

# REFLEXIONS AL VOLTANT DE L'AUTONOMIA FINANCERA I LA CORESPONSABILITAT FISCAL DESPRÉS DE L'ACORD DEL CONSELL DE POLÍTICA FISCAL I FINANCERA DE 27 DE JULIOL DE 2001

José Antonio Fernández Amor  
Professor de dret financer i tributari  
de la Universitat Autònoma de Barcelona

## *Sumari*

1. Introducció
2. Contingut dels principis de l'art. 156.1 de la CE
  - 2.1. Principi d'autonomia i de coresponsabilitat fiscal
  - 2.2. Principi de coordinació amb la hisenda estatal
  - 2.3. Principi de solidaritat
3. Els recursos de les comunitats autònomes
  - 3.1. Els tributs cedits: consideracions generals
    - 3.1.1. La cessió de l'impost sobre la renda de les persones físiques
    - 3.1.2. La cessió de l'impost sobre el patrimoni
    - 3.1.3. La cessió de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD)
    - 3.1.4. La cessió de l'impost sobre successions i donacions
    - 3.1.5. La cessió de l'impost sobre el valor afegit i dels impostos especials de fabricació
    - 3.1.6. La cessió de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport
    - 3.1.7. La cessió dels tributs sobre el joc
    - 3.1.8. La cessió de l'impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs
  - 3.2. El recàrrec tributari autòmic
  - 3.3. Els recursos no tributaris
    - 3.3.1. Els fons de suficiència
    - 3.3.2. Les assignacions d'anivellació i el Fons de solidaritat interterritorial
4. La participació de les comunitats autònomes en l'Agència Estatal d'Administració Tributària i els mecanismes de resolució de conflictes
5. El principi d'estabilitat pressupostària
6. Reflexió final

## **1. Introducció**

Va ser l'any 1992 quan, el qui escriu aquestes línies, es va començar a interessar pels temes relacionats amb el finançament autòmic des d'una perspectiva jurídica. D'ençà d'aquella data he estudiat les diverses reformes del sistema de finançament de les comunitats autònomes que s'han esdevingut, mogut per la mateixa pregunta: s'està construint una hisenda autònoma basada en els principis d'autonomia financera i coresponsabilitat fiscal que deriven de la Constitució espanyola (en endavant, CE) o, al contrari, es tracta d'una il·lusió?<sup>1</sup> La conclusió a què he arribat és que es tracta d'una qüestió de grau, és a dir, no és tant una qüestió de si es do-

---

1. Aquesta pregunta ja la formulava en el meu estudi *Análisis jurídico del recargo autonómico. Relaciones con los tributos cedidos*, ed. Cedecs, Barcelona, 1999, pàg. 27.

nen o no aquests principis de manera absoluta com del grau de desenvolupament que assolixen, ja que aquests referents jurídics, igual que altres principis, no tenen un valor exacte, sinó que es mouen entre màxims i mínims. Aquesta tesi del desenvolupament gradual té la prova empírica en l'evolució que, a través de tres etapes diferenciades, ha experimentat el sistema de finançament autonòmic i que, sumàriament, s'exposen.<sup>2</sup>

La primera etapa comprèn des de 1980 fins a 1986 i suposa fer efectiva la disposició transitòria primera de la Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes (en endavant, LOFCA), i és un període que es caracteritza per dues idees: el traspàs de competències de l'Estat a les comunitats autònomes i la garantia que aquell cobrirà el finançament dels serveis transferits amb una quantitat igual al cost efectiu del servei. Aquest cost efectiu, un cop determinat, es finança fonamentalment a través de tributs cedits i de la participació en els ingressos de l'Estat, i es realitza un principi de suficiència. El principi de solidaritat i el d'autonomia es feien efectius a través de la posada en marxa del Fons de compensació interterritorial (en endavant, FCI) i dels primers passos en els sistemes tributaris propis de les comunitats autònomes.<sup>3</sup>

La segona fase inclou un període comprès entre els anys 1986 i 1996. En aquest espai de temps se succeeixen dos acords<sup>4</sup> que regulen els dos quinquennis que abracen, però que poden ser descrits de manera conjunta, atès que coincideixen en els trets fonamentals. El primer s'identifica amb el canvi que experimenta la manera de fer efectiu el principi de suficiència financera, és a dir, mentre que en el període anterior cada any es feia una estimació del cost efectiu de les competències transferides, en aquest període es pren el cost efectiu de 1986 i els anys següents s'actualitza a través de variables i coeficients. Els recursos amb els ingressos dels quals es cobriran aquestes despeses són taxes per serveis transferits, tributs cedits, participació en els ingressos de l'Estat i l'FCI, que es distribueix seguint els criteris de l'LOFCA i la Llei 7/1984, de 31 de març, que el regulen. En aquest període, l'Acord del Consell de Política Fiscal i Financera (en endavant, CPFF), de 7 d'octubre de 1993, va introduir una participació del 15 % en la quota líquida de l'impost sobre la renda de les persones físiques (en endavant, IRPF) procedent dels residents a la comunitat, cosa que suposava una participació directa territorialitzada en l'impost esmentat a compte de la participació en els ingressos de l'Estat.

En relació amb el període anterior, es pot destacar el canvi en la manera de determinar les necessitats que cal finançar. Ara bé, continua prevalent la idea que és amb recursos procedents de l'Estat com s'han de finançar fonamentalment les co-

---

2. Una visió més detallada dels diferents trets i característiques de les etapes en què es desenvolupa el sistema de finançament es pot trobar a Consell de Política Fiscal i Financera: *Sistema de financiación de las CCAA de régimen común*, Informe de 30 de novembre de 2001.

3. Exemples d'aquests primers passos podrien ser l'impost sobre terres infrautilitzades d'Andalusia (Llei 8/1984, de 3 de juliol, de reforma agrària), l'impost sobre el joc del bingo de Catalunya (Llei 21/1984, de 24 d'octubre, de l'impost sobre el joc del bingo) o l'impost de deveses qualificades en aprofitament deficient (Llei 1/1986, de 7 de maig, sobre la devesa d'Extremadura).

4. Acord del Consell de Política Fiscal i Financera de 7 de novembre de 1986 per al quinquenni 1986-1991 i Acord del mateix òrgan de 20 de gener de 1992 per al quinquenni 1992-1996, complementat per l'Acord de 7 d'octubre de 1993, pel qual s'introdueix el «procediment per a l'aplicació de la coresponsabilitat fiscal en el sistema de finançament de les comunitats autònomes».

munitats autònomes, per la qual cosa no es desenvolupen mecanismes de finançament que poden fer efectiu un principi d'autonomia financera en la vessant de l'ingrés<sup>5</sup> i, per tant, la coresponsabilitat fiscal, tot i que, no obstant això, cap al final del període es comencen a posar en marxa alguns procediments per a la seva realització (per exemple, participació territorialitzada del 15 % en l'IRPF). El principi de solidaritat es continua fent efectiu a través de l'FCI, principalment.

El quinquenni comprès entre els anys 1996 i 2001 suposa novetats importants respecte a les disposicions existents fins en aquell moment. El 23 de setembre de 1996 el CPFF aprova un nou acord que s'aplicarà a totes les comunitats autònomes, tret d'Andalusia, Castella-la Manxa i Extremadura, que mantenen el seu finançament segons l'acord anterior i sobre la base de la Llei 30/1983, de 28 de setembre, sobre cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes. El cost de les necessitats de les comunitats autònomes es finançarà a través de taxes afectes als serveis traspassats, els tributs cedits sobre els quals les comunitats autònomes poden exercir competències normatives, el producte resultant d'aplicar una tarifa autonòmica en l'IRPF, la participació en els ingressos territorials de l'Estat per l'IRPF, la participació en els ingressos tributaris de l'Estat no cedits —fonamentalment els procedents de l'impost de societats (en endavant, IS) o l'impost sobre el valor afegit (en endavant, IVA)—, l'FCI i el nou Fons de garantia, que té la funció de tancar el sistema. En conseqüència, el principi de suficiència es duu a terme determinant el cost de les necessitats autonòmiques i cobrint aquest cost amb recursos transferits des de l'Estat, tancant el sistema amb el Fons de garantia; el principi de solidaritat a

---

5. Els tributs propis en general i els impostos propis en particular s'identifiquen com l'expressió màxima de l'autonomia financera autonòmica. Tanmateix, a causa de les restriccions previstes bàsicament en els art. 6.2 i 9 de la LOFCA, les comunitats autònomes no han desenvolupat aquest recurs. Així ho posaven de manifest diferents autors com ara Fernández Junquera quan va exposar que els límits de la LOFCA al poder impositiu autonòmic «[...] *reducen el poder tributario de las CCAA para crear impuestos hasta el punto de que puede dudarse de la existencia real y efectiva de esta potestad tributaria en su aplicación al campo concreto de los impuestos, o precisando más, la duda se centra en la posibilidad del ejercicio de dicha potestad*». Fernández Junquera, M.: «Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las CCAA», *Cortes Generales*, IEF, Direcció General dels Serveis Jurídics de l'Estat, vol. II, pàg. 1049; Ferreiro Lapatza, que va opinar que l'art. 6.2 de la LOFCA «[...] *ha anulado cualquier posibilidad de que las CCAA creen un sistema tributario propio* [...]», Ferreiro Lapatza, J. J.: «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la coresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 61, 1991, pàg. 80, o Zornoza Pérez, que va considerar que, si bé les comunitats autònomes tenen poder impositiu, els límits són tan estrets que «[...] *pugui aparèixer justificada l'afirmació que es troba en la pràctica buit de contingut* [...]», Zornoza Pérez, J. J.: «Tributos propios y recargos de las CCAA», *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1992-1993, pàg. 480-481.

Així mateix, el Tribunal Constitucional, en el fonament jurídic setè de la Sentència 13/1992, de 6 de febrer, va considerar que «*Ante todo conviene recordar, como uno de los rasgos característicos del sistema de financiación de las CCAA diseñado por la LOFCA, en el marco de la Constitución, que la autonomía financiera de las CCAA 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 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 competencia de las CCAA, e incluso si así se prefirere 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 transferencia del Estado*». (La negra té és de l'autor.)

través de l'FCI, com fins ara, i els d'autonomia financera i coresponsabilitat fiscal en la vessant de l'ingrés es potencien per mitjà de cessió de competències normatives en els tributs cedits, sense flexibilitzar les restriccions a la possibilitat que les comunitats autònomes estableixin els seus propis impostos de manera significativa.

