

# LA FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN: NOTAS Y REFLEXIONES SOBRE LA REFORMA DE LA LEY ORGÁNICA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LA LEY DE CESIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO

José Antonio Fernández Amor

Doctor en derecho

## *Sumario*

1. Introducción.
2. Objetivos de la reforma e instrumentos para su consecución.
3. Los tributos cedidos después de la reforma:
  - 3.1. El nuevo significado del concepto impuesto cedido y los tributos susceptibles de cesión.
  - 3.2. Los tributos cedidos.
    - 3.2.1. La cesión del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
    - 3.2.2. La cesión del impuesto sobre el patrimonio.
    - 3.2.3. El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
    - 3.2.4. El impuesto sobre sucesiones y donaciones.
    - 3.2.5. La cesión de la imposición general sobre las ventas y de los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista.
    - 3.2.6. Los tributos sobre el juego.
    - 3.2.7. La integración de las comunidades autónomas en la gestión de los tributos cedidos.
4. Otros aspectos de la reforma.
  - 4.1. El ámbito de aplicación de los recargos tributarios autonómicos.
  - 4.2. El nuevo concepto de tasas.
  - 4.3. La Junta Arbitral para la resolución de conflictos.
5. Consideraciones finales.

## I. Introducción

La Constitución de 1978 (en adelante CE) ha supuesto, como ya es conocido, una nueva distribución del poder político entre diversos entes territoriales como el Estado, las comunidades autónomas y los entes locales. Concretamente, en relación con los segundos, el texto fundamental les ha atribuido una serie de competencias que se derivan de los art. 148 y 149 de la ley fundamental. Asimismo, su realización se lleva a cabo de forma autónoma con respecto a los otros entes tal y como se desprende del art. 137 de la Constitución. En este sentido el principio de autonomía que se desprende de ese artículo tiene su mayor manifestación en la capacidad de las comunidades autónomas para aprobar sus propias leyes.

Pues bien, el ejercicio autónomo de una actividad política por parte de las comunidades autónomas supone, necesariamente, la realización de una actividad financiera, es decir, han de disponer de una serie de recursos con los que obtener ingresos para cubrir los gastos que implica la realización de las competencias que la CE les atribuye. Para este fin el legislador constitucional dotó a estos entes de

poder tributario (art. 133.2 de la CE), de recursos con los que formar su hacienda (art. 157.1 de la CE) y de un poder de gasto con el que construir su propio presupuesto, tal y como se deriva del art. 21 de la Ley orgánica de Financiación de las comunidades autónomas (en adelante LOFCA).

La doctrina<sup>1</sup> y la jurisprudencia<sup>2</sup> han coincidido en señalar que el principio de autonomía política se fundamenta en la disposición de recursos con los que obtener los ingresos necesarios para cubrir los gastos que supone su actividad financiera. A esta cuestión se ha de añadir que, siguiendo el art. 156 de la CE, las comunidades autónomas cuentan con autonomía financiera, es decir, parafraseando a Ferreiro Lapatza,<sup>3</sup> tienen reconocida la capacidad necesaria para poder distribuir los recursos que poseen. De acuerdo con esto se puede concluir que autonomía política y autonomía financiera son conceptos que se hallan ligados siendo el segundo presupuesto necesario para el primero.

Pues bien, parece lógico pensar que el grado de autonomía financiera que se posea influye en el grado de autonomía política que se disfruta. En este sentido, tanto la doctrina<sup>4</sup> como la jurisprudencia<sup>5</sup> han dejado constancia de que las comu-

1. Entre otros, Ferreiro Lapatza, J. J.: «Los impuestos de las Comunidades Autónomas», en *Curso de derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 11.ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 670; González González, A. I.: «Principios constitucionales ordenadores de las Haciendas Autónomas», en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. II, Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, Madrid, 1994, pág. 2002, o Martín Queralt, J. J.: «La institucionalización de la Hacienda en los futuros estatutos de autonomía», *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pág. 120. Concretamente, son elocuentes las palabras de Cascajo Castro cuando 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», en *Organización territorial del estado*, Ed. Universidad de Salamanca, 1.ª ed., Salamanca, 1993, pág. 157.

2. Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero (BOE núm. 55, de 5 de marzo de 1986).

3. Ferreiro Lapatza, J. J.: «Los impuestos...», ob. cit., pág. 670.

4. Entre otros, García-Moncó, A. M.: *Autonomía financiera de las comunidades autónomas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 35.

5. En este punto 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 procedentes 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 recaudatoria 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.» Fundamento jurídico séptimo, STC 13/1992, de 6 de febrero (BOE núm. 54, de 3 de marzo de 1992).

nidades autónomas han tenido hasta ahora una mayor autonomía a la hora de gestionar su poder de gasto que a la hora de obtener ingresos. Para apoyar esta idea podemos acudir al dato estadístico<sup>6</sup> consultando los presupuestos de las comunidades autónomas de régimen común; de ellos se puede extraer que la autonomía financiera se ha hecho efectiva, hasta ahora, a través de ingresos procedentes del endeudamiento y de recursos productores de ingresos de procedencia estatal.<sup>7</sup>

Disponen de una autonomía financiera de distinto nivel, en cuanto al ingreso y al gasto, debido a que la mayor parte de los primeros proceden de recursos que no son propios (recursos cuya estructura e ingresos no dependen de la regulación que de ellos haga la comunidad autónoma), y el recurso al endeudamiento ha llevado a que el sistema de financiación autonómico evidencie algunos problemas. En primer lugar, siguiendo a Rodríguez Bereijo, la hacienda de las comunidades autónomas se ha convertido en parasitaria y dependiente del Estado.<sup>8</sup> En consecuencia, difícilmente se puede desarrollar la autonomía política de esas comunidades cuando la autonomía financiera, en cuanto a los ingresos, depende de las disposiciones que realice el Estado.

Así mismo, en segundo lugar, el sistema no ha ofrecido la transparencia debida ante el ciudadano puesto que no ha podido relacionar el ente que realiza y le provee de servicios públicos con aquel que demanda ingresos a través del sistema tributario. Efectivamente, el Estado ha ido demandando al ciudadano los ingresos necesarios para transferir a las comunidades autónomas que, finalmente, son las que han realizado los servicios públicos. En este sentido, la responsabilidad fiscal por el mantenimiento de una determinada política financiera de ingreso siempre será atribuida al ente que no realiza todo el gasto necesario para mantener un nivel determinado de servicios públicos.<sup>9</sup>

6. De la Hucha Celador establece la relación que existe entre los ingresos propios de las comunidades autónomas y los ingresos transferidos desde el Estado cuando dice 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 de 85-90 por 100 correspondiente a ingresos transferidos». Hucha Celador, Fdo. de la: «Reflexiones sobre la financiación de las comunidades autónomas en la Constitución Española», *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1992-93, pág. 450.

Así mismo, en relación con las operaciones de crédito también podemos realizar un cuadro donde se expresa la relación entre ingresos propios y los procedentes del endeudamiento:

| Años                                      | 1990   | 1991   | 1992   | 1993   |
|---|--------|--------|--------|--------|
| Tributos propios (Art. 157.1.b CE)        | 9,1 %  | 5,7 %  | 8,4 %  | 9,8 %  |
| Recargos sobre tributos (Art. 157.1.a CE) | 0,6 %  | 0,6 %  | 1,5 %  | 1,4 %  |
| Ingresos por operaciones de crédito       | 90,3 % | 93,7 % | 90,1 % | 88,8 % |

Fuente: Elaboración propia a través de los datos proporcionados por la publicación anual de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales: *Informe sobre la financiación de las comunidades autónomas en 1993* (también la misma publicación para 1991 y 1992), Madrid, 1995.

7. Entre ellos se engloban la participación en los ingresos del Estado (art. 157.1.c CE), los impuestos cedidos (art. 157.1.a CE), el Fondo de Compensación Interterritorial (art. 158.2 CE) y las asignaciones complementarias (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, pág. 68.

9. Son diversos los autores que han considerado que las comunidades autónomas han manifestado un bajo nivel de responsabilidad fiscal, entre otros: Castell Oliveres, A.: «La reforma del impuesto

A estas circunstancias se ha de añadir que de todos los recursos propios de las comunidades autónomas ha sido el endeudamiento público el utilizado con profusión.<sup>10</sup> La consecuencia evidente es un aumento del déficit público tal y como se constató en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 20 de enero de 1992, que es necesario corregir en aras del futuro europeo del Estado español.

En síntesis, carencia de autonomía financiera a nivel de ingreso, escasa responsabilidad fiscal de las comunidades autónomas y un crecimiento en el déficit público son los defectos que se pueden atribuir al sistema de financiación vigente hasta 1996. Estas son las referencias que se han de utilizar para comprender las modificaciones que a finales de aquel año se han realizado en el sistema de financiación de las comunidades autónomas a través de la Ley orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, que modifica la LOFCA, y la Ley 14/1996, de 30 de septiembre, de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas y de medidas fiscales complementarias.

Estas normas parten del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, a través del cual se aprueba el nuevo modelo de financiación autonómica para el período 1997-2001. Un acuerdo cuyo objeto es, tal y como se deriva de su texto, corregir la dependencia financiera de las comunidades autónomas, potenciar la corresponsabilidad fiscal de esos entes territoriales y estructurar un sistema de financiación que permita cumplir con el Tratado de Maastrich, el cual exige medidas de racionalización y contención del gasto público.

Las siguientes líneas están dedicadas a extraer unas notas y reflexiones de la regulación que implican las normas que se han citado anteriormente. Para ello, en primer lugar, se han de comentar estos textos con respecto a los objetivos que se pretenden conseguir y los medios que, para ello, se han dispuesto. En segundo lugar, se entrará a observar cómo influye la reforma en los tributos cedidos que, podemos adelantar aquí, son su pieza clave. Por último, en tercer lugar, es oportuno utilizar estas páginas para exponer alguna consideración general sobre los cambios efectuados en el sistema de financiación autonómico, sin perjuicio de aquellas que se vayan realizando a lo largo de este trabajo.

---

sobre la renta de las personas físicas y la corresponsabilización fiscal de las comunidades autónomas», *Hacienda Pública Española*, núm. 2, 1991, pág. 217-222; Ferreiro Lapatza, J. J.: «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 61, 1991, pág. 75-84; García Añoveros, J.: «Corresponsabilidad fiscal», en Temas de nuestra época, *El País*, jueves 4 de febrero de 1993, pág. 3, o Zornoza Pérez, J. y Hucha Celador, Fdo. de la: «Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las comunidades autónomas», Cuadernos de Actualidad, *Hacienda Pública Española*, núm. 8, 1990, pág. 20-27.

10. A modo de apunte se puede destacar el escaso uso que las comunidades autónomas han hecho de los impuestos propios aunque no es tanto por la impopularidad que el establecimiento de estas exacciones puede acarrear como por las limitaciones que el ordenamiento, a través de los art. 6 y 9 de la LOFCA, impone a esta posibilidad. No ocurre lo mismo con los recargos, cuyo establecimiento también ha sido escaso debido, esta vez sí, a cuestiones más de carácter político que de carácter jurídico.

En cuanto a las tasas y las contribuciones especiales, por su naturaleza se hallan ligadas al servicio que la comunidad autónoma puede prestar; en este sentido, no parecen instrumentos útiles a una distribución del gasto pues sólo afectan a aquellos ciudadanos que perciben el citado servicio. Por último, el patrimonio de las comunidades autónomas puede ser considerado un recurso de esos entes pero, presupuestariamente hablando, es de escasa importancia.

## 2. Objetivos de la reforma e instrumentos para su consecución

El Acuerdo para la financiación de las comunidades autónomas expone que los objetivos de la reforma legislativa que contempla, como ya se ha dicho, son la potenciación de la autonomía financiera y de la corresponsabilidad fiscal, así como adoptar medidas para reducir el déficit público. En este sentido, de la exposición de motivos de cada una de las leyes objeto de comentario se extrae que el principio básico en que se fundamenta la reforma es el de corresponsabilidad fiscal efectiva. En consecuencia, puede resultar confuso el que sólo se haga referencia a este principio sin hacer una mención expresa a las otras cuestiones que se mencionan en el Acuerdo de financiación. Es por ello que es necesario realizar una profundización en el principio mencionado con el fin de examinar si procurando su efectividad, se consigue también dar respuesta a la necesidad de una mayor autonomía financiera y una reducción del déficit público.

El principio de corresponsabilidad fiscal efectiva al que se hace referencia en la exposición de motivos de la Ley orgánica que modifica la LOFCA y en la Ley de cesión no se encuentra recogido de forma expresa en el texto constitucional. De acuerdo con esto resulta dudoso que se haya introducido un nuevo principio en el sistema de financiación de las comunidades autónomas a través de una Ley orgánica que, siguiendo los art. 81.1 y 157.3 de la CE, se debe utilizar para regular el ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas, establecer normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y regular las posibles formas de colaboración financiera entre las comunidades autónomas y el Estado. En consecuencia, no parece que esta norma fuera un vehículo adecuado para introducir nuevos principios en el sistema de financiación de las comunidades autónomas que no están previamente contemplados en el texto constitucional como ocurre, por ejemplo, con el principio de autonomía financiera, el principio de coordinación o el principio de solidaridad contemplados en el art. 156.1 de la CE y que resultan desarrollados por la LOFCA.

