de cessió). En aquest sentit, no es preveu que les comunitats autònomes apliquin la normativa de gestió que s'està establint amb relació a algun dels seus tributs propis.<sup>33</sup> Per tant, la seva capacitat de decisió en aquest àmbit es limita a l'autoorganització que poden fer de la seva administració tributària, d'acord amb l'art. 17.1 de la Llei de cessió.

### 3.2.3. L'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

Aquest és el tercer tribut que figura a la llista de l'art. 11 de la LOFCA la recaptació del qual és susceptible de ser cedida a les comunitats autònomes. El seu caràcter de tribut cedit el confirmen l'art. 2 de la Llei de cessió i l'art. 7 del mateix text legal, que especifica quina recaptació corresponent als fets imposables que componen el tribut és cedida. D'acord amb aquest darrer article, observem que s'han cedit gairebé tots els aspectes que impliquen els tres fets imposables de què es compon aquest tribut: les transmissions oneroses, les operacions societàries i els actes jurídics documentats. Diem que han estat cedits gairebé tots els aspectes perquè, tot i que es pot considerar marginal, no sembla susceptible de cessió el tribut pel que fa a un aspecte molt concret de la modalitat «actes jurídics documentats», és a dir, amb relació als documents administratius, el gravamen que correspon a la rehabilitació i la transmissió de grandeses i títols nobiliaris. Per bé que es tracta d'una qüestió puntual, suposem que permet considerar que la cessió d'aquest tribut es pugui qualificar de parcial.

Com succeeix amb els altres tributs que hem vist fins ara, l'Estat també en aquest ha regulat aquelles matèries en què les comunitats poden intervenir amb les seves normes. En aquest tribut la capacitat normativa dels ens territorials se centra en dos punts, si ens atenim al que disposen l'art. 19.2 de la LOFCA i l'art. 13.4 i 5 de la Llei de cessió:

32. Per mitjà de l'impost sobre el patrimoni, l'Estat pot obtenir una informació valuosa que pot fer servir per gestionar d'una manera més eficaç l'impost sobre la renda de les persones físiques.

33. Sobre la relació entre la normativa estatal que regula la gestió del sistema tributari i la que les comunitats autònomes han anat dictant respecte als seus tributs propis, vegeu Olivera Massó, P.: «Los conceptos constitucionales de hacienda general, bases del régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver los problemas de la aplicación a las comunidades autónomas de la Ley general tributaria y la Ley general presupuestaria», *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994, pàg. 101-120; Ramallo Massanet, J.: «Estructura constitucional del Estado y la Ley general tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 67, 1993, pàg. 101-121; Sáinz de Bujanda, F.: «Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley general tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, pàg. 103-112, o Soler Roch, M. T.: «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley general tributaria a los distintos niveles de hacienda», *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1989, pàg. 111-121.



a) Amb relació a les transmissions patrimonials oneroses, les comunitats autònomes poden establir el tipus de gravamen respecte de les concessions administratives, la transmissió de béns immobles i la constitució i cessió de drets reals que recaiguin sobre aquells, amb l'excepció dels drets de garantia. Sobre aquesta qüestió cal assenyalar que el legislador estatal no ha establert cap límit a la quantia del tipus impositiu aplicable, com succeeix amb altres tributs. En aquest sentit, les comunitats autònomes poden establir el tipus impositiu que considerin necessari.

Si no ho fan, s'aplicarà un tipus impositiu del 6 per 100 quan es tracti de transmissió de béns immobles i constitució i cessió de drets reals que recaiguin sobre aquells, de conformitat amb el que disposa l'art. 11 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, que regula l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

Pel que fa a les concessions administratives, també poden establir el tipus impositiu que considerin necessari. En cas que no facin ús d'aquesta capacitat, l'Estat disposa que el tipus impositiu aplicable sigui una alíquota proporcional del 4 per 100, de conformitat amb els art. 13.1 i 11.1. *b* del Reial decret legislatiu esmentat anteriorment.

b) Amb relació als actes jurídics documentats, les comunitats autònomes poden establir el tipus impositiu de l'impost corresponent als documents notariais. Si no ho fan, s'aplicarà un tipus impositiu del 0,50 per 100, de conformitat amb l'art. 31.2 del Reial decret legislatiu.

Així, doncs, s'ha d'observar que la competència normativa de les comunitats autònomes queda limitada a aquells aspectes que l'Estat considera oportuns. Per tant, incideixen en determinats punts del tribut cedit i, pel que fa a la resta, han d'assumir la regulació estatal.

Un altre aspecte que presenta la cessió de la recaptació d'aquest tribut està relacionat amb els punts de connexió. En aquest sentit, a l'art. 7 de la Llei de cessió es pot comprovar que el legislador ha disposat un sistema alternatiu de punts de connexió que depèn del fet gravat.<sup>34</sup> Així, doncs, si es tracta d'un document que comprèn un concepte subjecte a la quota gradual del gravamen sobre actes jurídics documentats-documentos notariais, la recaptació correspon a la comunitat autònoma on hi hagi el registre en el qual s'han d'inscriure o anotar els béns relacionats o els actes jurídics que es reflecteixin.