L'evolució del principi d'autonomia financera en tot aquest temps (des de 1980 fins a 2001) no és analitzable solament des de la perspectiva dels recursos i els ingressos de les comunitats autònomes, sinó també des de la perspectiva de la seva capacitat de despesa. En aquest sentit, en les diverses etapes que s'han assenyalat, no es produeix un exercici de la capacitat de coordinació financera que posseeix l'Estat en aquest àmbit diferent d'allò que disposa la LOFCA en relació amb la matèria presupostària. És més, durant aquest període s'adverteix que l'autonomia financera s'ha desenvolupat de manera asimètrica, i és més àmplia en la vessant de la despesa i més estricta en relació amb els ingressos.<sup>6</sup>

L'evolució que s'ha esbossat aquí es tanca amb l'Acord del CPFF de 27 de juliol de 2001, que es converteix en objecte d'anàlisi en aquest treball. La finalitat que es pretén ara és idèntica a la que es va procurar en el comentari a l'acord anterior,<sup>7</sup> és a dir, concretar el grau d'autonomia financera i coresponsabilitat fiscal que s'ha assolit en la vessant dels recursos i els ingressos autonòmics fent al·lusió a la participació autonòmica en la gestió del sistema tributari.

Per bé que l'objectiu és el mateix que en treballs anteriors, hi ha altres al·licients que singularitzen aquesta exposició. L'Acord actual es presenta sota un principi d'estabilitat, tal com es desprèn de l'exposició de motius de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regulen les mesures fiscals i administratives del nou sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia (en endavant, LC 21/2001). Segons el legislador, el sistema de finançament actual té vocació de permanència per tal que les comunitats autònomes puguin efectuar planificacions econòmiques a llarg termini. Si a aquesta dada hi afegim que les possibilitats que atorga la LOFCA, modificada per la Llei orgànica 7/2001, de 27 de desembre, s'han dut als límits màxims, tal com es veurà, sembla possible pensar, malgrat que amb la prudència necessària, ja que l'ordenament jurídic sempre es pot modificar, que el legislador considera que el sistema de finançament ha assolit un grau suficient de desenvolupament en els principis constitucionals que recull l'art. 156.1 de la CE.

A més, cal subratllar que les lleis anteriors incideixen en el desenvolupament dels principis esmentats en relació amb els recursos i els ingressos de les comunitats autònomes, però, a diferència del que ha passat en altres períodes, van acompanyades de normes que regulen la vessant de la despesa: la Llei orgànica 5/2001, de 13 de desembre (en endavant, LOGEP), que trasllada a l'àmbit autonòmic el que esta-

---

6. En aquest sentit, traslladem aquí l'STC 13/1992, de 6 de febrer, ja esmentada, i les paraules de García-Moncó, quan exposa que «[...] el principio de autonomía financiera se ha exteriorizado con especial fuerza en el sector del gasto pero que esa proyección no es simétrica en el ámbito de los tributos», García-Moncó, A. M.: *Autonomía financiera de las comunidades autónomas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pàg. 35.

7. Fernández Amor, J. A.: «La financiación de las comunidades autónomas: notas y reflexiones sobre la Ley orgánica de financiación de las CCAA y la Ley de cesión de tributos del Estado», *Revista Catalana de Derecho Público* (Autonomies), núm. 23, 1998, pàg. 321-356.

bleix la Llei 18/2001, de 12 de desembre, general d'estabilitat pressupostària (en endavant, LGEP), l'objecte de la qual és la consecució i la preservació d'actuacions d'equilibri i superàvit pressupostari.

En síntesi, l'objectiu d'aquest treball és reflexionar sobre la realització dels principis d'autonomia financera i coresponsabilitat fiscal que es desprèn del sistema de finançament regulat per a les comunitats autònomes de règim comú a partir de la modificació de la LOFCA i la LC 21/2001, disposicions que deriven de l'Acord de 27 de juliol de 2000 del CPFF. Per a la seva realització es té en compte, d'una banda, el caràcter en principi definitiu que adquireix el sistema, i, de l'altra, la regulació promulgada recentment que afecta la capacitat de despesa de les comunitats autònomes.

L'exposició es desenvolupa a través de quatre apartats. En primer lloc, es concreta quin significat s'ha donat als principis autonomia financera, coresponsabilitat fiscal, coordinació i solidaritat mitjançant la jurisprudència del Tribunal Constitucional. En segon lloc, s'exposa quines mesures s'han introduït en el sistema de finançament per fer-los efectius, amb un interès especial en el règim jurídic dels tributs cedits. De l'apartat tercer s'ha de derivar que els principis esmentats es realitzen també a través de la participació en la gestió dels tributs cedits per tal que, en l'apartat quart, es pugui establir l'efecte que té l'LGEP sobre el sistema de finançament.

## 2. Contingut dels principis de l'art. 156.1 de la CE

L'art. 156.1 de la CE és el precepte que connecta dos elements essencials en la distribució del poder polític que regula la CE: el desenvolupament efectiu de l'autonomia política de les comunitats autònomes, representada mitjançant el conjunt de competències materials que la CE els atribueix, depèn del grau d'autonomia financera que es desenvolupi. Aquesta connexió condueix diversos autors<sup>8</sup> a concloure, de manera lògica, que el grau d'autonomia financera que s'assoleixi influeix directament en l'autonomia política d'aquests ens territorials. A aquesta deducció s'hi ha d'afegir que l'autonomia financera ha d'assolir nivells compatibles amb la coordinació amb la Hisenda estatal i amb la solidaritat entre els espanyols.<sup>9</sup> L'art. 156.1 de la CE conjuga i introdueix aquests principis en la regulació que calgui fer del sistema de finançament i el seu significat es concreta mitjançant la jurisprudència del Tribunal Constitucional.

---

8. Sobre la relació entre autonomia financera i autonomia política es poden consultar Ferreiro Lapata, J. J.: «Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983, de 28 de diciembre», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983, pàg. 670; González González, A. I.: «Principios constitucionales ordenadores de las Haciendas Autónomas», *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, DGSJE, Madrid, 1994, pàg. 2002; Martín Queralt, J.: «La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de autonomía», *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pàg. 113-159, o Cascajo Castro, J. L.: «Breve consideración en torno al principio de autonomía», *Organización territorial del Estado*, Ed. Universidad de Salamanca, 1a ed., Salamanca, 1993, pàg. 157.

9. Sobre aquesta qüestió són eloqüents les paraules d'Orduña Rebollo, quan exposa que «*Es un principio admitido universalmente que no es posible la existencia de una autonomía territorial sin las medidas económicas adecuadas. Por tanto, la autonomía financiera de las CCAA es piedra básica de su actividad, en el marco del principio de coordinación con la Hacienda estatal y la solidaridad*». Orduña Rebollo, F.: «Comentarios al art. 156», *Constitución española 1978-1988*, T.I., CEC, Madrid, 1988, pàg. 1277.

### 2.1. *Principi d'autonomia financera i de coresponsabilitat fiscal*

L'alt Tribunal s'ha pronunciat sobre l'autonomia financera de les comunitats autònomes en diverses ocasions. L'autonomia financera es manifesta en la capacitat de les comunitats autònomes d'establir els seus tributs extrafisicals propis (STC 37/1987, de 26 de març). Així mateix, suposa, estenent-la més enllà dels tributs propis, ordenar els ingressos necessaris per a l'exercici de les seves funcions (STC 179/1987, de 12 de novembre) i la seva efectivitat exigeix la plena disposició de mitjans financers per exercir, sense condicionaments, les competències pròpies (STC 201/1988, de 27 d'octubre). En conseqüència, l'autonomia financera de l'art. 156.1 de la CE no es pot veure com un element aïllat en el règim jurídic de les comunitats autònomes, sinó que té una connexió directa amb les seves competències materials, tal com destaca l'STC 128/1999, d'1 de juliol, en la qual es constata que aquesta capacitat de disposar de mitjans financers és de caràcter instrumental.

El Tribunal posa de manifest, en les STC 13/1992, de 6 de febrer, i 104/2000, de 13 d'abril, que l'autonomia financera ha estat més desenvolupada respecte a les despeses que respecte als ingressos. Aquesta tesi es fonamenta en la circumstància que, fins a l'any 1997, la hisenda autonòmica depenia de la participació que tenia en els ingressos de l'Estat, de les transferències que aquest últim aportava a les comunitats autònomes. Tanmateix, aquest plantejament, segons la STC 289/2000, de 30 de novembre, ha canviat per al quinquenni 1997-2001, amb la potenciació del principi de coresponsabilitat fiscal. D'acord amb aquest pronunciament, el legislador estatal té la voluntat d'estructurar un nou sistema de finançament menys dependent de les transferències estatals i més dependent de les capacitats pròpies de les comunitats autònomes sobre els seus recursos.

Sintetitzant els pronunciaments anteriors, el principi d'autonomia financera s'ha d'entendre com la capacitat de les comunitats autònomes d'exercir, sense condicionaments indeguts, la seva activitat financera. Això suposa disposar i ordenar un sistema de recursos capaç de generar els ingressos necessaris que han de distribuir entre les diverses finalitats que impliquen les seves competències, d'acord amb els seus interessos propis. Aquesta capacitat no és absoluta, sinó que té unes limitacions en els principis de coordinació i solidaritat als quals s'ha de donar contingut i s'ha de desenvolupar tant en la vessant dels ingressos com de les despeses.

La coresponsabilitat fiscal és conseqüència d'aquesta capacitat d'actuar, atès que, com destaca la doctrina, la responsabilitat fiscal o coresponsabilitat amb l'Estat en aquest camp és la capacitat d'assumir les conseqüències que es deriven pel fet d'adoptar una opció determinada en matèria de tributs.<sup>10</sup> Cap a la consecució d'aquest principi, tal com destaca la STC 289/2000, de 30 de novembre, es decanten les reformes de la regulació del sistema de finançament a partir de 1992, i constitueix un avenç en aquest camp l'acord del CPFF per al quinquenni 1996-2001.