Esta apreciación, sin mayor profundización, podría llevar a la conclusión de que la reforma efectuada resulta extraña al texto constitucional desde el momento en que su fundamento no se encuentra en el texto de la ley fundamental. Ahora bien, dicha respuesta es precipitada puesto que, a pesar de que se trata de un principio poco elaborado por la jurisprudencia y la doctrina jurídica<sup>11</sup> quizá por la novedad que supone, sí que es posible derivarlo de los principios que la CE recoge en relación con el sistema de financiación. Para ello proponemos realizar un determinado proceso compuesto de sucesivas etapas. En primer lugar, definir qué se puede entender por corresponsabilidad fiscal, en segundo lugar, si se trata de un principio jurídico y, en último lugar, cómo se ha de insertar entre los principios que informan el sistema de financiación.

El principio de corresponsabilidad fiscal ha sido tratado en los años previos a la realización de la reforma del sistema de financiación de las comunidades autóno-

---

11. Sobre la corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas, véase el extenso trabajo de Sánchez Sánchez, A.: *La corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

mas. El interés que ha despertado ha proporcionado al estudioso diversas definiciones que le dan contenido. Por ejemplo, el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de 20 de enero de 1992, para la financiación autonómica en el quinquenio 1992-1996<sup>12</sup> ya hizo mención de que uno de sus objetivos era la corresponsabilidad fiscal entendida como que «[...] los ciudadanos tomen conciencia de que las prestaciones recibidas de su Comunidad Autónoma son consecuencia de las exigencias impositivas de que son objeto.»

Por su parte, Linares Martín de Rosales considera que el principio se explica en la relación existente entre el acto de imposición y su consecuencia, la provisión de servicios atribuibles a los entes públicos. En este sentido el principio supone atribuir las consecuencias o declarar la responsabilidad prestacional al ente público que es sujeto activo en la obligación tributaria de la que obtiene los ingresos necesarios para la financiación de su actividad.<sup>13</sup>

Solé Estalella<sup>14</sup> vincula el concepto de corresponsabilidad fiscal con el de poder tributario previsto en el art. 133 de la CE. Así, según el autor, corresponsabilidad fiscal se puede definir como la atribución de responsabilidad derivada de una política tributaria que llevan a cabo los entes titulares del poder tributario necesario para su adopción.

También aporta una aproximación al principio Ramallo Massanet, quien lo explica desde la perspectiva que implica la capacidad de dictar normas por parte de las comunidades autónomas.<sup>15</sup> En ese sentido considera que un ente es responsable del contenido de las normas que dicta y de su grado de incidencia económica. Más concretamente, el autor considera que el poder normativo en materia tributaria de las comunidades autónomas implica su corresponsabilidad fiscal.<sup>16</sup>

En nuestra opinión, para dotar de significado al principio de corresponsabilidad fiscal puede ser útil diseccionar los componente del vocablo «responsabilidad fiscal». Así por *responsabilidad*, siguiendo el diccionario de la Real Academia Española,<sup>17</sup> podemos entender la capacidad existente en un sujeto para asumir las consecuencias de un hecho realizado libremente. Añadiendo la palabra *fiscal* se relaciona el concepto con el erario o el tesoro público o, más concretamente, con la actividad tributaria de los entes públicos. De acuerdo con esto, parece posible afirmar que las comunidades autónomas serán responsables fiscales de las consecuencias que tengan las posibles actuaciones que realicen relacionadas con su actividad tributaria.

12. Dicho acuerdo puede consultarse en «Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal», en *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, pág. 155-163.

13. Linares Martín de Rosales, J. L.: «Corresponsabilización fiscal en la financiación de las Comunidades Autónomas», *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 2.ª época, vol. 3, 1993, pág. 59.

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

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

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

17. *Diccionario de la lengua española*, Real Academia Española, 21.ª edición, Madrid, 1992, voz «responsabilidad», tomo II, pág. 1784.

Dando un paso más, en virtud de la partícula «co-» el término indica que las comunidades autónomas son corresponsables con otros entes de las posibles actuaciones que realicen conjuntamente. En este sentido, los entes autonómicos pueden ser corresponsables con el Estado de la política financiero-tributaria que ambos lleven a cabo.

Una vez hemos concretado el significado del principio de corresponsabilidad fiscal se ha de examinar si es posible considerarlo un principio de carácter jurídico, es decir, un instrumento que permita la aplicación de normas más específicas, en concreto, las normas que regulan el sistema de financiación. En esta cuestión, creemos que es posible aportar una respuesta afirmativa ya que, siguiendo a Rodríguez Bereijo,<sup>18</sup> el principio que sirve de referencia a la reforma del sistema financiero reúne las características propias de los principios jurídicos. Así, en primer lugar, puede considerarse una regla o un precepto normativo que presupone la existencia de otras normas más específicas como, en este caso, el bloque de constitucionalidad que regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas. En segundo lugar, tiene un carácter de regla general y no aporta soluciones a casos específicos ya que, por un lado, no señala los instrumentos adecuados que lo pueden hacer efectivo y, por otro lado, no se concreta el grado que es deseable dentro del sistema. En tercer y último lugar, puede ser un referente a la aplicación de la normativa específica lo que viene a confirmarse con la circunstancia de que la nueva regulación del sistema se halla inspirada en el principio estudiado.

Así pues, aportado un contenido del principio y considerado que puede ser utilizado como un principio general, es necesario examinar si se encuentra de forma implícita en el texto constitucional. En este sentido, si partimos de la idea de que se es responsable cuando existe una capacidad para asumir las consecuencias de un hecho realizado, parece lógico pensar que el presupuesto necesario para esa capacidad es, asimismo, una capacidad de actuación propia. Pues bien, en el caso de las comunidades autónomas esa capacidad de actuación propia proviene del principio de autonomía política reconocida en el art. 137 de la CE. Más concretamente, la capacidad de actuar en el ámbito financiero está fundamentada en la autonomía financiera del art. 156.1 de la CE. En consecuencia, creemos que el definido anteriormente principio de corresponsabilidad fiscal no es un principio autónomo, sino que deriva del principio de autonomía financiera recogido expresamente en aquel precepto constitucional.

Gracias a esta ligazón entre el principio de autonomía financiera y el principio de corresponsabilidad podemos considerar que ambos son inspiradores de la reforma llevada a cabo a través de las leyes que originan este comentario. En definitiva, se persigue con la nueva regulación no sólo aumentar el nivel de corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas sino también aumentar la capacidad de las mismas para actuar dentro del sistema tributario haciendo efectiva la autonomía financiera que la CE les atribuye.

La siguiente cuestión que plantea el título del presente epígrafe es qué me-

---

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

canismos se han puesto en marcha para potenciar la corresponsabilidad fiscal y la autonomía financiera. Para esto también nos serviremos de la exposición de motivos de la Ley orgánica que modifica la LOFCA y de la Ley de cesión. De ambas leyes se deriva que la opción ha sido modificar el régimen jurídico de los tributos cedidos incidiendo en dos aspectos concretos: ampliando el ámbito de la cesión a una parte del impuesto sobre la renta de las personas físicas y mediante la atribución a las comunidades autónomas de ciertas competencias normativas con relación a los citados tributos.

Efectivamente, siguiendo el nuevo art. 11 de la LOFCA podemos comprobar que, comparándolo con su antigua redacción, se ha ampliado el grupo de tributos susceptibles de cesión. A la lista de tributos que hasta ahora eran cedibles, se ha de incorporar la posibilidad de efectuar una cesión parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Esta no es la única novedad que aporta la reforma en cuanto a los tributos cedidos, sino que, en virtud de la cesión las comunidades autónomas pueden asumir competencias normativas con cuyo ejercicio pueden regular aspectos de esos tributos.

Concretar la incidencia de estas medidas en el nivel de autonomía financiera y de corresponsabilidad fiscal supone, hoy por hoy, trabajar en el reino de lo hipotético. Ciertamente, las comunidades autónomas ven incrementada su capacidad de actuación al poder incidir, a diferencia de lo que ocurría antes de la reforma, sobre uno de los recursos de su hacienda: los tributos cedidos. En este sentido, dentro del margen que el ordenamiento dispone, los entes autonómicos pueden adaptar los tributos que componen este recurso a sus necesidades. Es por ello que pueden expresar su autonomía financiera en un ámbito en el cual antes de la reforma era impensable. En este sentido podemos considerar que la autonomía financiera de las comunidades autónomas reconocida en el art. 156.1 de la CE se ha visto incrementada en su nivel con respecto al sistema anterior.

Al mismo tiempo se puede considerar que también ha aumentado el nivel de corresponsabilidad fiscal. Los efectos fiscales que se pueden derivar del conjunto de tributos cedidos no dependen sólo de la actuación estatal, sino que también dependen de la actuación de las comunidades autónomas. Éstas, ejerciendo las competencias normativas que delimita el ordenamiento, provocarán con sus opciones una serie de efectos que han de asumir tal y como implica el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva.

Pero la autonomía no procede sólo de habilitar un mayor margen de actuación para las comunidades autónomas sobre la regulación de los impuestos cedidos. También se produce con la incorporación del impuesto sobre la renta de las personas físicas al conjunto de impuestos que pueden ser cedidos. Las comunidades autónomas pueden llegar a obtener de esta exacción un 30 por 100 de la recaudación que se produce en el territorio autonómico, lo que puede suponer mejorar el nivel de ingresos que, hasta la fecha, percibían. En este sentido, contar con una mayor cantidad de ingresos también supone que el gasto a realizar puede ser de mayor entidad en las materias de las que son competentes. Así mismo, consolidando esta fuente de ingresos para las comunidades autónomas se puede considerar que se ofrece una alternativa a recurrir al crédito público para financiar un determinado nivel de autonomía, lo que puede favorecer el aligeramiento del peso que



supone el déficit público para cumplir con los condicionamientos del Tratado de Maastricht.

Pues bien, si los defectos que suponía la regulación anterior del sistema se intentan solucionar a través de modificar el régimen jurídico de los tributos cedidos, es necesario pasar a ver cómo se ha incidido en la regulación de este recurso de las comunidades autónomas.

### 3. Los tributos cedidos después de la reforma

Del apartado anterior se deriva que se pretende potenciar el principio de coresponsabilidad fiscal efectiva y, por ende, el principio de autonomía a través de modificar el régimen jurídico de los tributos cedidos. La modificación que se ha llevado a cabo supone una intervención en tres aspectos diferenciables relacionados con ese recurso de las comunidades autónomas: el concepto de tributos cedidos, la incidencia en cada tributo cedido del nuevo régimen y la incorporación de las comunidades autónomas en la Administración tributaria estatal para la gestión de los citados tributos.

#### 3.1. *El nuevo significado del concepto impuesto cedido y los tributos susceptibles de cesión*

Del art. 157.1.a de la CE se extrae que la hacienda de las comunidades autónomas se compone, entre otros recursos, de los impuestos cedidos. El texto constitucional sólo contiene este concepto sin que pueda derivarse su contenido, que vendrá dado, en todo caso, por la LOFCA.

Siguiendo el art. 10.1 de la LOFCA, por tributo cedido se puede entender una exacción de naturaleza tributaria que es establecida y regulada por el Estado cuyo producto corresponde a la comunidad autónoma. Así mismo, el apartado 3 del citado artículo prevé que la cesión puede realizarse de forma total o de forma parcial, desarrollando así lo establecido en el precepto constitucional antes citado. Será total cuando se realiza la cesión de todo el producto que puede corresponder al hecho imponible de un tributo. Será parcial cuando, siguiendo el mismo apartado 3, el montante de recaudación cedido corresponda a alguno o algunos de los hechos imponibles que puede poseer un tributo o, poseyendo un sólo hecho imponible, se ceda parte de su producto.<sup>19</sup> En este punto concreto se presenta una novedad con respecto al régimen anterior ya que el mismo apartado 3, en su antigua redacción, no contemplaba la cesión parcial como la cesión de una parte de la recaudación correspondiente a un tributo que se estructura en torno a un sólo hecho imponible.

Otro de los aspectos que supone una novedad es que la cesión puede compren-

---

19. Sin perjuicio de entrar más tarde a tratar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, este tributo puede aportar un ejemplo de lo que aquí se está exponiendo. Este tributo supone diversos hechos imponibles (por transmisiones patrimoniales, por actos jurídicos documentados y por operaciones societarias), de los cuales podría ser cedida la recaudación de todos o de alguno de ellos.

der, de acuerdo con el apartado 3 citado, la asunción por las comunidades autónomas de competencias normativas a través de las que pueden intervenir en aspectos concretos de la regulación de cada uno de los tributos cedidos. Esta es la novedad principal, a mi juicio, que supone la nueva regulación con relación a la anterior: el tributo cedido ya no implica sólo la cesión del producto y la delegación de competencias de gestión sino que, además, puede suponer que su regulación también emane de las comunidades autónomas.