En canvi, si es tracta d'un supòsit subjecte a l'impost per operacions societàries —la qual cosa implica no estar subjecte a actes jurídics documentats-documentos notariais en la modalitat de quota gradual—, la comunitat autònoma que n'ha de rebre la recaptació i gestionar el tribut és aquella on es trobi el domicili fiscal de l'entitat.<sup>35</sup>

Finalment, en cas que no sigui possible atribuir el rendiment del tribut en virtut dels punts de connexió anteriors, perquè no es tracta d'un concepte subjecte

34. Aquesta regulació no és innovadora en l'ordenament, sinó que ja figurava a l'art. 103 del Reglament de l'impost sobre transmissions i actes jurídics documentats.

35. D'acord amb l'art. 11 de la Llei de cessió, s'ha d'entendre per domicili fiscal el lloc on coincideixen el domicili social i el centre de la gestió administrativa i la direcció dels negocis. Si aquesta coincidència no es dona, és el lloc on es realitza la gestió o la direcció.

a la quota gradual de l'impost d'actes jurídics documentats-documentos notariais o d'una operació societària, el legislador estableix a l'art. 7.2 uns punts de connexió que depenen de l'acte o el contracte que s'hagi documentat o del bé al qual es faci referència. En aquest sentit, podem agrupar els punts de connexió en dos grups:

a) Punts de connexió relacionats amb transmissions:

1) En la transmissió i l'arrendament de béns immobles, la constitució i la cessió de drets reals, àdhuc de garantia sobre aquells, el punt de connexió és on radiquin els béns esmentats.

2) En la constitució d'hipoteca mobiliària sense desplaçament o referida a bucs i aeronaus, el punt de connexió és el lloc on es trobi el registre mercantil o d'hipoteca mobiliària i penyora sense desplaçament en què s'han d'inscriure aquests actes.

3) En la transmissió de béns mobles, béns semovents, crèdits, la constitució i la cessió de drets reals sobre aquells, el punt de connexió és la residència habitual de l'adquirent, si és una persona física, i el domicili fiscal, si es tracta d'una persona jurídica. Cal assenyalar, en aquest sentit, que l'art. 10 de la Llei de cessió disposa que, a l'efecte d'aquest tribut, s'ha d'entendre per residència fiscal el fet de romandre al territori de la comunitat autònoma durant l'any anterior a la data de meritació del tribut, i en aquest cas són aplicables els altres aspectes del precepte que ja hem indicat en tractar la cessió parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

4) Quan es tracta de la transmissió de valors, el punt de connexió es determina en saber el lloc on s'ha formalitzat l'operació.

5) Quan es tracta de constituir préstecs simples, fiances, arrendaments no immobiliaris i pensions, s'estima la residència habitual del subjecte passiu o el seu domicili fiscal, si es tracta d'una persona jurídica.

6) Quan es tracta de documents que reflecteixen concessions administratives de béns, execucions d'obres o explotacions de serveis, el punt de connexió és el territori on aquests radiquen, s'executen o es presten. El mateix succeeix amb tots els actes o negocis administratius que s'equiparen a les concessions administratives.<sup>36</sup>

b) Punts de connexió relacionats amb actes jurídics documentats:

1) Quan es tracta d'anotacions preventives, el punt de connexió és el lloc on es troba l'òrgan registral.

2) Quan es tracta de lletres de canvi i documents que les supleixin o compleixin funcions de gir, a més dels pagarés, els bons, les obligacions i títols anàlegs, el punt de connexió és el territori de la comunitat autònoma on s'hagin lliurat o emès. Si aquests actes han tingut lloc a l'estranger, s'ha de considerar el territori on

36. D'acord amb l'art. 13.2 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, s'equiparen a les concessions administratives, a l'efecte de l'impost, «[...] los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares».

el primer tenidor o el primer titular té la residència habitual o el domicili fiscal, si es tracta d'una persona jurídica.

De l'art. 15 de la Llei de cessió es desprèn la possibilitat que, d'acord amb els punts de connexió regulats, els actes o contractes que continguin un mateix document siguin localitzables en diverses comunitats autònomes. En aquest cas, el precepte prescriu que s'ha de presentar una autoliquidació en cada una de les oficines de les comunitats autònomes que hi estiguin relacionades, la qual, però, només s'ha de referir al rendiment que es produeixi al territori respectiu. En aquest sentit, doncs, sembla que s'ha de procedir a l'atribució de recaptació determinant quins actes s'han realitzat, on s'han dut a terme i quina quantitat produeix el seu gravamen, la qual s'atribuirà a la comunitat autònoma de què es tracti.