---

10. Sobre responsabilitat i coresponsabilitat fiscal es poden veure, entre d'altres, Adame Martínez, F. D.: *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Ed. Comares, Granada, 1996, pàg. 537-538; «Autonomía financiera y coresponsabilidad fiscal en el nuevo modelo de financiación de las comunidades autónomas para el quinquenio 1997-2001», *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, PALAU 14, núm. 28, 1997, pàg. 43-70; Ferreiro Lapatza, J. J.: «Régimen jurídico...», *op. cit.*, pàg. 75-84, o Sánchez Sánchez, A.: *La coresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

## 2.2. *Principi de coordinació amb la hisenda estatal*

Seguint la STC 186/1993, de 7 de juny, l'autonomia financera dota el sistema de finançament de diversitat, de manera que cada comunitat autònoma el pot adaptar a les necessitats conformement a l'ordenament jurídic. Ara bé, aquesta possibilitat no està exempta de qualsevol condició, sinó que s'ha de portar a efecte tenint en compte el principi de coordinació amb la hisenda estatal (art. 2 LOFCA). El Tribunal Constitucional ja s'ha pronunciat sobre aquest principi, en la STC 32/1983, de 28 d'abril, exposant, en el fonament jurídic segon, que la coordinació suposa integrar la diversitat de les parts en el conjunt del sistema, de manera que s'evitin contradiccions i disfuncions. Aquesta idea es torna a reprendre en la STC 11/1984, de 2 de febrer, en què s'exposa que el principi permet integrar la diversitat que poden posseir diversos elements en un conjunt unitari.

En conseqüència, el principi de coordinació imposa la necessitat que la diversitat a què pot conduir la posada en pràctica de l'autonomia financera sigui limitada per tal que el sistema de finançament no origini disfuncions. S'ha d'afegir a aquesta idea que el Tribunal, seguint la STC 104/1988, de 8 de juny, advoca per una coordinació consensuada entre els subjectes i no per una coordinació imposada a través d'intervencions normatives, per bé que, d'acord amb la STC 68/1996, de 21 de maig, és l'Estat qui, en virtut de l'art. 2.1.b de l'LOFCA, té la facultat d'adoptar, sobre la base del principi que ara tractem, les mesures oportunes que tendeixin a aconseguir l'estabilitat econòmica interna i externa, com també el desenvolupament harmònic entre les diverses parts del territori espanyol, ja que és qui ha de garantir l'equilibri econòmic general (art. 40.1, 131, 138, 149.1.13 CE i 2.1.b de la LOFCA).

Així, doncs, del que s'ha comentat anteriorment s'extreu que el poder financer autonòmic s'ha de desenvolupar en un marc que té com a objectiu impedir el desequilibri entre les diferents parts de l'Estat. Aquest marc es pot dibuixar mitjançant el consens i l'acord—del qual són manifestacions els acords que sorgeixen del CPPF—entre les diferents parts, tot i que l'Estat és el responsable de garantir l'equilibri econòmic. Aquest darrer, no obstant això, no s'ha de dur a terme únicament amb les regulacions, consensuades o no, de l'Estat en relació amb el poder financer, sinó també a través de la redistribució de recursos que implica el principi de solidaritat.

## 2.3. *Principi de solidaritat*

L'art. 156.1 de la CE, desplegat per l'art. 2.1.c de la LOFCA, imposa una condició més al principi d'autonomia financera. Segons el Tribunal Constitucional, en la Sentència 135/1992, de 5 d'octubre, aquest principi es troba fonamentat en un equilibri necessari entre l'autonomia de les comunitats autònomes i la unitat de la nació espanyola. La seva manifestació més evident en el camp financer és l'FCI, l'objectiu del qual és corregir els desequilibris econòmics interterritorials. És més, seguint la STC 68/1996, de 18 d'abril, es pot entendre que a través del principi de solidaritat no solament es limita l'autonomia financera, sinó que es procura el mateix principi. Malgrat que les comunitats autònomes més riques econòmicament poden veure limitades les seves capacitats de desenvolupament pel fet de contribuir a l'equi-

llibri del conjunt de l'Estat, les receptores de la solidaritat interterritorial aconseguiran assolir les condicions necessàries per fer efectiva la seva autonomia financera.

Resumint, el principi d'autonomia financera implica que les comunitats autònomes poden exercir el seu poder financer d'acord amb els seus propis interessos i amb vista a realitzar les seves competències materials. No obstant això, la força centrífuga que pot suposar s'ha de veure limitada a través de la realització consensuada del principi de coordinació amb la hisenda de l'Estat, el qual, a més, n'és el garant. Cal afegir a aquest límit que, prèviament al desenvolupament de l'autonomia financera, s'ha de satisfer el deure de contribuir al creixement equilibrat de totes les parts del territori de l'Estat.

Un cop concretats els principis basilers de l'art. 156.1 de la CE, és moment d'abordar com es realitzen per mitjà de les disposicions contingudes en la LOFCA, després de ser modificada per de la Llei orgànica 7/2001, i en la LC 21/2001.

### 3. Els recursos de les comunitats autònomes

La hisenda de les comunitats autònomes es forma a través dels recursos de naturalesa diversa —tributaris i no tributaris— que s'enumeren tant en l'art. 157 de la CE com en l'art. 4 de la LOFCA. De tots aquests recursos, els tributs cedits (art. 10 LOFCA), els recàrrecs (art. 12 LOFCA), la participació en els pressupostos de l'Estat (art. 13 LOFCA), les assignacions d'anivellació (art. 15 LOFCA) i l'FCI (art. 16 LOFCA), són els que han resultat afectats en el seu règim jurídic per les lleis esmentades anteriorment. D'acord amb això, l'exposició en aquest apartat s'ha de desenvolupar tractant, en primer lloc, els aspectes relatius als tributs cedits i els recàrrecs i, en segon lloc, considerant les modificacions que afecten els recursos no tributaris.

#### 3.1. *Els tributs cedits: consideracions generals*

La Llei orgànica 7/2001, de 27 de desembre, modifica els art. 10, 11 i 19 de la LOFCA, relatius al règim jurídic dels tributs cedits. Sobre el primer precepte cal assenyalar que en els aspectes essencials es manté la definició de tribut cedit (art. 10.1), la regulació del procés de cessió (art. 10.2), les modalitats de cessió (art. 10.3), i és en relació amb els punts de cessió que s'observen canvis. Concretament, l'apartat 4.b de l'article ha estat modificat mitjançant la disposició de dos punts de connexió alternatius al que ja existia quan es tractava de la cessió de tributs que graven el consum. Al lloc en què el venedor duu a terme l'operació s'afegeix el lloc de consum o articular el punt de connexió segons els consums calculats sobre una base estadística. D'altra banda, les lletres *a* i *c* de l'article mantenen el domicili fiscal dels subjectes passius quan els tributs cedits són de naturalesa personal (llevat d'aquells per als quals graven adquisicions *mortis causa*, en què el punt de connexió serà el domicili del causant), i quan el tribut recau sobre béns immobles s'adopta com a punt de connexió el lloc on estiguin ubicats.

Del nou art. 11 de la LOFCA es pot destacar que augmenta les possibilitats de cessió de tributs. En primer lloc, amplia el límit màxim de cessió parcial que es pot efectuar de l'IRPF, perquè el percentatge passa del 30 al 33. En segon lloc, als tri-



butus susceptibles de cessió habituals, és a dir, l'impost sobre el patrimoni (en endavant, IP), l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (en endavant, ITPAJD), l'impost sobre successions i donacions (en endavant, ISD) i els tributs sobre el joc, se'ls afegeix l'IVA, la recaptació del qual es pot cedir amb un límit del 35 %, els impostos especials de fabricació, amb un límit màxim del 40 %, l'impost sobre l'electricitat, l'impost especial sobre determinats mitjans de transport i l'impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs.

L'art. 19 de la LOFCA ha quedat modificat fonamentalment en l'apartat 2, i conserva els apartats 1 i 3, que disposen la plena atribució de competències de les comunitats autònomes en relació amb els tributs propis i de l'Estat pel que fa als tributs no susceptibles de cessió (per exemple, l'IS). L'apartat 2, en canvi, implica l'ampliació de les competències normatives de les comunitats autònomes sobre el règim jurídic substantiu de determinats tributs susceptibles de cessió i la possibilitat d'assumir competències normatives sobre la gestió, en sentit ampli, d'alguns tributs. Per tal de tenir una visió més completa d'aquestes modificacions, cal exposar què comporten en relació amb cada tribut susceptible de cessió, tasca que es duu a terme a continuació distingint quatre aspectes fonamentals: *a*) la recaptació que es cedeix; *b*) els punts de connexió territorial; *c*) les competències normatives que es poden assumir sobre el règim jurídic substantiu, i *d*) el subjecte que efectuarà la gestió del tribut tenint en compte, a més, si les comunitats autònomes poden incidir normativament sobre aquest punt.

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

#### 3.1.1.1. Rendiment cedit

L'art. 11.*a* de la LOFCA disposa que aquest impost pot ser cedit parcialment amb un límit màxim del 33 %. Aquesta disposició es concreta a través de l'art. 22 de la LC 21/2001, del qual es deriva que aquest percentatge s'ha de relacionar amb el rendiment que produeix l'IRPF al territori de la comunitat autònoma de què es tracti. L'art. 18.1.B i 2.*a* de la LC 21/2001 concreta que aquest rendiment és l'import de la recaptació líquida derivada de la part del deute tributari cedit, import que es compon de la suma de diversos conceptes:

- a*) La part autonòmica de les quotes líquides que els residents al territori de la comunitat autònoma hagin consignat en la declaració de l'IRPF presentada i ingressada dins els terminis establerts per la normativa reguladora de l'impost, minorada en la part corresponent de les deduccions per doble imposició de dividendes i doble imposició internacional.
- b*) La part autonòmica de les quotes líquides dels contribuents residents al territori de la comunitat autònoma que no estiguin obligats a declarar i sol·licitin la devolució, minorada en la part corresponent de la deducció per doble imposició de dividendes.
- c*) El resultat d'aplicar el 33 % sobre les retencions suportades pels contribuents residents al territori de la comunitat autònoma que no estiguin obligats a declarar, que no hagin sol·licitat la devolució i que obtinguin rendes superiors a 6.010,12 euros.