Esas competencias normativas permiten regular aspectos concretos de los diferentes impuestos cedidos dentro del marco que el Estado establece. En este sentido, el ejercicio de esa capacidad de regulación ha de atender a unos límites generales y a unos límites particulares. Estos últimos serán observados más adelante; ahora se pueden considerar los primeros, que se hallan recogidos en el art. 19.2 de la LOFCA. En primer lugar, las comunidades autónomas han de atender al principio de solidaridad recogido en la Constitución en el momento de emitir normas de acuerdo con la competencia asumida. En segundo lugar, la normativa no puede suponer discriminaciones por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos. Por último, deben mantener una presión fiscal efectiva global equivalente al resto del territorio nacional.

De estos límites generales se puede destacar su difícil concreción. En este sentido será tarea de la jurisprudencia y objeto de estudio de la doctrina científica el determinar cuándo una comunidad autónoma, ejerciendo unas competencias normativas, delimitadas por el Estado, no muestra una actitud positiva encaminada a la realización de un desarrollo y equilibrio económico adecuado, tal y como exige el principio, entre las partes que componen el Estado español. Parecería, incluso, un poco incongruente que, siendo deber del Estado su consecución tal y como se deriva del art. 138 o del art. 158 de la CE, delimitase las competencias normativas de forma que las comunidades autónomas pudieran ejercerlas separándose del principio de solidaridad. El planteamiento, en nuestra opinión, es otro: se ha de examinar si el Estado ha desatendido el deber de realizar el principio comentado al habilitar competencias normativas para las comunidades autónomas con unos determinados límites. Sobre esta cuestión podría el Tribunal Constitucional pronunciarse con ocasión de los recursos que algunas comunidades autónomas han interpuesto contra la Ley orgánica 3/1996.<sup>20</sup>

El principio de no discriminación y el mantenimiento de una determinada presión fiscal también carecen de determinación, lo que nos hace dudar de su efectividad. Si a través de otorgar competencias normativas con determinados límites se pretende potenciar el nivel de autonomía financiera y de corresponsabilidad fiscal, ¿cuándo se ha de estimar que la normativa autonómica dictada en su virtud ha degenerado en una medida discriminatoria o que altera esa presión fiscal? Cier-

20. Extremadura, Castilla-La Mancha y Andalucía han interpuesto recursos de inconstitucionalidad contra la Ley orgánica 3/1996 y la Ley 14/1996, de cesión, el 10 de enero de 1997 y han sido admitidos por auto del Tribunal Constitucional de 28 de enero del mismo año.

Sobre esta cuestión se ha de hacer mención que el acuerdo séptimo del Acuerdo del Consejo de Política Financiera ha previsto instrumentos cuyo fin es corregir posibles disfunciones que, en relación con el principio de solidaridad, pueda provocar el nuevo sistema de financiación autonómica.

tamente, la indefinición de esos límites más que favorecer el correcto desarrollo de las competencias puede convertirse en una fuente de conflictos.

El último límite general al que se ha de hacer mención es el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea. Las exigencias que de ese proceso se derivan y que han de ser puestas en práctica por el Estado permitirán que éste pase a ejercer las competencias normativas *cuando resulte necesario*. El concepto indeterminado vuelve a aparecer con el potencial de problemas que puede acarrear puesto que, ¿cuándo resulta necesario? Cuando el Estado no tenga otra alternativa para evitar las posibles sanciones por incumplimiento de la normativa comunitaria o, a pesar de existir otras opciones, se decante por ejercer la competencia normativa o modificar sus límites. En cualquier caso, se tendrá que dar en el futuro una respuesta a estos límites, como consecuencia del avance del proceso de armonización fiscal en la Unión Europea.

De lo expuesto anteriormente podemos deducir que se ha dado un nuevo contenido al concepto de tributo cedido donde, además de lo que suponía antes de la reforma —cesión del producto y delegación de la gestión— las comunidades autónomas pueden asumir competencias normativas. Debido a ello se ha ido acuñando el concepto de *tributos compartidos* para hacer referencia a los tributos cedidos contemplados por el texto constitucional y sobre los que el Estado y las comunidades autónomas pueden intervenir normativamente.<sup>21</sup>

En este sentido podemos plantear si la nueva denominación quiere hacer referencia a una nueva naturaleza de los citados tributos debida a los cambios que ha experimentado su regulación.

En principio parece que la nueva regulación conlleva dar una respuesta afirmativa a la duda planteada. Los tributos cedidos suponen la necesaria intervención de dos entes a través de sus competencias normativas con la particularidad de que si no intervienen las comunidades autónomas, la normativa del Estado supliría este defecto en virtud del art. 149.3 de la CE. De hecho, esta idea se confirmaría con la circunstancia de que, como se irá viendo, en cada una de las leyes que regulan los tributos cedidos se ha previsto que, en caso de que no se utilice la competencia normativa por parte de las comunidades autónomas, se ha de aplicar aquello que ha dispuesto el Estado previniendo esta eventualidad. Así mismo, se podría considerar que las competencias normativas dispuestas para las comunidades autónomas, desde el momento en que se previenen en el bloque constitucional, son propias de las comunidades autónomas. En otros términos, en nuestra ley fundamental no se contempla expresamente que los tributos que se pueden ceder sean propios del

---

21. Por ejemplo, aunque se trata de un trabajo previo a las modificaciones que aquí comentamos, así califican a los tributos cedidos Monasterio Escudero, Pérez García, Sevilla Segura y Solé Vilanova cuando en el informe que realizan sobre el sistema de financiación autonómica proponen soluciones a los problemas que han detectado a través de configurar los tributos cedidos como tributos en cuya regulación pueden intervenir las comunidades autónomas. Estos autores, partiendo de la premisa de que los tributos compartidos no se contemplan como categoría autónoma en el art. 157.1 de la CE, buscan diversos caminos para encuadrarlos decantándose por los impuestos cedidos, aunque teniendo en cuenta que ello implicaría una modificación normativa en el régimen jurídico de estos últimos. Monasterio Escudero, C.; Pérez García, F.; Sevilla Segura, J. V. y 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, pág. 155-350.

Estado, de forma que el hecho de que las comunidades autónomas intervengan en el régimen jurídico de los tributos cedidos no se debe a una licencia que concede el Estado sino que, en virtud del principio de coordinación que limita al de autonomía financiera según el art. 156 de la CE, el Estado ha ampliado la capacidad de las comunidades autónomas en uno de los recursos que componen su hacienda. En consecuencia, la naturaleza de los tributos cedidos habría cambiado en virtud de la nueva regulación ya que si antes todas las competencias que implican (establecimiento, gestión y sobre la recaudación) eran de titularidad estatal, en virtud de la reforma, al menos, la competencia sobre el establecimiento sería ejercida por dos entes: las comunidades autónomas y el Estado.

Sin embargo, a juicio del que escribe, calificar a los tributos cedidos, en virtud de la nueva regulación, como tributos compartidos merece alguna consideración adicional. Si bien no se contempla expresamente que los impuestos cedidos sean propios del Estado y, por tanto, que la intervención normativa de otro ente sobre ellos no es una licencia concedida por aquél ente territorial, sí que creemos posible deducirlo del texto constitucional. Efectivamente, si partimos del art. 157 de la CE, se puede hacer la observación de que, en relación con la hacienda autonómica, sí diferencia entre los tributos cedidos del apartado 1, letra *a* del artículo anterior y los tributos propios de esos entes en la letra *b* del mismo apartado. En consecuencia, la Constitución diferencia entre los tributos propios de las comunidades autónomas y los tributos cedidos a las mismas, no pudiendo, por tanto, confundir estos conceptos.

Avanzando un poco más, si observamos el art. 6.2 de la LOFCA se puede extraer que los tributos propios de las comunidades autónomas no pueden tener un hecho imponible idéntico a los tributos estatales o, incluso, el Estado puede asumir hechos imposables establecidos por las comunidades autónomas a cambio de, como dispone el art. 6.4, «[...] las medidas de compensación o coordinación adecuada en favor de las mismas». En consecuencia, parece lógico considerar que cuando el Estado ejerce su poder tributario en virtud del art. 133 de la CE estableciendo o asumiendo un hecho imponible, éste será de su titularidad ya que, en virtud del bloque constitucional, las comunidades autónomas no poseen la capacidad de duplicarlos o de intervenir en su regulación. Siguiendo con esta idea se puede decir que todos los hechos imposables que estructuran los tributos cedidos han sido establecidos previamente por el Estado y las comunidades autónomas no han tenido en ningún momento la capacidad de intervenir en su regulación. Ninguna capacidad hasta que el Estado, de acuerdo con el art. 10 de la LOFCA, regula un marco donde las comunidades autónomas pueden intervenir ejerciendo competencias normativas.

Así pues, consideramos que, aunque la forma de regular los tributos cedidos ha cambiado, no es que se haya incorporado a la hacienda de las comunidades autónomas un nuevo tributo o que los tributos cedidos hayan murado su naturaleza. Estos siguen siendo aquellos cuya recaudación es cedida a las comunidades autónomas y, en todo caso, esa cesión puede comportar permitir que las comunidades autónomas intervengan en la regulación del tributo así como la delegación en cuanto a las competencias de gestión. Pero, como confirma el art. 12 de la Ley de cesión, el titular de todos estos aspectos es el Estado, por lo que no entendemos los tributos cedidos como tributos cuya titularidad es conjunta del Estado y de las comunida-

des autónomas, sino que se trata de recursos de la hacienda autonómica que suponen un tributo de titularidad estatal cuya recaudación es cedida a las citadas comunidades. En consecuencia, no somos partidarios de calificar los tributos cedidos como tributos compartidos puesto que hacen referencia a dos realidades distintas. En los tributos que estamos tratando, las competencias no se hallan distribuidas entre dos entes diferentes, siendo titular cada uno de ellos de aquellas que puede ejercer, lo que permitiría calificarlos de compartidos. Al contrario, las competencias normativas no son propias de las comunidades autónomas sino que han sido cedidas por el titular de los tributos, esto es, por el Estado.<sup>22</sup>

Los tributos cuya recaudación puede ser cedida a las comunidades autónomas y sobre los que el Estado puede habilitar que éstas ejerzan competencias normativas no son todos los que comprende el sistema tributario sino los que se relacionan en el art. 11 de la LOFCA. Sobre esta cuestión se ha de resaltar, además, que, en relación con la regulación anterior, se ha incluido el impuesto sobre la renta de las personas físicas con un límite determinado, el del 30 por 100. Sobre esta cuestión se ha de resaltar, además, que no se indica a qué está referido ese porcentaje pudiendo, sin otro tipo de consideraciones, relacionarlo con la cuota íntegra, líquida o diferencial que forman parte de la estructura del tributo. De momento dejemos esta cuestión aquí planteada para tratarla posteriormente con más detenimiento.

Sobre este art. 11 de la LOFCA también se ha de decir que se ha actualizado la denominación de los tributos que son susceptibles de cesión. Así mismo, ha desaparecido el apartado 2 de este artículo mediante el cual la antigua regulación excluía algunas figuras tributarias de la posibilidad de ser cedidas. No obstante, el nuevo tenor literal del artículo comentado especifica que «sólo pueden ser cedidos a las comunidades autónomas [...]» el impuesto sobre la renta de las personas físicas de forma parcial, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuestos sobre sucesiones y donaciones, la imposición general sobre las ventas en su fase minorista, los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales y los tributos sobre el juego. En consecuencia, parece que no podemos considerar cedibles la imposición sobre la renta global de las personas físicas, sobre el beneficio de las sociedades, sobre la producción o las ventas con la excepción de la imposición en su fase minorista, sobre el tráfico exterior o los que se recauden a través de monopolios fiscales.

### 3.2. *Los tributos cedidos*

Una vez se ha expuesto qué se puede entender por impuesto cedido en virtud de la nueva regulación, se puede dar un paso más examinando cómo incide la

---

22. Ramos Prieto recoge cómo los autores del informe anteriormente citado parten, en relación con las competencias normativas, de una premisa esencial, esto es, son competencias normativas que, originariamente, pertenecen al Estado y que son cedidas a las comunidades autónomas «[...] 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, pág. 93.

normativa, objeto de estas líneas, en cada uno de los tributos susceptibles de cesión.<sup>23</sup> En este sentido, se han de examinar diversos puntos: qué resulta cedido de cada tributo, las competencias normativas que se pueden asumir, los puntos de conexión utilizados y las tareas de gestión que, por delegación, puede realizar cada comunidad autónoma.