Pel que fa a la gestió del tribut, és delegada a les comunitats autònomes en virtut de l'art. 14 de la Llei de cessió i, en aquest cas, són aplicables els art. 15 i 19, que ja hem examinat en tractar la cessió de l'impost sobre el patrimoni. Tanmateix, presenta algun aspecte específic en aquest punt ja que, per exemple, segons l'art. 15.1.d de la Llei de cessió, les comunitats autònomes poden adquirir per a si béns i drets en virtut de l'art. 46.5 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre. Així mateix, d'acord amb els apartats 2.b i c del precepte esmentat, les comunitats autònomes no poden confeccionar els efectes estagnants necessaris per a la satisfacció de l'obligació tributària, com tampoc no els ha estat delegada la capacitat de realitzar acords per a la concessió d'exempcions subjectives. A més, segons l'art. 16.2, respecte d'aquest tribut tampoc no ha estat delegada l'activitat de recaptació quan es fa mitjançant efectes estagnants.

### 3.2.4. L'impost sobre successions i donacions

L'art. 11.d de la LOFCA tracta l'impost de successions i donacions com un altre impost el producte del qual pot ser cedit per l'Estat a les comunitats autònomes. Per la seva banda, els art. 2.c i 6 de la Llei 14/1996, de cessió, confirmen el caràcter de cedible d'aquest tribut, de forma que el producte corresponent al gravamen sobre l'adquisició de béns i drets per una herència, un llegat o qualsevol altre títol successori, la transmissió de béns i drets per donació o qualsevol altre negoci jurídic a títol gratuït i *inter vivos* i la percepció de quantitats per part dels beneficiaris de contractes d'assegurances sobre la vida, quan la part contractant i la beneficiària siguin persones distintes, és cedit a la comunitat autònoma.

Sobre aquesta figura impositiva convé assenyalar que té dues formes de subjectar el contribuent: d'una banda, una obligació personal de contribuir i, de l'altra, una obligació real de contribuir. Estar sotmès a l'una o l'altra depèn, segons els art. 6 i 7 de la Llei de l'impost de successions i donacions, de la residència habitual del subjecte passiu a Espanya, la qual es determina d'acord amb les normes que regulen aquest concepte respecte de l'impost sobre la renda de les persones físiques. Ara bé, de l'art. 6 de la Llei de cessió es deriven algunes conclusions sobre aquesta qüestió. En primer lloc, la cessió de la recaptació de l'impost quan grava les adquisicions *mortis causa* depèn, si es desenvolupa el que disposa l'art. 10.4.a de la LOFCA, del punt de connexió que constitueix la residència habitual del causant la data de la meritació. És a dir, no es considera la residència del subjecte passiu (l'adquirent) per fer la cessió, cosa que implicaria rebutjar la idea que s'ha cedit l'obligació real de

contribuir. De la mateixa manera, el producte de l'impost també se cedeix quan es tracta de la donació de béns immobles, i en aquest cas s'adopta com a punt de connexió el lloc on aquests estan situats. En aquest sentit, es poden fer les mateixes consideracions des del moment que tampoc no es té en compte la residència del subjecte passiu. En canvi, la donació dels altres béns i serveis és diferent ja que, en aquest cas, el punt de connexió que s'utilitza és precisament el lloc on es troba la residència habitual del donatari. En conclusió, amb relació a aquest tribut, el legislador estatal ha fet una cessió de l'obligació personal i real de contribuir pel que fa a les adquisicions *mortis causa* i les donacions dels béns immobles, però aquestes idees no són traslladables a la donació dels altres béns i serveis, en què només és cedida l'obligació personal de contribuir.

Per determinar la residència habitual a la comunitat autònoma de la persona que resideix habitualment a Espanya s'ha d'aplicar l'art. 10 de la Llei de cessió. Aquest precepte determina que una persona és resident habitual a la comunitat autònoma en què està més dies durant l'any, i en aquest cas també són aplicables els altres aspectes d'aquest precepte que ja hem tractat amb relació a la determinació del punt de connexió.

Com succeïa amb els tributs anteriors, les comunitats autònomes poden assumir competències normatives amb relació a aquesta figura impositiva. En aquest sentit, d'acord amb l'art. 19.2.c de la LOFCA, poden regular, d'una banda, la quantia i els coeficients del patrimoni preexistent i la tarifa, com també, en el cas de les adquisicions *mortis causa*, les reduccions de la base imposable. Aquesta possibilitat és desplegada a l'art. 13 de la Llei de cessió, que a l'apartat 3 disposa, a més del que hem dit, que la tarifa regulable ha de ser igual a la que l'Estat estableixi en el primer tram de la base liquidable i el tipus marginal mínim. Així mateix, a l'hora d'establir reduccions, les comunitats autònomes han de mantenir les de l'Estat en condicions anàlogues a les que aquest hagi establert, i en poden crear d'altres que responguin a les seves pròpies circumstàncies, de caràcter economicosocial, però sense que impliquin una reducció de la càrrega tributària global per aquest tribut. De la mateixa manera que els tributs anteriors, si en aquest cas les comunitats autònomes no fan ús de la seva competència normativa, és aplicable la normativa estatal que regula aquests aspectes, és a dir, els art. 2, 20, 21, 22 i 30 de la Llei 29/1983, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions.