- d) La part del deute tributari que correspongui a la comunitat autònoma i sigui ingressada per actes d'inspecció, liquidacions practicades per l'Administració i declaracions presentades extemporàniament. A aquest efecte, s'entén per deute tributari la suma de la quota líquida més els conceptes de l'art. 58.2 de la LGT, exceptuant-ne els recàrrecs tributaris i el de constrenyiment. Aquesta partida s'ha de reduir en l'import de les devolucions per ingressos indeguts.

Cal destacar que l'art. 11.a de l'LOFCA preveu que l'IRPF és susceptible de cessió parcial amb el límit màxim del 33 %, i que aquesta possibilitat ha quedat exhaurida, tal com es deriva de les diferents lleis de cessió particular a les comunitats autònomes.<sup>11</sup>

### 3.1.1.2. Punts de connexió territorial

El punt de connexió per vincular el rendiment amb una comunitat autònoma i per determinar d'aquesta manera l'import cedit és, seguint l'art. 22.2 de la LC 21/2001, la residència habitual del contribuent.<sup>12</sup> Aquest precepte també estableix que, en el supòsit específic de declaració conjunta realitzada per membres d'una

11. La cessió parcial efectiva puja, per a totes les comunitats autònomes, al 33 %, tal com es deriva de l'art. 2.1 de la Llei 18/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de Galícia i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; art. 2.1 de la Llei 19/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma d'Andalusia i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 20/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma del Principat d'Astúries i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 21/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de Cantàbria i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 22/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de La Rioja i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 23/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de Múrcia i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 24/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Valenciana i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 25/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma d'Aragó i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 26/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de Castella-la Manxa i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 27/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de Canàries i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 28/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma d'Extremadura i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 29/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de les Illes Balears i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió; de l'art. 2.1 de la Llei 30/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de Madrid i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió, i de l'art. 2.1 de la Llei 31/2002, d'1 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de Castella i Lleó i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió.

12. En aquest sentit, es destaca que el legislador estatal continua sense utilitzar per a la cessió de la recaptació d'aquest tribut personal el punt de connexió que constitueix el domicili fiscal del subjecte passiu, tal com recull l'art. 10.4.a LOFCA, cosa que sí que succeeix quan es tracta de tributs en què el subjecte passiu pot ser una persona jurídica (art. 21 LC 21/2001).

unitat familiar amb residència en diferents comunitats, es tindrà en compte la residència del membre que tingui una base liquidable més gran (art. 22.3 LC 21/2001).

L'art. 20.1.1.a de la LC 21/2001 concreta que la residència habitual es determina segons la permanència al territori un major nombre de dies del període impositiu de l'IRPF. Si aquest criteri no és suficient, el precepte disposa de dos punts de connexió alternatius, que són el lloc on radiqui la major part de la base imposable de l'IRPF<sup>13</sup> i la darrera residència declarada a l'efecte del tribut.

Cal tractar dues qüestions més en relació amb el punt de connexió territorial que constitueix la residència habitual. La primera es relaciona amb els apartats 3 i 4 de l'art. 20, en què es manté un mecanisme a través del qual es persegueix obstaculitzar els canvis de residència que tinguin com a objectiu l'obtenció d'una tributació menor en els tributs cedits.<sup>14</sup> Sobre aquest aspecte de la regulació del punt de connexió caldria repetir la crítica que ja es va formular en el seu dia,<sup>15</sup> és a dir, que el dret fonamental de triar el lloc de residència que tenen els ciutadans (art. 19 de la CE) no pot quedar restringit per motius fiscals, ja que, si bé no es preveu la imposició de sancions, sí que es presumeix que sota determinades circumstàncies no s'ha efectuat el canvi de residència per motius diferents de l'elusió del nivell de gravamen en un territori i es podrien exigir declaracions complementàries i interessos de demora per regular la situació fiscal d'origen.

La segona qüestió a què s'al·ludeix és que les persones que no romanguin al territori espanyol més de 183 dies durant l'any natural, però siguin residents a l'Estat espanyol a l'efecte de l'IRPF, s'ubicaran al territori de la comunitat autònoma on estigui situat el nucli principal o la base de les seves activitats o dels seus interessos econòmics<sup>16</sup> (art. 20.5 LC 21/2001). Així mateix, si s'aplica la presumpció que existeix residència habitual al territori espanyol d'un contribuent perquè resideixen habitualment a l'Estat espanyol el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenen, la comunitat autònoma és aquella on estigui situada la residència d'aquests familiars (art. 20.6 LC 21/2001).

---

13. La Llei especifica que el lloc on radica la major part de la base imposable de l'IRPF es determinarà d'acord amb els conceptes següents:

- a) Rendiments del treball, que s'entendran obtinguts on hi hagi el centre de treball respectiu, si existeix.
- b) Rendiments del capital immobiliari i guanys patrimonials derivats de béns immobles, que s'entendran obtinguts on estiguin situats aquests béns.
- c) Rendiments derivats d'activitats econòmiques, ja siguin empresarials o professionals, que s'entendran obtinguts on hi hagi el centre de gestió de cadascuna de les activitats.
- d) Bases imputades en el règim de transparència professional, que s'entendran obtingudes al lloc on es dugui a terme l'activitat professional.

14. S'ha d'advertir que, per bé que aquest tema es tracta en relació amb l'IRPF, és aplicable als altres tributs cedits en què el punt de connexió territorial per a l'atribució de recaptació es basa en la residència habitual.

15. Fernández Amor, J. A.: «La financiación...», *op. cit.*, pàg. 341-342.

16. El legislador no especifica què s'ha d'entendre per la locució «el nucli principal o la base de les seves activitats o dels seus interessos econòmics». En aquest sentit, un criteri d'interpretació vàlid seria el de determinar a quin lloc de l'Estat es troba l'import més elevat de la base imposable per la qual ha de tributar (art. 20.1.2 LC 21/2001).

### 3.1.1.3. Competències normatives

L'art. 19.2.a de la LOFCA estableix que les comunitats autònomes poden regular la tarifa i les deduccions de la quota de l'IRPF, i l'art. 38 de la LC 21/2001 és el que delimita el marc de màxims i mínims que cal seguir. En aquest sentit, la tarifa es converteix en l'establiment d'una tarifa autonòmica aplicable a la base liquidable general, de manera que, com fins ara, coexistirà amb la que estableix l'Estat. Aquesta darrera, a més, és la referència a seguir, ja que l'autonòmica ha de ser progressiva i ha de tenir el mateix nombre de trams. Subsidiàriament, en el supòsit que la comunitat autònoma no exerceixi la competència, s'ha d'aplicar la que estableix l'Estat en la Llei sobre l'IRPF a aquest efecte.

L'altre aspecte en què es pot assumir competència normativa és, com ja s'ha dit, les deduccions de la quota. En aquest punt, l'art. 38.1.b LC 21/2001 disposa que les comunitats autònomes poden establir deduccions: a) deduccions per circumstàncies personals i familiars; b) per inversions no empresarials, i c) per aplicació de renda, sempre que no impliquin una disminució del gravamen de categories de renda concretes. La possibilitat de regulació de deduccions autonòmiques comprèn la determinació dels aspectes necessaris per aplicar l'avantatge fiscal, com ara la justificació exigible per poder-lo aplicar, els límits de la deducció, etc.

Les deduccions autonòmiques formaran un conjunt de mesures fiscals propi de la comunitat autònoma de què es tracti, sense que el fet que no s'estableixin sigui suplert per disposicions estatals. Ara bé, en relació amb les deduccions estatals s'ha d'observar que, d'acord amb l'art. 64.1.b LIRPF, la quota líquida íntegra autonòmica serà disminuïda mitjançant l'aplicació de les deduccions pròpies i d'un percentatge equivalent al 33 % de les deduccions pròpies de l'Estat, és a dir, deduccions per activitats econòmiques, deduccions per donatius i, si s'escau, deduccions per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla. La deducció estatal per adquisició d'habitatge habitual mereix una menció específica, atès que el percentatge del seu tram autonòmic pot augmentar o disminuir amb un límit màxim de fins a un 50 % (art. 38.1.c LC 21/2001 i 64 bis LIRPF).

L'apartat 2 de l'art. 38 estableix límits expressos a les competències normatives autonòmiques, ja que disposa que no poden regular els tipus de gravamen autonòmics en la base liquidable especial i els aplicables a determinades categories de renda, pel fet que els ha d'establir l'Estat. Tampoc no poden regular les deduccions que estableix i regula la normativa estatal ni els límits de deducció previstos en l'art. 56 LIRPF o els pagaments a compte de l'impost. Finalment, estableix una clàusula general que especifica que les comunitats autònomes no poden regular aquelles matèries no previstes com a contingut de competències normatives previstes. De la mateixa manera, en el supòsit que no es regulin les matèries habilitades, serà aplicable la normativa estatal sobre l'IRPF, modificada per l'art. 58 de la LC 21/2001.

### 3.1.1.4. Gestió del tribut

Seguint l'art. 19.2 de la LOFCA, l'Estat i, concretament, l'Agència Estatal d'Administració Tributària (en endavant, AEAT), exerciran la gestió d'aquest tribut. L'art. 46.2.a de la LC 21/2001 reitera aquest fet, de manera que les comunitats

autònomes no podran intervenir en aquesta tasca sinó que, en tot cas, ho hauran de fer a través de la intervenció en l'AEAT per mitjà d'uns òrgans la regulació dels quals es comentarà més endavant.

Respecte a la cessió parcial de l'IRPF, després del que s'ha exposat es poden fer algunes reflexions. En primer lloc, es continua condicionant l'estructura de l'IRPF de manera que l'Estat estableix com determinar la renda disponible, objecte del tribut, sense que les comunitats autònomes puguin intervenir en aquest aspecte si no és a través dels òrgans de coordinació Estat-comunitats autònomes que s'han creat a aquest efecte en el si de l'AEAT. Partint d'aquesta renda disponible, que forma la base imposable de l'impost, l'estructura es divideix en dos trams —estatal i autonòmic— que acabaran en una quota líquida comuna, la qual, després de ser disminuïda per conceptes com els pagaments a compte, entre d'altres, establirà una sola quota diferencial.