Para exponer todos estos aspectos nos hemos de servir, naturalmente, de la nueva regulación que supone la modificación efectuada en la LOFCA y la nueva Ley de cesión. Pero, se ha de advertir que, en relación con esta última, su efectividad no se extiende a todas las comunidades autónomas de régimen común ya que si bien su art. 26 contempla la derogación de la Ley 30/1983 de 28 de diciembre, también prevé que para aquellas comunidades autónomas que no asuman, en todo o en parte, el nuevo régimen de cesión de tributos es de aplicación la anterior Ley de cesión citada.<sup>24</sup>

### 3.2.1. La cesión del impuesto sobre la renta de las personas físicas

Una de las novedades que implica la regulación actual del sistema de financiación de las comunidades autónomas es la cesión de la recaudación que implica el impuesto sobre la renta de las personas físicas. En este sentido, el conjunto de tributos susceptibles de cesión se ha visto ampliado con este nuevo elemento que no se incluía en la anterior regulación.<sup>25</sup>

Seguindo el art. 11.ª de la LOFCA, es susceptible de cesión el «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 30 por 100». De este precepto extraemos cuatro cuestiones. La primera es que el tributo que grava la renta de las personas físicas se incorpora al conjunto de tributos susceptibles de cesión. Como segunda cuestión se ha de ver que esta cesión ha de ser de carácter parcial, posibilidad que contempla el art. 10.3 de la LOFCA. La tercera es que la cesión tiene un límite del 30 por 100. Finalmente, la cuarta es

23. Sobre esta cuestión también puede verse Alonso González, L. M.: «Los tributos y la reforma del sistema de financiación autonómica (I y II)», *Quincena Fiscal*, núm. 21-22, diciembre de 1997, pág. 11-25 y 11-24; Docavo, L. y García, V. J.: «La nueva financiación autonómica», *Impuestos*, núm. 23, 1997, pág. 8-38; Giménez-Reyna Rodríguez, E.: «La reforma de la Hacienda Autonómica», *Impuestos*, núm. 14, 1997, pág. 6-50; Méndez, J.: «Ley de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas y medidas complementarias», *Impuestos*, núm. 15-16, 1997, pág. 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, pág. 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, pág. 3-24.

24. Esta posibilidad se ha producido con las comunidades autónomas de Castilla-La Mancha, Andalucía y Extremadura, de forma que en ellas es de aplicación todavía la anterior Ley de cesión.

25. Sobre la cesión concreta de este tributo puede consultarse Martín de Ayala, J. M.: «Modificaciones relativas al impuesto sobre la renta de las personas físicas como consecuencia del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas», *Impuestos*, núm. 15-16, 1997, pág. 18-30; Pérez de Ayala Becerril, M. y Villar Ezcurra, M.: «El nuevo modelo de financiación autonómica: primeras perplejidades», *Impuestos*, núm. 15-16, 1997, pág. 184-194. Así mismo, aunque se trata de una obra anterior a las modificaciones efectuadas, Casado Ollero, G.; González-Páramo, J. M.; Lasarte Álvarez, J.; Martín Ayala, J. M.; Martín Queralt, J.; Plaza Villasana, L. y Pérez García, F.: *La cesión parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Ed. Comares, Granada, 1997.

constituye con averiguar si, sabiendo que existe una obligación personal y real de contribuir, la recaudación que implican ambas formas de sujeción han sido cedidas o, por el contrario, sólo ha sido cedida la recaudación de una ellas.

Las dos primeras cuestiones relacionadas no plantean dudas, a diferencia de lo que sucede con la tercera y la cuarta. En este sentido, podemos preguntarnos qué significa prever un límite del 30 por 100 cuando el precepto no aclara nada al respecto.<sup>26</sup> Para dar contenido a esta disposición se hace necesario realizar una interpretación sistemática.

En primer lugar se puede atender al significado de cesión parcial. Ésta, como ya hemos tenido oportunidad de ver, supone la cesión, o bien de la recaudación que corresponde a algunos hechos imposables que pueda tener un tributo, o bien a parte de la recaudación que supone un sólo hecho imponible. Es en este último sentido cómo se ha de relacionar el concepto «cesión parcial» con el impuesto que tratamos. Esta exacción se estructura alrededor de un hecho imponible único al que le corresponde una recaudación de la que el 30 por 100 corresponde a la comunidad autónoma.

En segundo lugar, si el porcentaje se refiere a la recaudación que supone el tributo puede significar dos cosas: o bien que el límite está referido al montante que implica el impuesto en todo el Estado, de forma que éste ingrese en sus arcas el 70 por 100 y las comunidades autónomas el restante para su posterior distribución, o bien que cada comunidad reciba ese porcentaje con relación al montante del impuesto que se produce en su territorio. Pues bien, es en este último sentido cómo se ha de interpretar la cesión del impuesto de la renta ya que del art. 3.b de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, se desprende que la recaudación cedida a las comunidades autónomas es una parte de la que produce el impuesto en sus respectivos territorios.

Así pues, se cede el 30 por 100 de la recaudación territorializada del impuesto sobre la renta de las personas físicas pero todavía se hace necesario saber qué se entiende por recaudación del impuesto: la cuota íntegra, la líquida o la diferencial con las que cuenta su estructura. En este sentido, el art. 3.b de la Ley de cesión dispone que la parte de recaudación cedida es la suma de dos importes:

- La parte autonómica de las cuotas líquidas que los residentes en el territorio de la comunidad autónoma hayan consignado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- La parte de la deuda tributaria que, correspondiente a la comunidad autónoma, sea ingresada en virtud de actuaciones de la Administración, en relación con la inspección tributaria o en virtud de declaraciones espontáneas y extemporáneas.

Para concretar un poco más, el artículo dispone que en ningún caso se ha de incluir en la recaudación que se cede el importe correspondiente a los pagos a cuenta

---

26. No se trata de una cuestión baladí ya que, por un lado, es la parte del tributo que es susceptible de cesión a las comunidades autónomas y, por otro lado, puede afectar a otras cuestiones de la financiación como el ámbito de aplicación de los recargos autonómicos. Efectivamente, vista esta limitación, cabe preguntarse si el recargo ha de ser establecido sobre la renta global o sólo sobre aquella parte del tributo que es susceptible de cesión, es decir, ese 30 por 100.

del impuesto. De acuerdo con esto se afirma más la idea de que lo cedido es una porción del montante de la cuota líquida del tributo y no de su cuota diferencial. En base a este precepto se puede extraer que los anticipos al impuesto que se realicen por parte del contribuyente no disminuirán la parte que se cede a las comunidades autónomas, puesto que, como ya se conoce, estos pagos tienen su efecto, si se piensa en la liquidación del impuesto, después de la obtención de la cuota líquida.

Ahora bien, se puede plantear la cuestión, entrando en la cuarta duda que habíamos formulado, si la cuota líquida que se cede es sólo la que se deriva de la obligación personal de contribuir o, en cambio, se ha de incluir también la que produce la obligación real de contribuir. Sobre esta cuestión no encontramos una solución expresa en el texto del art. 11 de la LOFCA, de forma que parecería susceptible de cesión la recaudación que produce el tributo sin ninguna diferenciación de su procedencia. Ahora bien, acercándonos al art. 10, en su apartado 4 encontramos que cuando se trata la cesión de la recaudación que produce un tributo personal ésta se realiza en función del domicilio del sujeto pasivo o, siguiendo el art. 45.1.a de la Ley general tributaria (en adelante LGT), de su residencia habitual. Fundamentándonos en este precepto es posible afirmar que la obligación real de contribuir que contempla el impuesto sobre la renta de las personas físicas no es un aspecto del tributo cuya recaudación se pueda ceder, desde el momento en que no se constituye a través de un sujeto pasivo domiciliado o residente en el territorio español, sino que se relaciona con aquella renta que se ha generado en ese territorio, independientemente del lugar donde resida o esté domiciliado el sujeto pasivo.

La cesión parcial de la recaudación ha comportado también que se posibilite a las comunidades autónomas ejercer competencias normativas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Éstas, siguiendo el art. 19.2.a de la LOFCA, implican que aquéllos entes puedan regular la tarifa del impuesto y las deducciones a la cuota en los términos que haya establecido la Ley de cesión de tributos. En este sentido, la Ley orgánica establece la materia sobre la que pueden incidir las comunidades y la Ley de cesión tiene la misión de concretar los límites en los que se ha de desenvolver la actuación de las comunidades a la hora de regular esas materias.

Concretamente, el art. 13 de la Ley de cesión recoge los citados límites. De acuerdo con el precepto, cuando las comunidades autónomas regulan la tarifa han de atenerse a un límite, denominémoslo estructural, y a un límite cuantitativo. En virtud del primero, la tarifa ha de ser de carácter progresivo y pueden establecer una para la tributación individual y otra para la tributación conjunta que contempla el impuesto. En cuanto al límite cuantitativo, consiste en que las comunidades autónomas pueden establecer una tarifa a aplicar sobre la base liquidable, pero no podrá ser superior o inferior en un 20 por 100 a la cuota que resultaría de aplicar a la misma base la tarifa complementaria que haya dispuesto el Estado.<sup>27</sup>

---

27. El margen de actuación que supone ese 20 por 100, a juicio de Adame Martínez, hace que las diferencias entre las tarifas de las diferentes comunidades autónomas puedan ser mínimas, con lo que se evita un posible riesgo de competencia fiscal entre esos entes territoriales. Así mismo, un margen tan reducido mitiga las posibles disfunciones que se puedan provocar con las subidas y bajadas de las tarifas autonómicas. 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, pág. 61.



La tarifa complementaria a la que hace referencia el precepto se ha regulado a través del art. 28 de la Ley de cesión. Por medio de este precepto se han realizado las modificaciones oportunas en la Ley 18/1991, de 6 de junio, con el fin de adaptar la regulación del impuesto sobre la renta a las exigencias del nuevo sistema de financiación. En este sentido, incorpora los art. 74 bis y 91 bis al articulado de esa ley regulando con ellos la denominada escala autonómica del impuesto. Ésta se identifica con aquella tarifa complementaria, la cual tiene dos funciones: por un lado, sirve de referencia para el ejercicio de la competencia normativa autonómica y, por otro lado, es de aplicación subsidiaria para el caso en que las comunidades autónomas no regulen su propia tarifa del impuesto tal y como se deriva del art. 13.1.1.a, último párrafo.

En relación con la tarifa autonómica del impuesto que ha dispuesto del Estado y que sirve como referencia a las comunidades autónomas a la hora de ejercer su competencia normativa, se ha de señalar que no ha sido efectivamente cedido el 30 por 100 de la cuota líquida del impuesto sobre la renta sino un porcentaje inferior, en concreto, el 15 por 100. Efectivamente, se desprende del Acuerdo de financiación para el quinquenio 1997-2001 que las comunidades autónomas obtendrán del impuesto sobre la renta el 15 por 100 de su recaudación hasta que se completen los traspasos en materia educativa. El objetivo es que al final del quinquenio se haya cedido el 15 por 100 restante hasta alcanzar el límite que se ha establecido en la Ley orgánica de financiación.<sup>28</sup>

De esta cuestión surge otra duda cuya respuesta, creemos, la dará el tiempo. La referencia para la competencia normativa que permite establecer una tarifa autonómica es la tabla de tipos complementaria que regula el Estado y ésta ya implica la cesión de un 15 por 100. En este sentido no parece que exista ningún problema en incrementar o reducir esa tarifa en el margen permitido. Ahora bien, cuando proceda la cesión del 30 por 100 parece que implicará un incremento hasta ese nivel de la tarifa complementaria que ha establecido el Estado. Si esto es así, no parece que la competencia normativa para incrementar la citada tarifa en el margen expuesto se pueda llegar a ejercer, ya que, aunque quizás en una cuantía mínima, implicaría una cesión superior al límite marcado por la LOFCA. En consecuencia, la competencia normativa sólo podría ejercerse para rebajar la presión fiscal que implique la tarifa o, en todo caso, para completar la cesión hasta el límite expresa-

---

28. El mecanismo de cesión ha supuesto la división en dos de la tarifa del impuesto existente en el año 1996. Siguiendo el art. 74 vigente para el ejercicio de 1996, la tarifa del impuesto en el primer escalón se construía de la siguiente manera:

Base liquidable hasta 400.000 ptas. Cuota íntegra 0. Resto de base liquidable hasta ptas. 600.000: el tipo aplicable es del 20,00%.

En virtud de los nuevos art. 74 y 74 bis se aplican dos tarifas en la base liquidable regular que se estructuran, en su primer escalón, de la siguiente manera:

La tarifa estatal. Base liquidable hasta 400.000 ptas. Cuota íntegra 0. Resto de base liquidable hasta ptas. 600.000: el tipo aplicable es del 17,00%.

La tarifa autonómica. Base liquidable hasta 400.000 ptas. Cuota íntegra 0. Resto de base liquidable hasta ptas. 600.000: el tipo aplicable es del 3,00%

Se puede comprobar, por tanto, que la cesión del tributo ha implicado la división de la tarifa estatal en dos, de forma que el Estado ha abatido la tarifa en un 15 por 100, de modo que éste es cedido a las comunidades autónomas.

do, no pudiendo la tarifa complementaria fijada por el Estado agotar la posibilidad de cesión.

El segundo aspecto sobre el que pueden incidir las comunidades autónomas son las deducciones del impuesto. Pero, siguiendo el art. 13.1.1.*b*, las comunidades autónomas no pueden incidir en cualquier deducción o establecer aquellas que crean oportunas. Siguiendo lo dispuesto en el precepto, las comunidades autónomas pueden establecer deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta. En relación con ellas pueden regular la justificación exigible para poder practicarlas, los límites de la deducción, su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial y aquellas reglas especiales que deban tenerse en cuenta para su aplicación en el supuesto de régimen de tributación conjunta, en el supuesto de período impositivo inferior al año natural y en el caso de determinación de la situación familiar.