Pel que fa a la gestió del tribut, són aplicables els art. 15 a 19 de la Llei de cessió, que ja hem comentat anteriorment, i no es presenten qüestions específiques en aquest aspecte.

### 3.2.5. La cessió de la imposició general sobre les vendes i dels impostos sobre consums específics en la fase minorista

Sobre aquests tributs cedibles cal dir que, si bé són tractats a les lletres *e* i *f* de l'art. 11 de la LOFCA, amb relació a ells no s'ha fet el pas que implica establir a la Llei 14/1996, de cessió, el desenvolupament normatiu de la seva cessió.<sup>37</sup>

37. Si bé la Llei de cessió no disposa la cessió d'aquests tributs, sí que és possible observar que el Projecte de llei de modificació del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma d'Aragó i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió estableix a l'art. 1 que se cedeix la

Respecte a aquesta possibilitat de cessió, cal fer l'observació que es refereix a la recaptació que produeix gravar la fase minorista del procés productiu de qualsevol bé per mitjà de l'impost sobre el valor afegit i de determinats impostos especials. En aquest sentit, però, es presenta la dificultat de com delimitar aquesta fase minorista, la qual no té una definició expressa en la normativa que regula aquests tributs.<sup>38</sup>

### 3.2.6. Els tributs sobre el joc

La cessió de la recaptació corresponent als tributs sobre el joc és l'última possibilitat de cessió que l'art. 11 de la LOFCA estableix. Sobre aquest precepte, en aquest aspecte concret cal destacar que se n'ha corregit el redactat anterior, que feia referència a les taxes i altres exaccions sobre el joc. El motiu d'aquest canvi és adequar el precepte al text constitucional, que no fa referència a la cessió de taxes<sup>39</sup> sinó que parla d'impostos cedits a l'art. 157.1.a. En aquest sentit, la doctrina va considerar al seu moment que no es podien cedir altres figures tributàries que no fossin les de caràcter impositiu i, per tant, la cessió d'aquestes taxes constituïa una distorsió de les previsions constitucionals, que es va esmenar en considerar aquelles exaccions de naturalesa impositiva.<sup>40</sup>

Doncs bé, el legislador ha aprofitat la reforma realitzada l'any 1996 per ampliar

---

imposició general sobre les vendes en la fase minorista, com també els impostos sobre consums específics que corresponguin a aquesta fase (BOCG, de 29 d'abril de 1997).

38. No obstant això, des de la doctrina i altres sectors de l'ordenament és possible aproximar-se a aquest concepte. Així, per exemple, Peretó García —per bé que en el context de la Llei 30/1985, de 2 d'agost, que regulava l'impost sobre el valor afegit— per definir el concepte va utilitzar el referent que suposa el concepte de «comerciant minorista», previst a la llei de l'impost, el qual també es pot fer servir actualment. En conseqüència, va considerar credible la recaptació procedent de gravar les operacions d'un empresari o professional que pogués ser qualificat com a comerciant minorista, d'acord amb la Llei de l'impost sobre el valor afegit. Peretó García, M.: «El IVA y las comunidades autónomas: su financiación», a *El IVA en el sistema tributario español*, vol. II, Madrid: Escuela de Hacienda Pública, 1986, pàg. 1472.

Per la seva banda, Linares Martín de Rosales també s'ha aproximat a aquest concepte i l'ha identificat amb aquelles operacions realitzades per subjectes passius de l'impost que tracten només amb consumidors finals residents al territori de la comunitat autònoma. Linares Martín de Rosales, J.: «El IVA como instrumento de financiación de las comunidades autónomas: una aproximación», *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, pàg. 118-119.

Així mateix, cal tenir en compte que des d'altres normes no estrictament tributàries també és possible extreure referències que permeten de donar un contingut a aquest concepte de fase minorista. En aquest sentit, en pot ser un exemple la Llei 7/1996, de 15 de gener, sobre l'ordenació del comerç minorista, que a l'art. 1.2 defineix el comerç minorista com «[...] aquella actividad desarrollada profesionalmente con ánimo de lucro consistente en ofertar la venta de cualquier clase de artículos a los destinatarios finales de los mismos, utilizando o no un establecimiento».

39. S'ha de tenir en compte que les comunitats autònomes rebran de l'Estat aquelles taxes que estiguin afectades a serveis que han assumit per la transferència de competències, tal com disposa l'art. 7.2 de la LOFCA.