La segona és que la part autonòmica a què s'ha fet referència no és, originàriament, producte d'una disposició de la comunitat autònoma com a manifestació de la seva autonomia fiscal o el seu poder financer, sinó que és un espai normatiu que habilita l'Estat i que pot ser utilitzat per les comunitats autònomes per actuar dins els marges que ha establert. Aquesta idea es reforça amb la circumstància que l'IRPF continua sent efectiu en el supòsit que les comunitats autònomes no assumeixin cap competència normativa o en el supòsit que l'Estat decidís reduir o, fins i tot, eliminar de manera unilateral aquesta possibilitat. Hem de tenir en compte que el legislador habilita les competències normatives sobre la base de l'art. 150.1 de la CE, tal com es deriva de l'art. 2.2 de les lleis específiques de cessió ja esmentades. En aquest sentit, l'Estat atribueix facultats a les comunitats autònomes per regular aspectes del seu sistema tributari i els permet adaptar-lo d'acord amb els seus interessos propis, malgrat no exercir una competència pròpia, sinó, en tot cas, derivada.

La tercera reflexió que cal formular és que el que se cedeix efectivament a les comunitats autònomes és el 33 % de l'IRPF. Seguint l'art. 18.2.a de la LC 21/2001, l'import que equival a aquest percentatge es deriva d'una sèrie de conceptes que ja hem comentat més amunt i que es combinen en la fórmula matemàtica de l'art. 6.b LC 21/2001,<sup>17</sup> a la qual es remet l'art. 8.2 de la LC 21/2001, que regula la determinació de la liquidació definitiva en concepte de tarifa autonòmica d'IRPF. Tanma-

17. La fórmula a què ens referim és la següent:

$$\text{TIRi}(1999) = \text{CLDi}(1999) - \text{DIDiDi}(1999) + \text{CLNDi}(1999) - \text{DIDNi}(1999) + \text{RNDi}(1999) + \text{INDi}(1999)$$

TIRi (1999) = rendiment recaptatori per l'IRPF de la comunitat autònoma (i) l'any 1999.

CLDi (1999) = 33 % de la suma de les quotes íntegres en concepte de les tarifes estatal i autonòmica que els residents al territori de la comunitat autònoma (i) hagin consignat en la declaració presentada l'any 2000, corresponent a l'any 1999. Aquesta quantitat es minorarà en el 33 % de les deduccions estatals que s'han de suportar per la quota íntegra autonòmica. Quan l'import consignat en la declaració sigui negatiu, el valor serà igual a zero.

DIDiDi (1999) = 33 % de l'import total deduït efectivament pels residents al territori de la comunitat autònoma (i) en la declaració presentada l'any 2000, corresponent a l'any 1999, per la deducció per doble imposició de dividendes i per doble imposició internacional.

CLNDi (1999) = 33 % de les quotes líquides dels contribuents residents al territori de la comunitat autònoma (i) que no estiguin obligats a declarar i sol·licitin devolució l'any 2000 per a l'any 1999.

DIDNi (1999) = 33 % de l'import de la deducció per doble imposició de dividendes corresponent als contribuents residents al territori de la comunitat autònoma (i) que no estiguin obligats a declarar i que sol·licitin devolució l'any 2000 per a l'any 1999.

teix, a partir de la lectura d'aquests dos preceptes s'observa que el concepte CLD canvia de significat, ja que en l'art. 6.b és el 33 % de la suma de les quotes íntegres estatal i autonòmica, i en l'art. 8.2 passa a ser les quotes líquides en concepte de tarifa autonòmica de l'impost. És a dir, mentre que aplicant l'art. 6.b de la LC 21/2001 la tarifa autonòmica per l'IRPF depèn d'aplicar un 33 % sobre la suma de les quotes íntegres estatal i autonòmica que s'obtenen al territori d'una comunitat autònoma durant l'any 1999, aplicant l'art. 8.2 de la LC 21/2001 el mateix concepte depèn del que s'hagi obtingut directament mitjançant l'aplicació de la tarifa autonòmica a la base imposable, o sigui, de les quotes líquides autonòmiques. En conseqüència, és lògic pensar que el 33 % a què es refereix l'LOFCA i que ha estat cedit efectivament a les comunitats autònomes no sembla dependre de l'import recaptat al territori comunitari, sinó que depèn, directament, de les quotes líquides autonòmiques que produeix el tribut a la comunitat autònoma de què es tracti.

Aprofundint-hi una mica més, la diferència exposada té, segons el criteri del qui escriu, una derivada respecte als límits a la competència normativa autonòmica relacionada amb la tarifa autonòmica en l'IRPF. Com s'ha dit, les comunitats autònomes poden assumir la competència de regular la tarifa autonòmica amb el límit que la seva estructura haurà de ser progressiva i amb un nombre de trams idèntic que la de l'Estat, i no apareix cap límit de caràcter quantitatiu, com passava en la regulació anterior,<sup>18</sup> la qual cosa porta a pensar que poden pujar o abaixar la tarifa autonòmica sense límit màxim o mínim. Aquesta idea es fonamentaria en la fórmula de l'art. 6.b de la LC 21/2001, en què, com hem dit, la tarifa autonòmica per l'IRPF gira al voltant del 33 % de la suma de quotes íntegres —disminuïdes, si s'escau, per les deduccions— el volum líquid de les quals pot pujar o baixar a conseqüència de la regulació autonòmica de les tarifes sense que per aquest motiu s'alteri el percentatge de recaptació cedida.<sup>19</sup>

Tanmateix, la fórmula de l'art. 6.b de la LC 21/2001 varia quan es tracta de calcular la liquidació definitiva que han de percebre les comunitats autònomes en anys posteriors a 1999 en concepte d'IRPF. Seguint l'art. 8.2 de la LC 21/2001, aquesta

---

RNDi = 33 % de les retencions suportades pels contribuents residents al territori de la comunitat autònoma (i) que no estiguin obligats a declarar, no sol·licitin devolució i que obtinguin rendes superiors a 6.010,12 euros.

INDi (1999) = Ingressos per IRPF produïts l'any 1999 per actes d'inspecció [ALi (1999)], liquidacions practicades per l'Administració [LAI (1999)] i declaracions presentades fora dels terminis establerts per la normativa reguladora de l'impost [ALi (1999)] que corresponguin a la comunitat autònoma (i). A aquest efecte, s'entén per deute tributari el constituït per la quota líquida més els conceptes a què es refereix l'apartat 2 de l'art. 58 de la LGT, amb l'excepció dels recàrrecs que preveuen les lletres a i d. Aquesta partida es minorarà en l'import de les devolucions per ingressos indeguts que s'hagin d'imputar a la comunitat autònoma, incloent-hi els interessos legals [DIi(1999)]. De manera que:

$$\text{INDi (1999)} = \text{ALi (1999)} + \text{LAI (1999)} + \text{ALi (1999)} - \text{DIi (1999)}.$$

18. D'acord amb l'art. 13 de la Llei 14/1996, de 30 de desembre, de cessió de tributs a les comunitats autònomes i mesures fiscals complementàries, la quota resultant d'aplicar a la base liquidable regular la tarifa autonòmica no podia ser superior o inferior en un 20 % a la que resultaria d'aplicar la tarifa autonòmica que regulava l'Estat.

19. L'import producte de la suma de les quotes íntegres estatal i autonòmica pot variar perquè la comunitat autònoma varia a l'alça o a la baixa la seva tarifa, però això no implica alterar els límits de la LOFCA, ja que sobre l'import líquid que escaigui sempre s'aplicarà el 33 % per a la comunitat autònoma i el 67 % per a l'Estat.

gira al voltant de les quotes líquides autonòmiques, i no al voltant de la suma de les quotes íntegres estatal i autonòmica. La quota líquida autonòmica és el resultat de disminuir la quota íntegra autonòmica amb el tram autonòmic de la deducció per inversió en habitatge habitual, amb el 33 % de les deduccions estatals i amb l'import de les deduccions autonòmiques (art. 64 LIRPF). La quota íntegra, al seu torn, és el resultat d'aplicar la tarifa autonòmica a la base imposable, cosa que ens porta a concloure que la cessió efectiva a les comunitats autònomes en concepte d'IRPF sorgeix de l'aplicació de la tarifa autonòmica, i no de l'aplicació d'un percentatge en la recaptació territorialitzada.