Así mismo, las comunidades no pueden incidir en aquellas deducciones que ya haya establecido el Estado. Sobre éstas sólo cabe el reparto del importe de la deducción de forma proporcional a la participación de la comunidad autónoma en el impuesto sobre la renta. En otros términos, si la participación de la comunidad autónoma en el tributo se centra en la cesión de un 30 por 100 de la recaudación territorializada, la cuota íntegra resultante de la aplicación de la tarifa autonómica se verá disminuida por el 30 por 100 del importe de cada una de las deducciones que el Estado haya dispuesto, además de las deducciones que haya establecido la comunidad autónoma en virtud de sus competencias normativas. Por último, en relación con las deducciones a la cuota íntegra autonómica se ha de señalar que el art. 13.1.4. prescribe que la cuota líquida resultante no puede ser negativa.

La Ley de cesión, en su art. 13.2, especifica, a su vez, sobre qué materias no puede incidir la competencia normativa de las comunidades autónomas. Éstas no pueden regular los tipos impositivos que se han de aplicar a la base imponible irregular que se regula en la Ley 18/1991, de 6 de junio. A pesar de esta regulación, no se ha de pensar que la partición de la estructura del impuesto con la incorporación de la tarifa autonómica no tiene un reflejo en relación con la base imponible irregular. Siguiendo el art. 75 bis de la Ley 18/1991, de 6 de junio, el Estado ha dispuesto que los tipos medios aplicables a los rendimientos irregulares y a los incrementos de patrimonio realizados en un período igual o superior a dos años desde la adquisición del bien hasta su transmisión se calcularán en función de la escala autonómica del impuesto. Así mismo, los tipos aplicables a los incrementos de patrimonio generados en un período superior a los dos años son el estatal y el autonómico, que surge de la oportuna disminución de los primeros en un 15 por 100.

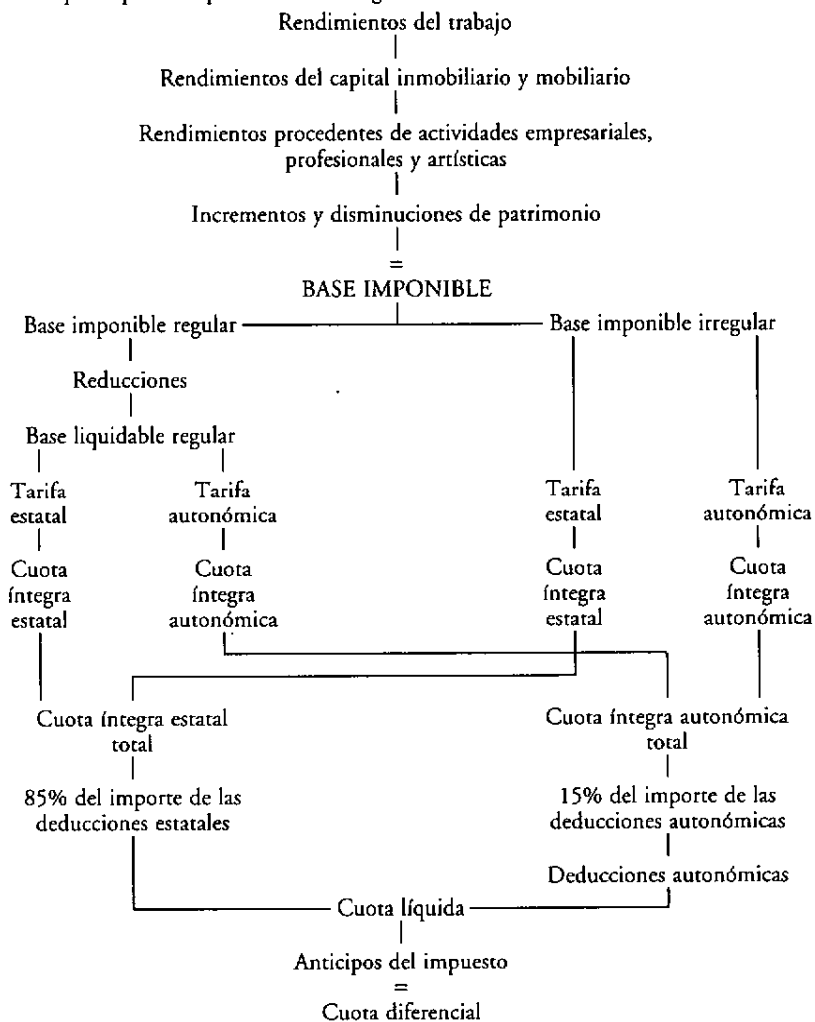
Otras de las cuestiones sobre las que no puede incidir la capacidad normativa de las comunidades autónomas son los ajustes en la cuota íntegra, los límites aplicables a las deducciones a la cuota íntegra, los pagos a cuenta del impuesto y, siguiendo la letra *f* del art. 13.1.2. de la Ley de cesión, la competencia normativa no alcanzará a todas aquellas materias que no se hayan contemplado en el apartado 1 del art. 13.1, es decir, todas aquellas materias que no sean la tarifa autonómica sobre la base regular y las deducciones autonómicas.

El artículo también añade que la normativa que se ha de aplicar en relación con

la liquidación del tributo es la propia del tributo establecida por el Estado y que se encarna en la Ley 18/1991, de 6 de junio. Finalmente, se contempla que tanto el Estado como las comunidades autónomas han de procurar que la aplicación del nuevo sistema tenga el menor impacto en las obligaciones formales de los sujetos pasivos. En este sentido, señala expresamente el articulado que el modelo de declaración será único sin perjuicio de que figuren diferenciados debidamente los aspectos autonómicos.<sup>29</sup>

Ciertamente, esta última cuestión no carece de importancia. Estructurar los modelos de declaración de forma que, aunque resulte un solo formulario, se diferencien los aspectos autonómicos del impuesto permite al sujeto pasivo percibir cómo se encuentra distribuida la cuota líquida que se ha determinado entre el Estado

29. Con el nuevo sistema de financiación se han producido cambios en la estructura del impuesto de forma que se puede esquematizar de la siguiente manera:



y la comunidad autónoma donde reside. En consecuencia, puede apreciar que la imposición sobre la renta no depende sólo del Estado sino que también la comunidad es responsable de la presión fiscal que supone el tributo.

Así pues, la comunidad autónoma percibe un tanto por ciento de la cuota líquida que es el resultado de aplicar una tarifa autonómica a la base liquidable regular e irregular del impuesto que es cedido. Pero, como ya se ha tratado, la cantidad que se cede a las comunidades autónomas no es un porcentaje del montante de la recaudación que produce el impuesto sobre la renta en todo el Estado sino que se trata del porcentaje que produce ese tributo en el territorio de cada comunidad autónoma. En este sentido es necesario tratar los puntos de conexión territorial que se han previsto en virtud de los cuales se vincula la recaudación cedida a un determinado territorio.

Siguiendo el art. 10.4.*a* de la LOFCA, cuando el tributo es de naturaleza personal se atribuirá a la comunidad autónoma la recaudación en virtud del domicilio fiscal de los sujetos pasivos. Este concepto, si acudimos al art. 45 de la LGT, se corresponde con la residencia habitual de las personas físicas siendo, en definitiva, el criterio que se desprende del art. 8 de la Ley de cesión, en virtud del cual la recaudación que se cede a la comunidad autónoma es la que se produce en su territorio derivada de los que en él son residentes habituales.

Este concepto se concreta con lo establecido en el art. 10 de la Ley de cesión. De este último precepto se deriva que un contribuyente tiene su residencia habitual o domicilio fiscal en el territorio de una determinada comunidad autónoma cuando permanece en él más días del periodo impositivo que se corresponde con el año natural. Para considerar este periodo, dispone el artículo de la Ley de cesión, se computarán las ausencias temporales. No obstante, también se regula una presunción de forma: se considerará que una persona física permanece en el territorio de una comunidad autónoma más tiempo del periodo impositivo cuando en él radique su vivienda habitual. Este concepto viene determinado por la Ley que regula el impuesto sobre la renta de las personas físicas; concretamente, el art. 78 de este texto normativo prevé que por vivienda habitual se entiende aquella donde reside el sujeto pasivo por un plazo continuado de tres años.

Este no es el único criterio para determinar la residencia del sujeto pasivo sino que la ley prevé otros supletorios para el caso en que no fuese posible hacer uso del primer criterio descrito. En este sentido, en caso de no poder determinar la residencia en base a la permanencia en el territorio, la ley considera que el sujeto pasivo es residente en la comunidad donde radique su principal centro de intereses, es decir, define la ley, el lugar desde el que se obtiene la mayor parte de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas. No obstante, la base imponible a que se refiere el artículo no abarca todos los conceptos de renta sino que se refiere a alguno de ellos:

- Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos en el lugar donde radica el centro de trabajo.
- Rendimientos del capital inmobiliario e incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos donde radique el bien inmueble.

- Rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos en el lugar donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.
- Bases imputadas en el régimen de transparencia profesional, que se entenderán obtenidas en el lugar en el que se desarrolle la actividad profesional.

Todavía se prevé un tercer criterio para determinar la residencia del sujeto pasivo en caso de no poder concretar este punto de conexión ni a través del periodo de permanencia ni a través de ubicar el principal centro de intereses. En tal caso se considerará al sujeto pasivo residente en el lugar de su última residencia declarada a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.<sup>30</sup>

Sobre este punto de conexión todavía se han de señalar un par de cuestiones que se hallan relacionadas. En primer lugar, la previsión de que el sujeto pasivo, integrado en una unidad familiar, opte por la tributación conjunta. En este caso, dispone el art. 8.3 de la Ley de cesión que el rendimiento se cede a aquella comunidad donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable de acuerdo con las reglas de individualización del impuesto.

En segundo lugar, el art. 10.2 de la Ley de cesión prevé que no se entenderán realizados los cambios de residencia cuando el objetivo principal de los mismos sea el conseguir una tributación menor en los tributos total o parcialmente cedidos. Se presume que no ha existido cambio, salvo que la residencia se prolongue durante al menos tres años, en relación con el rendimiento cedido del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del patrimonio si concurren determinadas circunstancias. La primera es que la base imponible, en el año en que se produce el cambio o en el siguiente, sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. La segunda es que en el año en el cual se produce la situación anterior la tributación efectiva por el impuesto sobre la renta sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la comunidad autónoma en la que residía con anterioridad al cambio. La tercera es que en el año siguiente a aquél en el cual se produce el cambio o en el siguiente vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la comunidad autónoma en la que residió con anterioridad al cambio el sujeto pasivo.

Por tanto, se observa cómo el legislador ha dispuesto una serie de presunciones para evitar los movimientos migratorios de la población, cuando estos tienen cau-

---

30. Regular el punto de conexión «residencia habitual» a través de establecer criterios alternativos, según Plaza Villasana, supone una serie de problemas que se podrían evitar usando otros criterios como el padrón municipal. Según este autor, «la inscripción en un padrón municipal, inscripción que tiene que ser en un único municipio 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, pág. 35.

Sobre este tema Falcón y Tella destaca que la utilización de un concepto de residencia habitual diferente al que se puede derivar del art. 12 de la Ley 18/1991, que regula el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es debido a que aquél no presenta unos perfiles claros y precisos. Por ello, a efectos de la cesión, ha sido necesario establecer un concepto específico. Falcón y Tella, R.: «Editorial» de *Quincena Fiscal*, febrero de 1997, núm. 3, pág. 6.

sas eminentemente fiscales. Sobre esta cuestión es posible realizar un comentario con el que se pretende plantear una cuestión: ¿hasta qué punto es compatible el art. 10.2 de la Ley de cesión con el art. 19 de la CE, que prevé el derecho fundamental de los ciudadanos a elegir libremente su residencia? Se ha de advertir que del artículo constitucional no se deriva que aquellos tengan limitado su derecho por razones fiscales. En este punto, además, puede ser útil la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el cual, en el fundamento jurídico tercero de la Sentencia 8/1986, de 21 de enero,<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». En nuestra opinión, la fiscalidad es una de las condiciones a tener en cuenta para establecer la residencia del individuo, pero no puede ser configurada como una restricción a uno de los derechos fundamentales de los que es titular.

Para acabar estas referencias al punto de conexión «residencia habitual» contenido en el art. 10.2 de la Ley de cesión se ha de señalar que se contempla el supuesto en que el sujeto es residente en territorio español pero no permanece en él más de ciento ochenta y tres días durante el año natural. En este caso residirá en la comunidad autónoma donde radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Así mismo, en caso que proceda la aplicación de la presunción de residencia en territorio español del art. 12.2 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el contribuyente será residente en la comunidad autónoma donde resida habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que de él dependan.

En relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas como tributo cedido, queda por decir que la gestión del tributo y la revisión de los actos administrativos que esta tarea pueda suponer será realizada por el Estado. Efectivamente, siguiendo el art. 14.2 de la Ley de cesión, no se ha producido la delegación de la gestión a las comunidades autónomas como ocurre en relación con otros tributos cedidos, de forma que ésta, en sentido amplio, será llevada a cabo por el Estado, abarcando tanto la parte estatal como la parte cedida a las comunidades autónomas. No obstante esto, se ha de adelantar aquí que la modificación del sistema de financiación también comporta la incorporación de las comunidades autónomas en las tareas de gestión tal y como se expondrá más abajo.

### 3.2.2. La cesión del impuesto sobre el patrimonio

Este es el segundo tributo que figura como susceptible de cesión en el art. 11 de la LOFCA, siendo su rendimiento cedido en virtud del art. 5 de la Ley de cesión. Siguiendo este último precepto, el rendimiento cedido es el que se produce en el territorio de la comunidad autónoma siendo éste el que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio. La consecuencia inmediata que podemos extraer de esta regulación es que, al igual que sucede con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, lo cedido a la comunidad autónoma es la recaudación que produce la obligación personal de contribuir del

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

tributo, siendo del Estado la recaudación que se puede obtener por la obligación real de contribuir que se contempla en el mismo.

Como sucede con el tributo anterior, también sobre este impuesto las comunidades autónomas pueden ejercer aquellas competencias normativas que el Estado ha habilitado. En concreto, siguiendo el art. 19.2 de la LOFCA, en relación con este tributo pueden regular su mínimo exento y su tarifa. Sobre esta cuestión el art. 13.2 de la Ley de cesión contempla que la tarifa que pueden establecer las comunidades autónomas ha de tener un carácter progresivo, además de ser idéntica en cuanto al primer tramo de la base liquidable y al tipo marginal mínimo. En defecto de que las comunidades autónomas no ejerzan estas posibilidades, el Estado ha reformado los art. 28 y 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que regula el impuesto sobre el patrimonio de forma que se aplicará el mínimo exento y los tipos impositivos que haya establecido.

El rendimiento que se cede, como ya sabemos, es el que se produce dentro del territorio de las comunidades autónomas correspondiente a los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en el territorio autonómico. Para dar significado a este concepto se han de considerar, siguiendo el art. 10.2 de la Ley de cesión, los mismos términos que para el impuesto sobre la renta de las personas físicas a los que ya hemos hecho referencia más arriba. En consecuencia, la residencia de las personas físicas será la misma que les corresponda a efectos del impuesto sobre la renta en la fecha de devengarse el impuesto sobre el patrimonio.

Con relación a la gestión del tributo se ha de decir que ésta se ha delegado a las comunidades autónomas tal y como se deriva del art. 14 de la Ley de cesión. Este precepto dispone que la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos administrativos que se deriven serán a cargo de la comunidad autónoma, que los realizará por delegación del Estado. El alcance de la delegación en este ámbito se encuentra regulada en los art. 15 a 19 de la Ley de cesión. En su virtud, la delegación de la gestión y la liquidación de este impuesto comporta que las comunidades autónomas:

- a) Incoarán los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.
- b) Realizarán los actos de trámite y de liquidación.
- c) Calificarán las infracciones e impondrán las sanciones tributarias.
- d) Realizarán tareas de información al público de obligaciones tributarias y la forma de su cumplimiento.
- e) Adaptarán los modelos de declaración aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda en las materias propias relacionadas con la competencia normativa que ejerzan.

Sin embargo, no podrán contestar las consultas tributarias que se pueden plantear en virtud del art. 107 de la LGT salvo en aquello que se refiera a las competencias normativas que pueden ejercer.

El art. 16 se ocupa de regular la delegación de la gestión cuando se trata de

tareas relacionadas con la recaudación. En este sentido, las comunidades autónomas pueden recaudar en periodo voluntario y en ejecutivo los débitos que se produzcan por aquellas liquidaciones del impuesto que hayan practicado. Así mismo, la comunidad autónoma resolverá las cuestiones referidas al aplazamiento y fraccionamiento del pago de los tributos cedidos, de acuerdo con la normativa estatal. Siguiendo el art. 17, la comunidad autónoma puede organizar libremente los servicios de recaudación del impuesto sobre el patrimonio y de los otros tributos cedidos con respecto a los cuales tiene delegada esta tarea.

El art. 18 de la Ley de cesión se centra en la inspección de los tributos cedidos, la cual también es delegada a las comunidades autónomas, quienes la ejercerán siguiendo la normativa estatal, así como los planes de actuación inspectora elaborados conjuntamente por la Administración estatal y las comunidades autónomas. Se prevé también, en relación con esta materia, la colaboración entre los servicios de inspección de las comunidades autónomas y del Estado.

La competencia para la revisión administrativa será realizada por la comunidad autónoma, la cual puede:

- a) Resolver los recursos de reposición.
- b) Declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado.
- c) Resolver los expedientes de fraude de ley.
- d) Declarar la lesividad de sus propios actos declarativos de derechos y revisarlos en vía contencioso-administrativa.
- e) Recurrir ante los tribunales económico-administrativos los actos de gestión tributaria propios.
- f) Recurrir en alzada ordinaria las resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales.

Sin embargo, en cuestión de revisión no se han delegado las siguientes competencias. En primer lugar, la revisión de los actos administrativos que infrinjan manifiestamente la ley, salvo que la norma infringida sea una disposición emanada de la comunidad autónoma. En segundo lugar, el conocimiento de reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las comunidades autónomas, tanto si se trata de cuestiones de hecho como de derecho.

En relación con la gestión del impuesto sobre el patrimonio todavía es necesario añadir que las declaraciones se han de presentar conjuntamente con las del impuesto de la renta de las personas físicas tal y como se prevé en el art. 14.3 de la Ley de cesión. Así mismo, cuando los servicios de inspección estatales procedan a incoar actas de inspección en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, podrán realizar lo mismo en relación con el impuesto sobre el patrimonio aunque la instrucción y resolución del expediente que se forme se realice posteriormente por las oficinas de la comunidad autónoma que ostente la competencia. En este sentido, el impuesto sobre el patrimonio manifiesta su característica de ser



complementario al impuesto sobre la renta de las personas físicas, de forma que su gestión está ligada en diversos aspectos.<sup>32</sup>

En relación con la gestión del impuesto sobre el patrimonio en particular y de los tributos cedidos en general se puede destacar que, si bien su ejecución, en virtud de la delegación realizada, se llevará a cabo por las comunidades autónomas, la regulación necesaria a aplicar en este aspecto es la estatal (art. 17.2 de la Ley de cesión). En este sentido, no se contempla que las comunidades autónomas apliquen aquella normativa de gestión que se está estableciendo en relación con alguno de sus tributos propios.<sup>33</sup> Su capacidad de decisión, por tanto, en este ámbito se limita a la autorganización que pueden realizar de su administración tributaria siguiendo el art. 17.1 de la Ley de cesión.

### 3.2.3. El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Este es el tercer tributo que figura en el listado del art. 11 de la LOFCA cuya recaudación es susceptible de cesión a las comunidades autónomas. Su carácter de tributo cedido se confirma a través del art. 2 de la Ley de cesión y del art. 7 del mismo texto legal, donde se especifica qué recaudación correspondiente a los hechos imponibles que componen el tributo es cedida. Siguiendo el último de los artículos citados, encontramos que se han cedido casi todos los aspectos que implican los tres hechos imponibles que componen este tributo: transmisiones onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados. Decimos que casi todos los aspectos ya que, aunque puede considerarse marginal, no parece susceptible de cesión el tributo en cuanto a un aspecto muy concreto de su modalidad «actos jurídicos documentados» esto es, en relación con los documentos administrativos, el gravamen que recae en la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios. Aunque se trata de una cuestión puntual suponemos que es posible considerar que la cesión de este tributo puede ser calificada de parcial.

Como sucede en los otros tributos vistos hasta ahora, el Estado ha regulado aquellas materias en las que las comunidades autónomas pueden intervenir con sus normas. En este tributo la capacidad normativa de esos entes territoriales se centra en dos puntos si seguimos lo dispuesto en el art. 19.2 de la LOFCA y el art. 13.4 y 5 de la Ley de cesión:

---

32. A través del impuesto sobre el patrimonio el Estado puede obtener valiosa información que puede utilizar para una eficaz gestión del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

33. Sobre la relación entre la normativa estatal que regula la gestión del sistema tributario y la que han ido dictando las comunidades autónomas con respecto a sus tributos propios puede verse 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, pág. 101-120; Ramallo Massanet, J.: «Estructura constitucional del Estado y la Ley general tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 67, 1993, pág. 101-121; Sáinz de Bujanda, F.: «Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley general tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, pág. 103-112, o Soler Roch, M.ª T.: «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley general tributaria a los distintos niveles de Hacienda», *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1989, pág. 111-121.

a) En relación con las transmisiones patrimoniales onerosas, las comunidades autónomas pueden establecer el tipo de gravamen con respecto a las concesiones administrativas, transmisión de bienes inmuebles y constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos con excepción de los derechos de garantía. Sobre esta cuestión se ha de señalar que el legislador estatal no ha establecido ningún límite a la cuantía del tipo impositivo aplicable como ocurre con otros tributos. En este sentido, las comunidades autónomas pueden establecer el tipo impositivo que consideren necesario.

En su defecto, siguiendo el art. 11 del Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que regula el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, se aplicará un tipo impositivo del 6 por 100 cuando se trate de transmisión de bienes inmuebles y constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

En relación con las concesiones administrativas, también podrán establecer el tipo impositivo que estimen necesario. En caso de que no hagan uso de esta capacidad, el Estado dispone que el tipo impositivo aplicable, siguiendo los art. 13.1 y 11.1.b del Real decreto legislativo antes citado, sea una alícuota proporcional del 4 por 100.

b) Con respecto a los actos jurídicos documentados, las comunidades autónomas pueden establecer el tipo impositivo del impuesto correspondiente a los documentos notariales. En su defecto, siguiendo el art. 31.2 del Real decreto legislativo, se aplicará un tipo impositivo del 0,50 por 100.

En consecuencia, se ha de observar cómo la competencia normativa de las comunidades autónomas queda limitada a aquellos aspectos que el Estado considere oportunos. Alcanzan, por tanto, determinados puntos del tributo cedido teniendo que asumir la regulación estatal en todo lo demás.

El siguiente aspecto que presenta la cesión de la recaudación de este tributo se relaciona con los puntos de conexión. En este sentido, si acudimos al art. 7 de la Ley de cesión, se puede comprobar que el legislador ha dispuesto un sistema alternativo de puntos de conexión que depende del hecho gravado.<sup>34</sup> Así pues, si se trata de un documento que comprende un concepto sujeto a la cuota gradual del gravamen sobre actos jurídicos documentados-documentos notariales, la recaudación corresponde a la comunidad autónoma donde radique el Registro en el que se debe inscribir o anotar los bienes relacionados o los actos que se reflejen.

En cambio, si se trata de un supuesto sujeto al impuesto por operaciones societarias —lo que supone no estar sujeto a actos jurídicos documentados-documentos notariales en su modalidad de cuota gradual—, la comunidad autónoma que debe recibir la recaudación y gestionar el tributo será aquella donde radique el domicilio fiscal de la entidad.<sup>35</sup>

34. Dicha regulación no es novedosa en el ordenamiento, sino que ya se recogía en el art. 103 del Reglamento del impuesto sobre transmisiones y actos jurídicos documentados.

35. Por domicilio fiscal, siguiendo el art. 11 de la Ley de cesión, se ha de entender el lugar donde coinciden domicilio social y centro de gestión administrativa y dirección de negocios. A falta de esta coincidencia, se atenderá al lugar en que se realice la gestión o dirección.

Finalmente, en el caso de que no sea posible atribuir el rendimiento del tributo en virtud de los puntos de conexión anteriores, pues no se trata de un concepto sujeto a la cuota gradual del impuesto de actos jurídicos documentados-documentos notariales o de una operación societaria, el legislador prevé en el art. 7.2 unos puntos de conexión que dependen del acto o contrato que se haya documentado o del bien al que se refiera. En este sentido podemos agrupar los puntos de conexión en dos grupos:

*a) Puntos de conexión relacionados con transmisiones:*

1) Transmisión y arrendamiento de bienes inmuebles, constitución y cesión de derechos reales, incluso de garantía sobre los mismos: el punto de conexión es donde radiquen los citados bienes.

2) Constitución de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento o referida a buques y aeronaves: el punto de conexión es el lugar donde radica el Registro mercantil o de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento en el que tales actos hayan de ser inscritos.

3) Transmisión de bienes muebles, semovientes, créditos, constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos: el punto de conexión es la residencia habitual del adquirente si es persona física y el domicilio fiscal si se trata de persona jurídica. Se ha de señalar a este respecto que el art. 10 de la Ley de cesión recoge que por residencia fiscal a los efectos de este tributo se ha de entender permanecer en el territorio de la comunidad autónoma durante el año anterior a la fecha de devengo del tributo, siendo aplicables los otros aspectos del precepto ya señalados cuando se expuso la cesión parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

4) Cuando se trata de la transmisión de valores, el punto de conexión se determina a través de saber dónde se ha formalizado la operación.