40. La vertadera naturalesa d'aquestes taxes ha estat objecte d'estudi per part d'alguns autors, que han arribat a la conclusió que, per raó de la seva estructura, poden ser considerades veritables impostos. Sobre aquesta qüestió, vegeu: Orón Moratal, G.: *Régimen fiscal del juego en España*, Madrid, Tecnos, 1990, pàg. 58-102.

Així mateix, el Tribunal Constitucional va considerar impostos els tributs que recauen sobre el joc realitzat per mitjà d'aparells automàtics, a la Sentència 296/1994, de 10 de novembre (BOE, núm. 298, de 14 de desembre de 1994).

en aquest precepte la possibilitat de cessió d'exaccions, en considerar susceptibles de cessió els tributs que graven el joc. Així, doncs, es produeix la cessió de taxes que graven el joc i que són regulades al Decret 3059/1966, d'1 de desembre, pel qual s'aprova el text refós de taxes fiscals, i el Reial decret llei 16/1977, de 25 de febrer, que regula els aspectes administratius i fiscals dels jocs de sort, envit i atzar.<sup>41</sup>

Convé assenyalar que aquests textos prenen en consideració diversos tributs i que no responen a una categoria única com era el cas dels tributs anteriors. Per tant, la recaptació que se cedeix s'entén que correspon a totes i a cadascuna de les figures que analitzen aquests textos. Així, doncs, d'acord amb l'art. 9 de la Llei 14/1996, se cedeix el producte del tribut que sigui ubicable en el territori de la comunitat autònoma. Per fer-ho, es pren com a punt de connexió que el fet imposable del tribut és realitzat en aquest territori. Ara bé, pel que fa a la taxa que grava la realització de rifes, tómbols, apostes i combinacions aleatòries, serà el territori de la comunitat autònoma que l'autoritza o que hagués estat competent per autoritzar-la, en cas que no se sol·liciti el permís per celebrar-la.

Sobre aquest tribut les comunitats autònomes poden assumir un gran ventall de competències normatives. D'acord amb l'art. 19.2 de la LOFCA, lletra e, es poden determinar les exempcions, la base imposable, els tipus de gravamen, les quotes fixes, les bonificacions i la meritació, com també la regulació de la gestió, la liquidació, la recaptació i la inspecció. El desenvolupament que en fa l'art. 13.6 de la Llei de cessió no és res més que una reiteració d'aquest precepte.

El resultat és que sobre aquests tributs les comunitats autònomes poden assumir competències normatives que incideixen sobre la majoria d'aspectes que poden estructurar la figura tributària. De fet, des d'una perspectiva negativa, sembla que l'Estat intervindrà exclusivament en el fet imposable del tribut, més concretament en l'aspecte material de l'element objectiu i l'element subjectiu del fet imposable. Sobre aquesta qüestió cal dir també que, a diferència dels altres tributs cedits, es poden assumir competències normatives respecte de la gestió del tribut, però no per això s'ha de pensar.—tot i que es tracta d'un tema objecte de debat— que les comunitats autònomes poden regular aspectes de la gestió dels tributs de manera diferent de com ho estableix la normativa estatal. Això és degut a l'efectivitat de l'art. 4 de la Llei de cessió, que estableix l'ordre jeràrquic normatiu per a la regulació d'aspectes relacionats amb els tributs cedits. Aquest precepte situa, en primer terme, la LGT, la llei pròpia de cada tribut i els reglaments generals dictats per desplegar la LGT i, en darrer lloc, la normativa provinent de cada comunitat autònoma. Per tant, no sembla que les comunitats autònomes puguin fer una legislació diferenciada de la que sorgeix de la normativa estatal en matèria de gestió tributària.

Pel que fa a l'ens que s'encarrega de la gestió d'aquest tribut, cal assenyalar que les comunitats autònomes poden assumir aquesta tasca per mitjà de la delegació que els en faci l'Estat, i en aquest cas són aplicables els art. 15 a 19 de la Llei de cessió, que ja hem comentat anteriorment.

41. Aquests textos regulen tributs que graven el joc en general, el joc en casinos, el joc del bingo, el joc per mitjà d'aparells automàtics i el joc realitzat en jocs d'envit o d'atzar, rifes, tómbols, apostes i combinacions aleatòries.

### 3.2.7. La integració de les comunitats autònomes en la gestió dels tributs cedits

Com ja sabem, l'objectiu primordial de la reforma duta a terme l'any 1996 és potenciar la coresponsabilitat fiscal de les comunitats autònomes. Per això s'ha modificat la regulació referida als impostos cedits, la qual cosa ha permès que aquells ens territorials puguin regular aquests impostos.