Però, si hem canviat la manera d'obtenir la recaptació cedida passant de la suma de les quotes íntegres estatal i autonòmica obtingudes al territori disminuïdes, si s'escau, per l'acció de les deduccions estatals, al resultat d'aplicar directament la tarifa autonòmica en la base imposable de l'IRPF, com actua el límit del 33 % que estableix l'LOFCA? El límit actua directament sobre la tarifa autonòmica, de manera que les comunitats autònomes no la podran apujar perquè la quota líquida autonòmica superi el 33 % de la quota líquida total, ni la podran abaixar perquè desaparegui el gravamen autonòmic. En altres termes, d'acord amb la interpretació exposada, les comunitats autònomes no podrien apujar la tarifa autonòmica de l'IRPF si amb aquest augment obtinguessin, a través de les quotes líquides, un percentatge superior al 33 % de la quota líquida global.<sup>20</sup> Igualment, tampoc no poden rebaixar

20. L'explicació abstracta que s'exposa aquí es pot aclarir mitjançant un senzill exemple. Prenent com a premissa que la quota líquida autonòmica deriva, en definitiva, de la quota íntegra autonòmica disminuïda per l'acció de les deduccions, es podria considerar el supòsit següent. Prenent una base liquidable general de 4.000 i aplicant-hi les tarifes estatal i autonòmica de l'IRPF per a l'any 2002 s'obtenen les quotes íntegres següents:

$$3.678,19 \rightarrow 443,59$$

$$321,81 \rightarrow 16,080 \% = 51,74$$

$$\text{Quota íntegra estatal} = 495,33 \text{ tipus mitjà impositiu estatal } 12,383 \%$$

$$3.678,19 \rightarrow 18,48$$

$$321,81 \rightarrow 7,920 \% = 25,48$$

$$\text{Quota íntegra autonòmica} = 243,96 \text{ tipus mitjà impositiu autonòmic } 6,099 \%$$

$$\text{Quota íntegra total} = 739,29$$

$$\text{Relació de la quota íntegra autonòmica amb la quota íntegra total}$$

$$739,29 \rightarrow 100$$

$$243,96 \rightarrow \times$$

$$\times = 243,96 \times 100 / 739,29 = \mathbf{32,99 \%}$$

Això indica que, aplicant la tarifa autonòmica que estableix l'Estat, una comunitat autònoma ja obté una xifra pròxima al 33 % de la quota íntegra total. Ara bé, si la comunitat autònoma augmenta fins al 10 % el tipus mitjà impositiu autonòmic en virtut d'una competència normativa sobre la tarifa autonòmica sense límits aquesta proporció varia.

$$\text{Tipus mitjà impositiu estatal} \rightarrow 12,383 \%, \text{ que dona lloc a una quota íntegra estatal de } 495,33$$

$$\text{Tipus mitjà impositiu autonòmic} \rightarrow 10 \%$$

$$\text{Quota íntegra autonòmica} = 4000 \times 10 \% = 400$$

$$\text{Quota íntegra total} = 895,33$$

$$\text{Relació de la quota íntegra autonòmica amb la quota íntegra total}$$

$$895,33 \rightarrow 100$$

$$400 \rightarrow \times$$

$$\times = 400 \times 100 / 895,33 = \mathbf{44,67 \%}$$

És a dir, l'augment de tipus impositius per part d'una comunitat autònoma pot implicar que obtingui un percentatge superior al 33 % de la quota líquida global de l'IRPF, cosa que seria contrària

la tarifa autonòmica de l'impost fins a fer-la desaparèixer, ja que d'aquesta manera podrien generar un tipus zero que equival a una exempció,<sup>21</sup> cosa que se situa fora de les competències normatives que poden assumir, amb el benentès que la no-existència fàctica de tarifa autonòmica implica l'aplicació subsidiària de la tarifa autonòmica que ha establert l'Estat.

Aquests límits màxim i mínim, com s'intenta exposar, s'extreuen del canvi que comporta passar de calcular el 33 % de la cessió a les comunitats autònomes sobre la recaptació total al territori d'una comunitat autònoma —de manera que la variació no implica variar el percentatge— a referir el mateix límit no a la recaptació territorial, sinó directament a la quota líquida de l'IRPF, de manera que la part autonòmica no pot superar el 33 % de la quota líquida global de l'IRPF. Aquesta limitació influeix decisivament en la tarifa autonòmica en el sentit que les seves variacions no poden alterar el límit esmentat, que serà determinat pel tipus autonòmic que estableixi l'Estat per aplicar-lo subsidiàriament. Sigui com sigui, els fonaments d'aquesta interpretació no es limiten a una qüestió de membres d'una fórmula matemàtica, sinó que també són d'un altre tipus.

Entendre que la tarifa autonòmica pot variar sense que això comporti superar el límit del 33 %, ja que aquest canvi està relacionat amb la recaptació total obtinguda al territori d'una comunitat autònoma, té conseqüències contràries al règim jurídic de cessió. D'acord amb aquesta idea, si una comunitat autònoma augmenta la seva tarifa, també augmentarà el producte que s'obté per l'IRPF i no recaptarà més sols aquesta, sinó també l'Estat, que, en canvi, no ha apujat la seva tarifa. El supòsit contrari encara és més clar: és a dir, si una comunitat autònoma abaixa la seva tarifa, el resultat és una recaptació global menor i una recaptació també menor per a l'Estat. En tots dos casos els percentatges del 33 % a favor de la comunitat autònoma i el 67 % a favor de l'Estat es mantenen, però el resultat líquid varia a causa dels canvis existents en la pressió fiscal. Tenint en compte que és l'Estat qui habilita la competència normativa que poden assumir les comunitats autònomes, no sembla que entri dins la seva lògica que el seu exercici pugui comprometre els ingressos que obté a través del tribut la recaptació del qual cedeix parcialment. Dit en altres termes, una actuació autonòmica sobre la tarifa impositiva desvinculada del límit del 33 % —atès que s'aplica de la recaptació global— implicaria per a l'Estat una pujada o una baixada de gravamen de manera aliena a les seves pròpies previsions.

A conseqüència del que s'ha exposat, es pot interpretar que, si bé les comunitats autònomes poden establir una tarifa autonòmica, aquesta tarifa té un límit màxim en el 33 % de la quota líquida del tribut que es deriva d'aplicar la tarifa autonòmica que estableix l'Estat i un límit mínim en l'anomenat *tipus zero*. Si a tot això hi afegim que amb la tarifa estatal ja obtenen el 33 %

---

a la regulació que envolta la cessió parcial d'aquest impost, tal com s'exposa en el text. No obstant això, es pot argumentar que mitjançant l'aplicació de les deduccions es corregeixi aquesta dada, de manera que la quota líquida autonòmica sigui equivalent al 33 % de la quota líquida global. Tanmateix, no sembla lògic emprar les deduccions per corregir aquesta qüestió, en comptes d'usar-les per beneficiar de manera efectiva els subjectes que les puguin aplicar.

21. Sobre aquest tema, vegeu Martínez Lafuente, A.: «El tipo cero y las exenciones tributarias», *Hacienda Pública Española*, núm. 84, 1983, pàg. 65-82.



esmentat, no sembla que tinguin cap altra alternativa que, ja sigui rebaixant la tarifa sense arribar al tipus *zero*, ja sigui aplicant les deduccions autonòmiques, rebaixar el tribut i el percentatge a rebre de la quota líquida. En aquest sentit, es pot concloure que l'actual cessió parcial de l'IRPF implica un ingrés més elevat per aquest concepte a les arques autonòmiques, la qual cosa implica una autonomia financera més gran en matèria de despesa, però no una intervenció més gran en el règim jurídic del tribut, perquè continua estant dins uns màxims i uns mínims que mantenen l'autonomia financera existent en matèria d'ingressos per la cessió de l'IRPF. D'altra banda, quant a la coresponsabilitat fiscal no sembla que l'avenç sigui significatiu, més quan les comunitats autònomes tenen més possibilitats de rebaixar el tribut i exposar la *cara amable* dels tributs que augmentar-los per millorar els seus serveis amb allò recaptat, de manera que davant el contribuent és l'Estat l'ens que grava les seves rendes de manera efectiva.

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

#### 3.1.2.1. Rendiment cedit

Seguint l'art. 11.*b* de la LOFCA, els art. 17.1.*b*, 18.1.A.*a* i 23 de la LC 21/2001, a més de les respectives lleis de cessió a cadascuna de les comunitats autònomes de règim comú, l'IP és un tribut cedit efectivament. S'ha cedit a la comunitat autònoma el rendiment que l'impost pugui produir al seu territori sense limitació quantitativa. Més concretament, se cedeix la recaptació líquida derivada dels deutes tributaris corresponents al fet imposable del tribut.

#### 3.1.2.2. Punt de connexió territorial

El punt de connexió territorial serà la residència habitual dels subjectes passius la regulació dels quals és idèntica a la que ja s'ha exposat en relació amb l'IRPF, tal com es deriva de l'art. 20.2 de la LC 21/2001.

#### 3.1.2.3. Competències normatives

D'acord amb el que disposa l'art. 19.2.*b* de la LOFCA, les competències normatives que poden assumir les comunitats autònomes són sobre el mínim exempt, la tarifa, les deduccions i les bonificacions. Sobre aquests aspectes, a diferència de la regulació anterior (art. 13.2 de la Llei de cessió 14/1996), no s'han establert límits, de manera que les comunitats autònomes podran establir, en principi, el mínim exempt que considerin oportú, la tarifa que creguin convenient, encara que sigui de caràcter proporcional, com també deduccions i bonificacions en la quota, sempre que respectin les estatals i les apliquin posteriorment a aquestes (art. 39 LC 21/2001). En tot cas, la no-utilització de la competència normativa comporta l'aplicació de la normativa estatal sobre l'IP que es modifica mitjançant l'art. 59 de la LC 21/2001.

### 3.1.2.4. Gestió del tribut

Quant a la competència de gestió, es manté la delegació del seu exercici a les comunitats autònomes, de conformitat amb l'art. 19.2, paràgraf segon de la LOFCA. Els art. 46 a 51 LC 21/2001 concreten l'abast d'aquesta delegació. En aquest sentit, es manté que les declaracions liquidacions per l'IP s'han de presentar conjuntament amb les de l'IRPF, i que l'Estat pot incoar actes d'inspecció per l'IP amb ocasió d'actuacions sobre l'IRPF sens perjudici que la instrucció i la resolució dels expedients administratius corresponguin a les comunitats autònomes (art. 46.1 i 3 LC 21/2001).

Pel que fa a la gestió i la liquidació del tribut, les comunitats autònomes poden efectuar la comprovació de valors, els actes de tràmit i la liquidació, la qualificació de les infraccions i la imposició de sancions, com també la publicitat i la informació al públic d'obligacions tributàries i la manera de complir-les (art. 47.1 LC 21/2001), cosa que no arriba a l'aprovació de models de declaració. En matèria de recaptació, els correspon gestionar el pagament voluntari de les liquidacions per l'IP practicades per la comunitat autònoma i, en període executiu, tots els debits per l'impost (art. 48.1.b LC 21/2001). En matèria d'inspecció, poden exercir les funcions que preveu l'art. 140 de la LGT, seguint la normativa estatal i els plans d'actuació inspectora elaborats conjuntament amb l'Estat (art. 50 LC 21/2001). Respecte a la revisió, l'art. 51 de la LC 21/2001 disposa que poden resoldre els recursos de reposició, declarar la nul·litat de ple dret, resoldre els expedients de frau de llei i declarar la lesivitat dels seus propis actes.