5) Cuando se trata de constituir préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones se estima la residencia habitual del sujeto pasivo o su domicilio fiscal si se trata de una persona jurídica.

6) Cuando se trata de documentos que reflejan concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios: el punto de conexión es el territorio donde radiquen, se ejecuten o presten los mismos. Igual sucederá con todos aquellos actos o negocios administrativos que se equiparan a las concesiones administrativas.<sup>36</sup>

*b) Puntos de conexión relacionados con actos jurídicos documentados:*

1) Cuando se trata de anotaciones preventivas, el punto de conexión es el lugar donde radica el órgano registral.

36. Siguiendo el art. 13.2 del Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se equiparan a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, «[...] 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».

2) Cuando se trata de letras de cambio y documentos que las suplan o realicen funciones de giro, además de los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos: el punto de conexión es el territorio de la comunidad autónoma donde se haya procedido a su libramiento o emisión. Si estos actos han tenido lugar en el extranjero se ha de considerar el territorio donde el primer tenedor o el primer titular tenga su residencia habitual o domicilio fiscal si se trata de una personas jurídica.

Del art. 15 de la Ley de cesión se desprende de la posibilidad de que en virtud de los puntos de conexión regulados se obtenga que los actos o contratos contenidos en un mismo documento sean localizables en distintas comunidades autónomas. En tal caso, el precepto prescribe que se ha de presentar una autoliquidación en cada una de las oficinas de las comunidades autónomas que resulten relacionadas, aunque sólo referida al rendimiento que se produce en sus respectivos territorios. En este sentido, por tanto, parece que se procederá a la atribución de recaudación determinando qué actos se han realizado, dónde se han llevado a cabo y qué cantidad produce su gravamen, la cual se atribuirá a la comunidad autónoma de que se trate.

En relación con la gestión del tributo, se halla delegada a las comunidades autónomas en virtud del art. 14 de la Ley de cesión, siendo de aplicación los art. 15 a 19 que ya han sido examinados cuando se ha visto la cesión del impuesto sobre el patrimonio. No obstante, supone algún aspecto específico en este punto ya que, por ejemplo, siguiendo el art. 15.1.d de la Ley de cesión, las comunidades autónomas pueden adquirir para sí bienes y derechos en virtud del art. 46.5 del Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Así mismo, de acuerdo con el apartado 2.b y c de ese precepto, las comunidades autónomas no podrán confeccionar los efectos estancos necesarios para la satisfacción de la obligación tributaria, ni tampoco tendrán delegada la capacidad de realizar acuerdos para la concesión de exenciones subjetivas. Además, siguiendo el art. 16.2, con respecto a este tributo tampoco está delegada la actividad de recaudación cuando se realiza por medio de efectos estancos.

### 3.2.4. El impuesto sobre sucesiones y donaciones

El art. 11 de la LOFCA en su letra d contempla el impuesto de sucesiones y donaciones como otro cuyo producto puede ser cedido por el Estado a las comunidades autónomas. Por su parte, los art. 2.c y 6 de la Ley 14/1996, de cesión, confirman el carácter de cedible de este tributo, de forma que el producto correspondiente al gravamen que recae sobre la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, la transmisión de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos* y la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, es cedido a la comunidad autónoma.

Sobre esta figura impositiva se ha de señalar que posee dos formas de sujetar al contribuyente: por un lado, una obligación personal de contribuir y, por otro, una obligación real de contribuir. Estar sometido a una u otra depende, siguiendo

los art. 6 y 7 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), de la residencia habitual en España del sujeto pasivo, la cual se determina de acuerdo con las normas que regulan este concepto con respecto al impuesto sobre la renta de las personas físicas. Pues bien, del art. 6 de la Ley de cesión se derivan para esta cuestión algunas conclusiones. En primer lugar, la cesión de la recaudación del impuesto cuando grava las adquisiciones *mortis causa* depende, desarrollando lo dispuesto en el art. 10.4.a de la LOFCA, del punto de conexión que supone la residencia habitual del causante en la fecha del devengo. Es decir, no se considera la residencia del sujeto pasivo (el adquirente) para efectuar la cesión, lo que implicaría rechazar la idea de que se ha cedido la obligación real de contribuir. Así mismo, el producto del impuesto también se cede cuando se trata de la donación de bienes inmuebles y para ello se adopta como punto de conexión el lugar donde estos estén situados. En este sentido, iguales consideraciones se pueden realizar desde el momento en que tampoco se tiene en cuenta la residencia del sujeto pasivo. Diferente es, en cambio, la donación de los demás bienes y derechos puesto que, en tal caso, el punto de conexión utilizado es, precisamente, el lugar donde se ubique la residencia habitual del donatario. En conclusión, en relación con este tributo, el legislador estatal ha realizado una cesión de la obligación personal y real de contribuir en cuanto a las adquisiciones *mortis causa* y las donaciones de los bienes inmuebles, no siendo trasladables estas ideas en cuanto a la donación del resto de bienes y derechos donde resulta cedida sólo la obligación personal de contribuir.

Para determinar la residencia habitual en la comunidad autónoma del residente habitual en España se ha de aplicar el art. 10 de la Ley de cesión. Este precepto determina que se es residente habitual en la comunidad autónoma cuando se permanecen más días de cada año siendo, además, aplicables los extremos ya vistos del citado precepto en relación con la determinación de este punto de conexión.

Como sucede con respecto a los tributos anteriores, las comunidades autónomas pueden asumir competencias normativas en relación con esta figura impositiva. En este sentido, siguiendo el art. 19.2.c de la LOFCA, podrán regular, por un lado, la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y la tarifa, así como, en el caso de las adquisiciones *mortis causa*, las reducciones de la base imponible. Esta posibilidad se halla desarrollada en el art. 13 de la Ley de cesión, cuyo apartado 3 dispone, además de lo ya dicho, que la tarifa a regular deberá ser igual a la establecida por el Estado en el primer tramo de la base liquidable y el tipo marginal mínimo. Así mismo, para establecer reducciones, las comunidades autónomas deben mantener las del Estado en condiciones análogas a las que haya establecido y pueden crear otras que respondan a sus propias circunstancias de carácter económico y social pero sin que supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo. Como ocurre en los tributos anteriores, si las comunidades autónomas no hacen uso de su competencia normativa, es aplicable la normativa estatal que regula estos aspectos, es decir, los art. 2, 20, 21, 22 y 30 de la Ley 29/1983, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

En cuanto a la gestión del tributo, son de aplicación los art. 15 a 19 de la Ley de cesión ya vistos anteriormente sin que se presenten cuestiones específicas en este aspecto.

### 3.2.5. La cesión de la imposición general sobre las ventas y de los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista

Sobre estos tributos cedibles se ha de decir que si bien se encuentran contemplados en las letras *e* y *f* del art. 11 de la LOFCA, no se ha realizado, con respecto a ellos, el paso que implica contemplar en la Ley 14/1996, de cesión, el desarrollo normativo de su cesión.<sup>37</sup>

Con respecto a esta posibilidad de cesión, se ha de hacer la observación de que se refiere a la recaudación que produce gravar la fase minorista del proceso productivo de cualquier bien a través del impuesto sobre el valor añadido y de determinados impuestos especiales. En este sentido, no obstante, la dificultad se presenta en cómo se puede delimitar la citada fase minorista, la cual no tiene una definición expresa en la normativa que regula esos tributos.<sup>38</sup>

### 3.2.6. Los tributos sobre el juego

La cesión de la recaudación correspondiente a los tributos sobre el juego es la última posibilidad de cesión que se contempla en el art. 11 de la LOFCA. Sobre este precepto, en este aspecto concreto, se puede resaltar que se ha corregido la dicción anterior del artículo que hacía referencia a las tasas y demás exacciones sobre el juego. El motivo de ello es adecuar el precepto al texto constitucional, que no hace referencia a la cesión de tasas<sup>39</sup> sino que habla de impuestos cedidos en su art. 157.1.a. En este sentido la doctrina consideró en su día que no se podían ceder

---

37. Si bien en la Ley de cesión no se halla contemplada la cesión de estos tributos, sí que es posible observar cómo el Proyecto de ley de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión contempla en su artículo primero que se cede la imposición general sobre las ventas en su fase minorista, así como los impuestos sobre consumos específicos que recaigan sobre esta fase (BOCG de 29 de abril de 1997).

38. No obstante, desde la doctrina y otros sectores del ordenamiento es posible acercarse a ese concepto. Así, por ejemplo, Peretó García, aunque en el contexto de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, que regulaba el impuesto sobre el valor añadido, utilizó, para definir el concepto, el referente, también utilizable en nuestros días, que supone el concepto contemplado en la Ley del impuesto de «comerciante minorista». En consecuencia, consideró cedible la recaudación procedente de gravar las operaciones de un empresario o profesional que pudiera calificarse de comerciante minorista de acuerdo con la Ley del impuesto sobre el valor añadido. Peretó García, M.: «El IVA y las comunidades autónomas: su financiación», en *El IVA en el sistema tributario español*, vol. II, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1986, pág. 1472.

Por su parte, Linares Martín de Rosales también se ha aproximado a este concepto identificándolo con aquellas operaciones realizadas por sujetos pasivos del impuesto que tratan sólo con consumidores finales residentes en el territorio de la comunidad autónoma. Linares Martín de Rosales, J.: «El IVA como instrumento de financiación de las comunidades autónomas: una aproximación», *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, pág. 118-119.

Así mismo, se puede tener en cuenta que, desde otras normas no estrictamente tributarias, también es posible extraer referencias que permiten dar un contenido a ese concepto de fase minorista. En este sentido, un ejemplo puede ser la Ley 7/1996, de 15 de enero, sobre la ordenación del comercio minorista, la cual define, en su art. 1.2, como comercio minorista «[...] 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. Se ha de tener en cuenta que las comunidades autónomas recibirán del Estado aquellas tasas que estén afectadas a servicios que han asumido por la transferencia de competencias tal y como se recoge en el art. 7.2 de la LOFCA.

otras figuras tributarias que no fuesen las de carácter impositivo, por lo que la cesión de estas tasas suponía una distorsión en las previsiones constitucionales, solventadas al considerar aquellas exacciones de naturaleza impositiva.<sup>40</sup>

Pues bien, el legislador ha aprovechado la reforma llevada a cabo en 1996 para ampliar en este precepto la posibilidad de cesión de exacciones al considerar susceptibles de cesión los tributos que graven el juego. En consecuencia, se produce la cesión de tasas que gravan el juego y que se hallan reguladas en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de tasas fiscales, y el Real decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite y azar.<sup>41</sup>

Se ha de señalar que estos textos contemplan diversos tributos y no responden a una categoría única como sucede con los tributos anteriores. La recaudación que se cede, por tanto, se entiende correspondiente a todas y cada una de las figuras que contemplan esos textos. Así pues, siguiendo el art. 9 de la Ley 14/1996, se cede el producto del tributo que sea ubicable en el territorio de la comunidad autónoma. Para ello se toma como punto de conexión que el hecho imponible del tributo se haya realizado en el citado territorio. Ahora bien, en el caso de la tasa que grava la realización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias se atenderá al territorio de la comunidad autónoma que autoriza o hubiese sido competente para autorizarla en caso de que no se solicite el permiso para su celebración.

Sobre este tributo, las comunidades autónomas pueden asumir una gran elenca de competencias normativas. Siguiendo el art. 19.2 de la LOFCA en la letra e, pueden determinar exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la gestión, liquidación, recaudación e inspección. El desarrollo que realiza el art. 13.6 de la Ley de cesión no es más que una reiteración de ese precepto.

El resultado es que sobre estos tributos las comunidades autónomas pueden asumir competencias normativas que inciden sobre la mayoría de aspectos que pueden estructurar la figura tributaria. De hecho, desde una perspectiva negativa, parece que el Estado incidirá de forma exclusiva en el hecho imponible del tributo, más concretamente, el aspecto material del elemento objetivo y el elemento subjetivo del hecho imponible. Sobre esa cuestión se ha decir también que, a diferencia de los otros tributos cedidos, se pueden asumir competencias normativas con respecto a la gestión del tributo pero no por ello se debe pensar, aunque se trata de un tema debatible, que las comunidades autónomas pueden regular aspectos de la gestión de los tributos de forma diferente a lo que establece la normativa estatal. Esto es debido a la efectividad del art. 4 de la Ley de cesión, que establece el orden

---

40. La verdadera naturaleza de estas tasas ha sido objeto de estudio por algunos autores llegando a la conclusión de que, debido a su estructura, pueden ser consideradas como verdaderos impuestos. Sobre esta cuestión puede verse Orón Moratal, G.: *Régimen fiscal del juego en España*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, pág. 58-102.

Así mismo, el Tribunal Constitucional consideró impuestos aquellos tributos que recaen sobre el juego realizado a través de aparatos automáticos en la Sentencia 296/1994, de 10 de noviembre (BOE núm. 298, de 14 de diciembre de 1994).