La reforma, però, no s'ha limitat a actuar en el camp dels tributs cedits, sinó que s'ha promulgat el títol III de la Llei 14/1996 amb l'epígraf «*Participación de las comunidades autónomas en los órganos de gestión de la Administración tributaria del Estado*». L'objectiu dels preceptes que componen aquest títol (els art. 33, 34 i 35 de la Llei de cessió) és la incorporació de les comunitats autònomes en les tasques pròpies de gestió, de manera que no es limitin a ser coresponsables pel que fa a la regulació de cada tribut, sinó també en la seva correcta gestió.

Amb aquest fi es deroga l'art. 103.3.bis de la Llei 31/1990, de 27 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a 1991, que dissenyava òrgans de participació de les comunitats autònomes en la gestió de l'impost sobre la renda de les persones físiques, i en lloc seu es crea la Comissió Mixta de Coordinació de la Gestió Tributària, a la qual són atorgades funcions relacionades amb la gestió d'aquest tribut i també dels altres tributs cedits.

Paral·lelament s'han creat els consells territorials de direcció per a la gestió tributària, des dels quals s'ha de fer efectiva la coordinació informativa entre l'Administració autonòmica i l'estatal, a més de la col·laboració i la coordinació en la gestió tributària respecte dels tributs cedits la gestió dels quals ha estat delegada. Tanmateix, també han d'acomplir tasques relacionades amb l'impost sobre la renda de les persones físiques, d'acord amb les directrius de la Comissió Mixta de Coordinació.

## 4. Altres aspectes de la reforma

Amb aquest títol tan inconcret, en aquest apartat es volen englobar una sèrie d'aspectes de la reforma, com ara la nova regulació de l'àmbit d'aplicació dels recàrrecs autonòmics, la reforma del concepte de taxes que les comunitats autònomes poden establir i la creació d'un organisme administratiu per a la resolució de conflictes entre les administracions tributàries dels ens implicats.

### 4.1. L'àmbit d'aplicació dels recàrrecs tributaris autonòmics

La regulació que s'ha comentat no ha suposat només alterar la relació de tributs que poden ser cedits. També ha repercutit en la regulació que la LOFCA fa d'un dels recursos de les comunitats autònomes com és el recàrrec sobre els impostos estatals que estableix l'art. 157.1.a de la CE.

Aquest tribut és regulat a l'art. 12 de la Llei orgànica citada anteriorment i la reforma ha comportat variar l'àmbit sobre el qual es pot aplicar. És a dir, aquest tribut pot entrar a formar part del sistema tributari si recau, d'acord amb l'apartat 1 de l'art. 12, sobre els tributs susceptibles de cessió, és a dir, sobre els que determina l'art. 11 de la LOFCA. De la nova regulació es poden destacar dos aspectes.

El primer és que s'ha donat una solució a la pregunta sobre quins impostos les comunitats autònomes poden establir recàrrecs. Efectivament, la regulació anterior especificava que els recàrrecs podien recaure sobre els tributs cedits, la qual cosa va fer que alguns autors es plantejessin si això es referia als tributs cedits efectivament<sup>42</sup> o als tributs susceptibles de cessió.<sup>43</sup> Amb el nou redactat aquest problema queda resolt de manera que els recàrrecs autonòmics poden recaure sobre els tributs que encara no s'han cedit a les comunitats autònomes de forma efectiva, sempre que figurin a l'art. 11 de la LOFCA.

No obstant això, si bé el dubte anterior queda resolt, no sabem si la solució és satisfactòria. Si el recàrrec tributari s'ha d'establir sobre els tributs susceptibles de cessió —i entenem que per cedir un tribut efectivament és necessari que concorrin els fets següents: primer, que la seva cessió estigui prevista en el bloc de constitucionalitat (és a dir, a la CE, a la LOFCA i als estatuts d'autonomia respectius); segon, que la Llei de cessió en desenvolupi el règim; i tercer, que s'estableixi en una llei per a cada comunitat autònoma—, en quina fase el tribut cedible passa a ser cedit? O, més concretament: «susceptible de cessió» implica que està previst com a tal només en el bloc de constitucionalitat (com és el cas, per exemple, dels impostos que graven el consum en la fase minorista) o, a més, cal que ho estigui també a la Llei de cessió, en aquest cas, la Llei 14/1996, per tal que es pugui considerar un impost-base del recàrrec tributari autonòmic. Segons el nostre parer, considerem que la primera possibilitat és la correcta, ja que des del moment que el tribut consta a la LOFCA com a cedible es pot iniciar el procés normatiu necessari per a la seva cessió efectiva i, per tant, pot ser susceptible de ser un impost base per al recàrrec.

La segona qüestió és que la nova regulació ha alterat l'àmbit d'aplicació del recàrrec tributari de les comunitats autònomes. D'una banda, si bé el recàrrec podia ser establert sobre l'impost sobre la renda de les persones físiques abans de la modificació sense cap limitació, amb la nova regulació només es pot establir sobre el 30 per 100 de la quota líquida. D'altra banda, la nova regulació també obre la possibilitat que el recàrrec s'estableixi sobre la imposició que grava les vendes o el consum específic a la fase minorista, qüestió que la normativa anterior no prenia en consideració.