Amb referència a la cessió de l'IP, sembla possible afirmar que el nivell d'autonomia financera i de la coresponsabilitat fiscal es pot veure influït en algun grau respecte a la legislació anterior. El rendiment cedit es manté en el 100 % de la recaptació que produeix el tribut al territori de la comunitat autònoma de què es tracti. Quant a les competències normatives, s'observa algun canvi, ja que mentre que en la regulació anterior un aspecte clau com la tarifa s'havia de mantenir en uns límits quantitativs concrets i amb una estructura específica,<sup>22</sup> en l'actualitat no sembla que hi hagi límits estructurals ni quantitativs. No obstant això, aquesta idea s'ha d'entendre amb reserves, perquè no sembla possible que les comunitats autònomes rebaixin l'IP a un tipus zero, ja que això generaria *de facto* una exempció al seu territori per aquest tribut, cosa que no concorda amb la competència normativa habilitada, que no recull les exempcions totals. De la mateixa manera, no establir cap tarifa faria que s'apliqués subsidiàriament la que estableix l'Estat en l'art. 30 de la LIP. Les idees exposades donen a entendre un límit mínim a la competència normativa al qual se n'ha d'afegir un de màxim establert a través de l'art. 19.2 de la LOFCA, en el sentit que el gravamen no pot distorsionar la pressió fiscal efectiva global existent al territori nacional, tot i que es tracta d'un principi de precisió necessària. En relació amb el mínim exempt, no s'ha establert un límit exprés, però, seguint l'art. 28 LIP (Llei sobre l'impost del patrimoni), no sembla pos-

---

22. L'art. 13.2 de la LC 14/1996 establia que l'estructura de la tarifa havia de tenir una progressivitat similar a la de l'Estat i que havia de ser idèntica a la d'aquest darrer pel que fa a la quantia del primer tram de base liquidable i al tipus marginal mínim.

sible eliminar-lo, atès que aleshores es podria entendre d'aplicació subsidiària l'establert per l'Estat i l'augment no podria arribar a eliminar *de facto* el gravamen de l'IP en un territori autònom. La major llibertat d'establir normes sembla raure, per tant, respecte a les deduccions autonòmiques i les bonificacions a què, tenint en compte la seva naturalesa d'exempcions parcials, no s'ha establert cap límit.

La conclusió és que les comunitats autònomes poden incidir en el producte que obtenen d'aquest recurs de manera diferent de la legislació anterior. En aquest sentit, podem pensar que l'autonomia financera i la coresponsabilitat fiscal han augmentat, perquè que no existeixen uns límits tan estrictes com en la legislació anterior en matèria de tipus impositius i s'han ampliat les competències normatives a les deduccions i les bonificacions. Ara bé, els tipus s'han de moure en uns límits mínims concrets —no poden arribar a desaparèixer—, com ja succeïa, i no poden augmentar lliurement —com passava en virtut de l'art. 19.2, segon paràgraf de l'LOFCA, que es manté—; el mínim exempt no varia pel que fa a la regulació, i les noves deduccions i bonificacions també es podrien haver introduït a través del mínim exempt esmentat, sobre el qual ja podien incidir.

### 3.1.3. La cessió de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD)

#### 3.1.3.1. Rendiment cedit

Tal com ocorre amb els tributs anteriors, de conformitat amb l'art. 11.c de la LOFCA, l'art. 18.1.A).c de la LC 21/2001 i les disposicions respectives en cadascuna de les lleis específiques de cessió esmentades a peu de pàgina anteriorment, es pot considerar que l'ITPAJD és un tribut cedit efectivament. El rendiment que obtenen les comunitats autònomes en virtut d'aquesta cessió es derivarà dels fets imposables de l'impost que preveu l'art. 25 de la LC 21/2001, que, en resum, s'identifiquen amb el fet imposable de transmissions patrimonials (art. 7 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, que regula l'ITPAJD), operacions societàries i actes jurídics documentats (art. 19 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, que regula l'ITPAJD) si bé, en aquest darrer cas, no s'ha cedit la rehabilitació i la transmissió de grandeses i títols nobiliaris (art. 28, 33 i 40 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, que regula l'ITPAJD).

#### 3.1.3.2. Punt de connexió territorial

Els fets imposables enumerats es vincularan al territori d'acord amb els punts de connexió que es regulen en l'art. 25.2 de la LC 21/2001. Com ja s'esdevenia amb l'art. 7 de la LC 14/1996, aquest precepte ordena un complex sistema de punts de connexió en què es distingeixen dues possibilitats:

a) En el supòsit d'escriptures, actes i testimonis gravats per la quota fixa d'actes jurídics documentats, documents notariais, el rendiment d'aquesta quota fixa correspondrà a la comunitat autònoma on s'autoritzi o s'atorguin.

*b)* Sens perjudici del que exposa el paràgraf anterior, en la resta de supòsits gravats per l'ITPAJD els punts de connexió són els següents:

1) Si el document no està subjecte a quota fixa sinó a quota gradual per AJD-documents notariais, el rendiment correspon a la comunitat autònoma on estigui situat el Registre en què s'inscriu o s'anoti el bé o l'acte.

2) Si es tracta d'operacions societàries, el rendiment correspondrà a la comunitat autònoma on concorri qualsevol de les regles següents per l'ordre d'aplicació preferent:<sup>23</sup>

*a)* Que l'entitat tingui a la comunitat autònoma esmentada el domicili fiscal (definit en l'art. 21 LC 21/2001).

*b)* Que l'entitat tingui a la comunitat autònoma esmentada el domicili social, sempre que la seu de direcció efectiva no es trobi situada en l'àmbit territorial d'una altra administració tributària d'un estat membre de la Unió Europea, o, en aquest cas, sempre que aquest estat no gravi l'operació societària amb un impost similar.

*c)* Que l'entitat dugui a terme a la comunitat autònoma esmentada operacions del seu tràfic, quan la seu de direcció efectiva i el domicili social no es trobin situats en l'àmbit territorial d'una altra administració tributària d'un estat membre de la Unió Europea o, en cas que hi estigui, sempre que aquests estats no gravin l'operació societària amb un impost similar.

3) Quan el document no motivi liquidació per quota gradual o per operació societària, el rendiment s'atribuirà d'acord amb les regles que fixa el precepte segons la naturalesa de l'acte o el contracte documentat i dels béns a què es refereixi. De les vuit regles que preveu el precepte, totes són iguals que les que ja establia l'art. 7.2. *c)* de la Llei 14/1996, amb l'excepció de la núm. 6. En aquesta darrera, el legislador ha especificat que les concessions administratives d'exploració de béns, d'execució d'obres, d'exploració de serveis o mixtes que s'executin en més d'un territori autonòmic, suposaran el repartiment de la recaptació procedent del gravamen d'acord amb els criteris que especifica el precepte.

### 3.1.3.3. Competències normatives

Les competències normatives que poden assumir les comunitats autònomes sobre el tribut cedit estan regulades en l'art. 19.2. *d)* de la LOFCA i l'art. 41 de la LC 21/2001. Aquests preceptes preveuen que aquells ens territorials poden regular el tipus de gravamen de diversos pressupòsits de fet del tribut: concessions administratives, transmissió de béns mobles i immobles, constitució i cessió de drets reals que recaiguin sobre aquests béns, tret dels drets reals de garantia, arrendament de béns mobles i immobles i la utilització de documents notariais. Cal afegir a aquesta possibilitat que podran establir deduccions i bonificacions en la quota, però amb

<sup>23</sup> L'art. 25.2. *b)* de la LC comporta una modificació de l'art. 7.2. *c)* de la LC 14/1996, atès que ha substituït pel sistema exposat el punt de connexió anterior, que es basava solament en el domicili fiscal de l'entitat.

dues condicions: s'hauran de relacionar amb els supòsits en què les comunitats autònomes poden regular els tipus de gravamen i seran compatibles amb les estatals, a les quals s'aplicaran posteriorment.

Convé destacar que els preceptes indicats no regulen solament la possibilitat d'assumir competències normatives relacionades amb la pressió fiscal que pot implicar el tribut. El legislador estatal ha habilitat (art. 19.2.d LOFCA) que les comunitats autònomes puguin regular els aspectes de la gestió i la liquidació del tribut. En aquest sentit, l'art. 41.1.a de la LC 21/2001 permet que els models de contracte per a l'arrendament d'immobles puguin ser elaborats per la mateixa comunitat autònoma.

El no-exercici per part de les comunitats autònomes de les competències normatives descrites aquí no dificultarà l'aplicació del tribut. Seguint els art. 11, 12, 13, 16, 31, 56 i 58 del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, que regula l'ITPAJD, modificats tots per l'art. 60 de la LC 21/2001, la regulació estatal és d'aplicació subsidiària.

#### 3.1.3.4. Gestió del tribut

La gestió, en sentit ampli, relacionada amb el tribut, seguint l'art. 19.2 de la LOFCA i l'art. 46.1.c de la LC 21/2001, es delega a les comunitats autònomes i són d'aplicació els art. 47-51 ja vistos quan s'ha tractat l'IP. No obstant això, és possible destacar algunes singularitats en relació amb el tribut tractat, ja que, per exemple, l'art. 47.2.b i c de l'LC exclou de delegació la confecció d'efectes estancats i els acords de concessió d'exempcions subjectives, i l'art. 48.2 de la LC exclou de delegació la recaptació realitzada mitjançant efectes timbrats.

La contribució del règim de cessió d'aquest tribut a l'autonomia financera i la coresponsabilitat fiscal en la vessant de l'ingrés ha augmentat de nivell si la comparem amb la que es derivava de la regulació de la cessió de la LC 14/1996. S'observa que s'ha ampliat la possibilitat de fixar els tipus impositius a més pressupòsits de fet, concretament, transmissió i constitució de drets reals sobre béns mobles, com també arrendaments. En aquesta línia, també hi ha la possibilitat de fixar deduccions en la quota i bonificacions compatibles amb les estatals.