41. Estos textos regulan tributos que gravan el juego en general, el juego en casinos, el juego del bingo, el juego a través de aparatos automáticos y el juego realizado a través de juegos de envite o azar, rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

jerárquico normativo para la regulación de aspectos relacionados con los tributos cedidos. En ese precepto se sitúa, en primer término, la Ley general tributaria, la Ley propia de cada tributo y los reglamentos generales dictados en desarrollo de la primera ley mencionada para contemplar, en último lugar, la normativa que emane de cada comunidad autónoma. En consecuencia, no parece que las comunidades autónomas puedan realizar una regulación diferenciada de la normativa estatal en materia de gestión tributaria.

En cuanto al ente que realiza la gestión de este tributo se ha de señalar que las comunidades autónomas pueden asumir esta tarea a través de la delegación que realice el Estado siendo de aplicación los art. 15 a 19 de la Ley de cesión ya comentados anteriormente.

### 3.2.7. La integración de las comunidades autónomas en la gestión de los tributos cedidos

Como ya sabemos, el objetivo primordial de la reforma llevada a cabo en 1996 es el de potenciar la corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas. Para ello se ha modificado la regulación referida a los impuestos cedidos permitiendo que esos entes territoriales puedan regular los citados impuestos.

Pero, además, no se ha limitado la reforma a actuar en el campo de los tributos cedidos sino que se ha promulgado el título III de la Ley 14/1996 bajo el título «Participación de las comunidades autónomas en los órganos de gestión de la Administración tributaria del Estado». El objeto de los preceptos que componen ese título (los art. 33 a 35 de la Ley de cesión) es la incorporación de las comunidades autónomas en las tareas propias de gestión de forma que no se limiten a ser corresponsables en cuanto a la regulación de cada tributo sino también en su correcta gestión.

A tal fin se deroga el art. 103.3.bis de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1991, que diseñaba órganos de participación de las comunidades autónomas en la gestión del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En su lugar se crea la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria a la cual se dota de funciones relacionadas con la gestión de ese tributo además del resto de tributos cedidos.

Paralelamente, se han creado los consejos territoriales de dirección para la gestión tributaria, en cuyo seno se ha de hacer efectiva la coordinación informativa entre la administración autonómica y la estatal, además de la colaboración y coordinación en la gestión tributaria con respecto a los tributos cedidos cuya gestión se halla delegada. No obstante, también realizarán tareas en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas de acuerdo con las directrices de la Comisión Mixta de Coordinación.

## 4. Otros aspectos de la reforma

Con este apartado de título tan inconcreto se quiere abarcar una serie de aspectos de la reforma como la nueva regulación del ámbito de aplicación de los recargos autonómicos, la reforma en el concepto de tasas que pueden establecer las comunidades autónomas y la creación de un organismo administrativo para la resolución de conflictos entre las administraciones tributarias de los entes implicados.



#### 4.1. *El ámbito de aplicación de los recargos tributarios autonómicos*

La regulación que se ha comentado no ha supuesto alterar sólo la relación de tributos que pueden ser cedidos. También ha repercutido en la regulación que la LOFCA realiza de uno de los recursos de las comunidades autónomas como es el recargo sobre los impuestos estatales contemplado en el art. 157.1.a de la CE.

Este tributo se encuentra regulado por el art. 12 de la Ley orgánica antes citada y la reforma ha supuesto variar el ámbito sobre el que se puede aplicar. Es decir, este tributo puede entrar a formar parte del sistema tributario si recae, siguiendo el apartado 1 del art. 12, sobre los tributos susceptibles de cesión, es decir, sobre los que se contemplan en el art. 11 de la LOFCA. De la nueva regulación se pueden destacar dos cuestiones.

Primera, se ha dado una solución a la pregunta sobre qué impuestos se pueden establecer recargos las comunidades autónomas. Efectivamente, la anterior regulación especificaba que los recargos podían recaer sobre los tributos cedidos, lo que planteó en algunos autores si se refería a los tributos efectivamente cedidos<sup>42</sup> o a los tributos susceptibles de cesión.<sup>43</sup> Con el nuevo tenor queda resuelto este problema, de forma que los recargos autonómicos pueden recaer sobre los tributos que todavía no se han cedido a las comunidades autónomas de forma efectiva, siempre que figuren en el art. 11 de la LOFCA.

No obstante, si bien la anterior duda queda resuelta no sabemos si es de una forma feliz. Si el recargo tributario se ha de establecer sobre los tributos susceptibles de cesión y entendemos que para ceder un tributo efectivamente es necesario que concurra, primero, que esté previsto en el bloque de constitucionalidad su cesión (esto es, en la CE, en la LOFCA y en los respectivos estatutos de autonomía); segundo, que la Ley de cesión desarrolle el régimen, y tercero, que se contemple en una ley por cada comunidad autónoma, en qué fase el tributo cedible pasa a cedido. O, más concretamente, susceptible de cesión implica estar contemplado como tal sólo por el bloque de constitucionalidad (como sucede, por ejemplo, con los impuestos que gravan el consumo en su fase minorista) o, además, es necesario que se contemple en la Ley de cesión, en este caso, la Ley 14/1996, para que se pueda considerar un impuesto-base del recargo tributario autonómico. En nuestra opinión, creemos, la primera posibilidad es la correcta, puesto que desde el momento en que el tributo consta en la LOFCA como cedible, el proceso normativo necesario para su cesión efectiva puede dar comienzo y, por ello, puede ser susceptible de ser un impuesto-base para el recargo.

La segunda cuestión es que la nueva regulación ha alterado el ámbito de aplicación del recargo tributario de las comunidades autónomas. Por un lado, si bien el

---

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

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

recargo podía ser establecido antes de la modificación sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas sin ninguna limitación, con la nueva regulación sólo podrá establecerse sobre el 30 por 100 de la cuota líquida. Por otro lado, la nueva regulación también abre la posibilidad de que el recargo se establezca sobre la imposición que grava las ventas o el consumo específico en su fase minorista, cuestión que no era contemplada por la anterior normativa.

En general, sin que se trate de una reflexión propiamente jurídica, el recargo se ha visto afectado en algo más que en su ámbito de aplicación. La circunstancia de que se hayan habilitado competencias normativas por parte del Estado para regular los impuestos cedidos puede permitir a las comunidades autónomas conseguir objetivos (mayor recaudación o adaptación del sistema tributario a sus concretas circunstancias) que antes de la reforma sólo el recargo parecía poder proporcionar. En consecuencia, si se trataba de una exacción que, por razones en las que no entramos, no había sido utilizada profusamente por las comunidades autónomas, las posibilidades actuales de su uso parecen haber sido mermadas.

#### 4.2. *El nuevo concepto de tasas*

La reforma efectuada también ha servido para incorporar a la normativa que regula la financiación autonómica el nuevo concepto que de tasa se deriva de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre. En este sentido el art. 7 de la LOFCA establece que las comunidades autónomas podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de derecho público de su competencia que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados.
- b) Que no se presten o realicen por el sector privado esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

#### 4.3. *La Junta Arbitral para la resolución de conflictos*

Otro de los aspectos que se ha de destacar, en relación con la reforma que del sistema de financiación se ha realizado, es el hecho de prever un capítulo IV en la LOFCA a través del cual se crea una Junta Arbitral cuya competencia es la resolución de los posibles conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos. Este organismo tiene naturaleza administrativa y sus resoluciones pueden ser recurridas en la vía contencioso-administrativa. Así mismo, el art. 23 prevé los principios que han de informar el procedimiento a seguir ante esta instancia. Por su parte, el art. 24 regula la composición de este organismo así como sitúa su funcionamiento en el contexto normativo que implica la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Este organismo supone una novedad con respecto a la regulación anterior. En este sentido se contempla un mecanismo donde las administraciones tributarias

implicadas pueden resolver sus diferencias con respecto a una parte de lo que supone la financiación autonómica, como es la aplicación de los puntos de conexión utilizados en el régimen de los impuestos cedidos. Acudir a este mecanismo no supone una simple cuestión entre administraciones sino que puede trascender a los administrados en tanto que su inicio interrumpe la prescripción y obliga a abstenerse de cualquier actuación posterior salvo que se hayan practicado liquidaciones definitivas. En tal caso, éstas surtirán plenos efectos sin perjuicio de practicarse una revisión de oficio conforme a la Ley general tributaria.

## 5. Consideraciones finales

Una vez se han expuesto los extremos que comprende la modificación llevada a cabo en el año 1996 con respecto a la financiación de las comunidades autónomas, es posible realizar algunas valoraciones. En primer lugar, podemos juzgar si la modificación que se ha realizado en la normativa que regula los impuestos cedidos era necesaria o, por el contrario, la LOFCA, antes de la modificación, ofrecía otros sistemas que, al menos, normativamente hablando, eran más sencillos de aplicar.

En nuestra opinión, basándonos en la circunstancia de que la modificación tiene como objetivo la consecución de una mayor corresponsabilidad fiscal para las comunidades autónomas y, por ende, de una mayor autonomía financiera, creemos que existían otros instrumentos ya contemplados por la legislación anterior que no han sido lo suficientemente explorados en sus posibilidades. Nos estamos refiriendo a uno de los recursos propios de las comunidades autónomas como es el recargo tributario autonómico.

Esa exacción poseía, de acuerdo con la regulación anterior, la potencialidad de gravar los tributos cedidos y no cedidos que recayesen sobre la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio en el territorio de la comunidad. Con su establecimiento sobre esos tributos, las comunidades autónomas hubieran hecho uso de su poder tributario adaptando la regulación y la estructura del tributo a sus necesidades. Así mismo, sin la existencia de una horquilla que fije un límite máximo o mínimo para el tipo impositivo, podrían obtener ingresos de acuerdo con sus propias opciones. En definitiva, podría desarrollarse la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos desde el momento en que gozan de capacidad para regular la estructura y el nivel de ingresos del recurso que compone su hacienda. Paralelamente, desarrollar la autonomía financiera hubiera implicado también un desarrollo paralelo de la corresponsabilidad fiscal mejorando los niveles que hasta la fecha se pudieran haber obtenido.

Así pues, sin perjuicio de admitir que es un tema que puede necesitar de un estudio más profundo, parece que el recargo tributario autonómico podría haber sido una alternativa válida a la reforma efectuada. Por un lado, podía haber significado una mejora de la autonomía financiera en los ingresos y la corresponsabilidad fiscal. Por otro lado, no hubiese necesitado de la reforma normativa que tanto en el sistema de financiación autonómica como en las leyes específicas de cada uno de los tributos cedidos se ha llevado a cabo.

Pero ésta se ha realizado y, en concreto, se ha modificado el régimen de los

tributos cedidos. En este sentido puede surgir la pregunta de si es una solución definitiva, o en otros términos, si la modificación supone agotar las posibilidades de autonomía financiera que pueden poseer aquellas comunidades que hayan asumido la cesión en los términos descritos. En nuestra opinión, la respuesta es negativa desde el momento en que las competencias normativas que se pueden asumir resultan delimitadas previamente por el Estado, además de estar sujetas a una serie de límites de carácter general, aunque de difícil concreción. En este sentido, las comunidades autónomas, salvo que se vuelva a modificar la regulación, deberán buscar otros recursos cuya regulación les permita superar los límites a que están sujetas las competencias normativas.

Una última cuestión a determinar es si el tributo cedido es el instrumento adecuado para obtener los objetivos de autonomía y de corresponsabilidad fiscal. Se ha de señalar que, siguiendo el art. 15 de la LOFCA, el producto de este recurso, junto con el que produce la participación en los ingresos del Estado regulada en el art. 13, suponen una cantidad que ha de asegurar un determinado nivel de servicios que se derivan de las competencias asumidas. En este sentido, los reducidos ingresos que se puedan obtener de estos recursos suponen que el Estado ha de garantizar la suficiencia a través de las denominadas asignaciones complementarias. En este sentido, si no existe una futura modificación del art. 15 de la LOFCA, los tributos cedidos están más dedicados a hacer efectivo el principio de suficiencia que el principio de autonomía financiera o el de corresponsabilidad fiscal efectiva.

Es por ello que parece cuando menos paradójico que la reforma emprendida suponga que depende de las comunidades autónomas alcanzar el nivel de suficiencia debido a partir del cual es posible comprender la autonomía financiera de las mismas. Así mismo, también resulta, a nuestro juicio, extraño que se les haga corresponsables fiscales de que alcancen un determinado nivel de financiación suficiente cuando, en caso contrario, será el Estado el que ha de garantizar esa suficiencia. Por ello la pregunta puede ser: ¿Qué responsabilidad puede asumir aquel ente que tiene asegurada la financiación de sus actividades en virtud de las asignaciones complementarias? En otros términos, si las comunidades autónomas, en caso de percibir ingresos insuficientes desde los tributos cedidos, pueden recibir asignaciones complementarias garantizadas por el Estado, ¿harán uso de sus competencias normativas de forma plena cuando antaño, teniendo la posibilidad de establecer recursos como el recargo, no lo han hecho? No se le escapará al lector la importancia de una respuesta afirmativa o negativa a la pregunta formulada ya que, en el primer caso, sería signo de que los objetivos de la reforma pueden llegar a ser conseguidos mientras que, en el segundo caso, la reforma y todo lo que conlleva no habría servido para los fines propuestos.