En general, sense que aquesta sigui una reflexió pròpiament jurídica, el recàrrec ha resultat afectat en alguna cosa més que en l'àmbit d'aplicació. La circumstància que l'Estat hagi habilitat competències normatives per regular els impostos cedits pot permetre a les comunitats autònomes assolir objectius (una recaptació o una adaptació més grans del sistema tributari a les seves circumstàncies concretes) que abans de la reforma només el recàrrec semblava que podia proporcionar. En conseqüència, si es tractava d'una exacció que les comunitats autònomes no havien uti-

42. Ferreiro Lapatz, J. J.: *La hacienda de las comunidades autónomas en los diecisiete estatutos de autonomía*, Barcelona: Escola d'Administració Pública, 1995, pàg. 162. López Díaz, A.: «Régimen jurídico de los recargos de las comunidades autónomas», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 52, 1988, pàg. 78.

43. Peña Velasco, G. de la: «Los recargos como recursos de las comunidades autónomas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 43, 1984, pàg. 390. Rodríguez Montañés, M. del P.: *Los recargos como ingreso tributario de los entes públicos territoriales*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pàg. 88.



litzat profusament, per motius que ara no analitzem, les possibilitats que ara la utilitzin sembla que s'han restringit.

#### 4.2. *El nou concepte de taxes*

La reforma efectuada ha servit també per incorporar a la normativa que regula el finançament autonòmic el nou concepte de taxa que es deriva de la sentència del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de desembre. En aquest sentit, l'art. 7 de la LOFCA estableix que les comunitats autònomes poden fixar les taxes per la utilització del seu domini públic, com també per la utilització de serveis públics o la realització d'activitats en règim de dret públic que siguin competència seva, que es refereixin, afectin o beneficiïn de manera particular els subjectes passius, quan concorrin les circumstàncies següents:

- a) Que no siguin de sol·licitud voluntària per als administrats.
- b) Que no siguin prestades o realitzades pel sector privat, tant si la seva reserva és establerta a favor del sector públic com si no, d'acord amb la normativa vigent.

#### 4.3. *La Junta Arbitral per a la resolució de conflictes*

Un altre dels aspectes que cal destacar amb relació a la reforma del sistema de finançament que s'ha dut a terme és disposar un capítol IV a la LOFCA per mitjà del qual es crea una Junta Arbitral la competència de la qual és la resolució dels possibles conflictes que sorgeixen en l'aplicació dels punts de connexió dels tributs. Aquest organisme té naturalesa administrativa i les seves resolucions poden ser objecte de recurs en la via contenciosa administrativa. Així mateix, l'art. 23 disposa els principis que han d'informar el procediment que cal seguir davant aquesta ins-tància. Per la seva banda, l'art. 24 regula la composició d'aquest organisme i en situa el funcionament en el context normatiu que implica la Llei 30/1992, de 26 de novembre, sobre el règim jurídic de les administracions públiques i del procedi-ment administratiu comú.

Aquest organisme constitueix una novetat respecte de la regulació anterior. En aquest sentit, s'estableix un mecanisme en què les administracions tributàries implicades poden resoldre les diferències entre elles amb relació a una part del que suposa el finançament autonòmic, com és l'aplicació dels punts de connexió em-prats en el règim dels impostos cedits. Recórrer a aquest mecanisme no constitueix una simple qüestió entre administracions, sinó que pot transcendir als administrats en la mesura que quan s'inicia el mecanisme la prescripció s'interromp i obliga a abstenir-se de qualsevol actuació posterior llevat que s'hagin efectuat liquidacions definitives. En aquest cas, aquestes tenen efectes plens sens perjudici que se'n faci una revisió d'ofici, de conformitat amb el que estableix la LGT.

### 5. Consideracions finals

Després de comentar els aspectes que abasta la modificació que es va dur a terme l'any 1996 respecte al finançament de les comunitats autònomes, és possible

fer-ne algunes valoracions. En primer lloc, podem jutjar si la modificació que s'ha fet a la normativa que regula els impostos cedits era necessària o bé si, al contrari, la LOFCA abans de la seva modificació ofería altres sistemes que eren més senzills d'aplicar, almenys des del punt de vista normatiu.

Segons el nostre parer, si ens basem a la circumstància que la modificació té per objectiu la consecució d'una coresponsabilitat fiscal més gran per a les comunitats autònomes i, per això, d'una autonomia financera més gran, creiem que ja existien altres instruments a la legislació anterior que oferien unes possibilitats que no han estat prou explorades. Ens referim a un dels recursos propis de les comunitats autònomes com és el recàrrec tributari autòndic.

Aquesta exacció, segons la regulació anterior, tenia la possibilitat de gravar els tributs cedits i no cedits que recaiguessin sobre la renda o el patrimoni de les persones físiques amb domicili en el territori de la comunitat. En establir-la sobre aquells tributs, les comunitats autònomes haurien fet ús del seu poder tributari adaptant la regulació i l'estructura del tribut a les seves necessitats. De la mateixa manera, sense l'existència d'uns límits màxim o mínim fixats per al tipus impositiu, podrien tenir ingressos segons les seves pròpies opcions. En definitiva, es podria desenvolupar l'autonomia financera en el vessant dels ingressos des del moment que tenen capacitat per regular l'estructura i el nivell d'ingressos del recurs que compon la seva hisenda. Paral·lelament a això, el desenvolupament de l'autonomia financera hauria implicat també un desenvolupament paral·lel de la coresponsabilitat fiscal, la qual cosa hauria millorat els nivells que es poguessin haver obtingut fins al moment.

Així, doncs, sens perjudici d'admetre que és un tema que pot requerir un estudi més aprofundit, sembla que el recàrrec tributari autòndic podria haver estat una alternativa vàlida a la reforma efectuada. D'una banda, podria haver significat una millora de l'autonomia financera en els ingressos i la coresponsabilitat fiscal. D'altra banda, no hauria requerit la reforma normativa que s'ha dut a terme tant en el sistema de finançament autòndic com en les lleis específiques de cada un dels tributs.

Però aquesta reforma s'ha dut a terme i, en concret, s'ha modificat el règim dels tributs cedits. En aquest sentit, es pot plantejar la pregunta de si és una solució definitiva o, en altres paraules, si la modificació representa exhaurir les possibilitats d'autonomia financera que puguin tenir aquelles comunitats que hagin assumit la cessió en els termes descrits. Segons el nostre parer, la resposta és negativa des del moment que les competències normatives que es poden assumir han estat delimitades prèviament per l'Estat, a més d'estar subjectes a una sèrie de límits de caràcter general, si bé difícils de concretar. En aquest sentit, llevat que la regulació es torni a modificar, les comunitats autònomes hauran de buscar altres recursos la regulació dels quals els permeti superar els límits a què estan subjectes les competències normatives.

Una última qüestió que cal determinar és si el tribut cedit és l'instrument adequat per obtenir els objectius d'autonomia i de coresponsabilitat fiscal. Cal assenyalar que, d'acord amb l'art. 15 de la LOFCA, el producte d'aquest recurs, juntament amb el que s'obté de la participació en els ingressos de l'Estat regulada a l'art. 13, és una quantitat que ha d'assegurar un nivell determinat de serveis, que es

deriven de les competències assumides. En aquest sentit, els ingressos reduïts que es puguin obtenir d'aquests recursos suposen que l'Estat n'ha de garantir la suficiència per mitjà de les anomenades assignacions complementàries. En aquest sentit, si en el futur no es fa una modificació de l'art. 15 de la LOFCA, els tributs cedits serveixen més per fer efectiu el principi de suficiència que el d'autonomia financera o el de coresponsabilitat fiscal efectiva.

És per això que sembla, si més no, paradoxal que la reforma empresa suposi que depèn de les comunitats autònomes l'assoliment del nivell de suficiència degut a partir del qual és possible comprendre'n l'autonomia financera. Així mateix, també ens resulta estrany que se'ls faci coresponsables fiscals en l'assoliment d'un nivell determinat de finançament suficient quan, en cas contrari, és l'Estat qui ha de garantir aquesta suficiència. Per això, la pregunta que ens fem és: Quina responsabilitat pot assumir aquell ens que té assegurat el finançament de les seves activitats en virtut de les assignacions complementàries? En altres paraules, si les comunitats autònomes, en cas que percebin ingressos insuficients dels tributs cedits, en poden rebre assignacions complementàries garantides per l'Estat, faran ús de les seves competències normatives de forma plena si abans, quan han tingut la possibilitat d'establir recursos com el recàrrec, no ho han fet?<sup>44</sup> No escaparà al lector la importància d'una resposta afirmativa o negativa a la pregunta formulada ja que, en el primer cas, és senyal que els objectius de la reforma poden arribar a assolir-se mentre que, en el segon cas, la reforma i tot el que comporta no han servit per als objectius proposats.

---

44. Certament, no es pot dir que de cap manera no es farà ús de les competències normatives sobre els tributs cedits. En el moment d'escriure aquestes ratlles tenim notícia que, en efecte, sí que se'n farà, però amb la particularitat que per reformar s'utilitza «la cara amable», és a dir, les deduccions en tributs com ara l'impost sobre la renda de les persones físiques, les reduccions i bonificacions a l'impost sobre successions i donacions. En canvi, la càrrega tributària es modifica en aquells tributs com ara la taxa sobre el joc o l'impost sobre transmissions patrimonials, la incidència dels quals sobre el total dels ciutadans és menor.