Però, si bé les possibilitats han augmentat, els límits no semblen haver variat. En altres termes, les comunitats autònomes han d'assumir aquestes competències no amb la idea d'una capacitat de normativa il·limitada, sinó dins un mínim i un màxim. El mínim queda fixat, com s'ha dit més amunt, en el fet que no poden establir tipus zero que suposin una exempció del tribut ni incrementar els gravàmens de tal manera que alterin la pressió fiscal efectiva. En definitiva, l'autonomia financera i, per tant, la coresponsabilitat fiscal, han augmentat quant a l'extensió de les possibilitats d'intervenció, però dins els mateixos límits que ja hi havia establerts.

És significatiu que, en aquest tribut, la matèria de les competències normatives no se cenyeix solament a regular aspectes de part estàtica, sinó que, també, s'han habilitat competències normatives en matèria de gestió i liquidació, a diferència del que succeïa amb la LC 14/1996. S'han ampliat clarament els camps en què les comunitats autònomes poden intervenir en relació amb l'ITPAJD, però això no està exempt de problemes, per poc que s'hi aprofundeixi. Aquests problemes provenen

del significat que cal atribuir als termes *gestió* i *liquidació*, ja que, per bé que podem identificar el darrer de manera unívoca com el procediment l'objectiu del qual és determinar la quantia tributària, no passa el mateix amb el primer terme, que posseeix una accepció àmplia i una altra d'estricta. Amb la primera es fa referència, sobre la base del títol III de la Llei general tributària (en endavant, LGT), als procediments de liquidació i recaptació del tribut a què podem sumar, a mode d'auxiliar, el de comprovació i inspecció. Amb la segona, es podria identificar un procediment que es preveu en la LGT, però que no ha tingut un desenvolupament reglamentari concret, encara que podria incloure procediments com la comprovació de valors (art. 52 LGT) o la consulta tributària (art. 107 LGT).

D'acord amb el que s'ha exposat, sembla que es pot fer una interpretació àmplia o estricta de la competència normativa habilitada. Interpretant de manera àmplia el terme *gestió* resultaria que les comunitats autònomes podrien regular tota la matèria que comprèn en relació amb l'ITPAJD; en canvi, amb una interpretació estricta sembla que el legislador no ha concretat res, llevat que es refereixi a procediments diferents de la liquidació, la recaptació i la investigació-comprovació tributàries.

Sigui com sigui, el problema de saber a què es refereix el legislador amb el terme *gestió* no és l'únic que comporta la competència normativa que han d'assumir les comunitats autònomes. L'acompanya el dubte de saber fins on poden arribar normativament parlant: una regulació de la competència diferent de l'establerta en la mateixa matèria per a altres tributs per lleis com l'LGT o, contràriament, cenyint-se a l'establerta, i, en tot cas, adaptant-la a les seves circumstàncies. Cal afegir que, depenent de l'amplitud del significat del terme *gestió* i de les possibilitats normatives que es presenten a les comunitats autònomes, s'ha de saber si en els supòsits en què no s'ha delegat la competència de desenvolupar determinades tasques —com, per exemple, la consulta tributària de l'art. 107 de la LGT o la confecció d'efectes estancats (art. 47.2.a LC 21/2001)— resultarà d'aplicació la normativa autonòmica per part de l'Estat.

Els interrogants que s'han plantejat aquí sobre el significat i els límits de la competència normativa sobre la gestió i la liquidació de l'ITPAJD han de tenir una resposta futura en cas que les comunitats autònomes les exerceixin. En aquest sentit, aquí es pot aportar alguna opinió sobre aquest punt, la qual podrà ser confirmada o negada en el futur. Pel que fa a què s'ha d'entendre per *gestió*, cal fer una interpretació estricta, atès que quan el legislador es refereix a les diferents fases que es poden abraçar amb una interpretació àmplia ho fa expressament<sup>24</sup> i fins i tot arriba a identificar els termes *gestió* i *liquidació*, com es deriva de l'art. 47 de la LC 21/2001. Si això és així, podem suposar que es refereix a la comprovació de valors, actes de tràmit i liquidació, publicitat i informació al públic d'obligacions tributàries i les maneres de complir-les, l'aprovació de models de declaració o la consulta tributària. No obstant això, es podria entendre que se n'han d'excloure els procediments que, malgrat que estan relacionats amb la gestió del tribut, l'exercici de les seves tasques no ha estat objecte de delegació, com es deriva de l'art. 47.2 de la LC 21/2001, és a

24. En seria un exemple l'art. 19.2.e i g de la LOFCA, en la redacció actual, en què s'habilita la competència normativa sobre la gestió, la liquidació, la recaptació i la inspecció de tributs cedits com els que graven el joc o els que graven vendes minoristes de determinats hidrocarburs.

dir, la consulta tributària respecte a matèries regulades exclusivament per l'Estat, la confecció d'efectes estancats o els acords de concessió d'exempcions subjectives en l'ITPAJD.

A tot el que s'ha exposat, hi podem afegir el que disposa l'art. 60 de la LC 21/2001, l'apartat sis del qual modifica l'art. 56 de la LITPAJD, ja que estableix que la normativa a aplicar en matèria de gestió i liquidació d'aquest impost serà l'autonòmica, de manera que la seva absència implicarà la normativa que s'estableix sobre la gestió en la mateixa Llei. En conseqüència, sembla que el legislador estatal no habilita per regular tot el que implica la gestió i la liquidació dels tributs, sinó únicament les matèries que es puguin relacionar amb la LITPAJD i que hi estiguin recollides específicament.

Un cop concretat el significat de la competència habilitada, és necessari donar resposta al límit normatiu en què s'han de moure les comunitats autònomes a l'hora de regular aquests procediments. D'acord amb la meua opinió, la resposta a aquest interrogant es troba en l'art. 19 de la LC 21/2001, en què es relaciona la normativa aplicable als tributs cedits. D'aquest precepte es destaca que la normativa estatal és clau a la hora de regir els tributs cedits i, dins el conjunt que forma, es destaca l'LGT, que ocupa el primer lloc i, a més, en el paràgraf segon de l'apartat 1 de l'article esmentat es preveu com el text de referència als conceptes i termes de la qual s'han d'adequar les normes autonòmiques. En conseqüència, la capacitat normativa de les comunitats autònomes en matèria de gestió i liquidació de l'ITPAJD, a més de cenyir-se a una interpretació estricta d'aquests conceptes, no podrà suposar un allunyament de les línies fonamentals que marca la legislació estatal en les matèries en què pot incidir.<sup>25</sup>

En definitiva, el nivell d'autonomia i coresponsabilitat fiscal ha augmentat per tal com s'han habilitat més matèries en què les comunitats autònomes poden regular tant en el règim jurídic estàtic del tribut com en el dinàmic, matèries que, no obstant això, s'han de desenvolupar en els límits exposats, que són similars als ja existents.

### 3.1.4. La cessió de l'impost sobre successions i donacions

#### 3.1.4.1. Rendiment cedit

De conformitat amb l'art. 11.d de la LOFCA i els art. 17.1.d, 18.1.A).b i 24 de l'LC 21/2001, a més dels respectius preceptes en la normativa específica de cessió a

---

25. La doctrina ja ha tractat la qüestió relativa a la capacitat de les comunitats autònomes de regular la gestió tributària, malgrat que ho ha fet en relació amb els tributs propis. Això no obstant, aquesta darrera circumstància no és obstacle per considerar les seves conclusions un referent útil per aportar una solució a la qüestió plantejada. En el treball *Análisis jurídico del recargo autonómico. Relaciones con los tributos cedidos*, vaig arribar a la conclusió que la doctrina plantejava dues interpretacions possibles: la primera basava les relacions entre la regulació estatal i la regulació autonòmica en la dinàmica de llei de bases-legislació de desenvolupament, de manera que es tractava d'una competència compartida; la segona, en canvi, considerava que l'Estat tenia una competència exclusiva en el camp de la gestió tributària. Fernández Amor, J. A.: *Análisis jurídico...*, pàg. 341.

D'acord amb aquestes idees, una cosa sembla òbvia: l'Estat estableix, com a mínim, les línies fonamentals en la normativa sobre la gestió del sistema tributari que comprèn tant els estatals com els autonòmics, la qual cosa es pot fonamentar en l'art. 149.1.14 i 18 de la CE. En aquest sentit, no sembla que les competències normatives en matèries de gestió de tributs cedits es puguin sostreure d'aquesta condició si no succeeix amb els tributs propis de les comunitats autònomes.

cada comunitat autònoma l'ISD continua formant part del conjunt de tributs cedits efectivament a les comunitats autònomes. En aquest sentit, de l'art. 24 esmentat es deriva que se cedeix la totalitat del rendiment que produeixi aquest tribut al territori de la comunitat autònoma de què es tracti.

#### 3.1.4.2. Punts de connexió territorial

Segons el que disposa l'art. 24.2.a de l'LC 21/2001, en el supòsit de gravar adquisicions *mortis causa* i les quantitats percebudes pels beneficiaris d'assegurances sobre la vida que s'acumulin a la porció hereditària del beneficiari, el punt de connexió serà la residència habitual del causant a la data de meritació. En aquest sentit, el legislador persisteix a no usar com a punt de connexió en aquest supòsit el domicili fiscal del causant, tal com estableix l'art. 10.4.a de la LOFCA.

En tot cas, per donar contingut al concepte de residència habitual de les persones físiques, és aplicable l'art. 20 de la LC 21/2001, que disposa que aquesta circumstància es produeix quan es roman al territori de la comunitat autònoma de què es tracti un nombre de dies més gran de l'any immediat anterior, comptat de data a data, que acabi el dia anterior al de meritació. En cas que no es donés aquest supòsit, seria qüestió d'aplicar les regles de l'art. 20.1.2, 3 i 4, ja comentades quan s'ha fet referència a l'IRPF.

En el supòsit de gravar donacions de béns immobles, el punt de connexió es troba al lloc on estiguin situats. Si es tracta d'una donació d'altres béns i drets, el punt de connexió s'ubica al territori on estigui situada la residència habitual a la data de meritació.

El legislador especifica dos casos en els apartats 3 i 4 de l'art. 24 de la LC 21/2001. En el primer apartat es regula el supòsit que, a través d'una sola donació, es transmetin béns situats en diversos territoris, la qual cosa suposa que la recaptació atribuïble és el resultat d'aplicar, al valor dels béns donats el rendiment dels quals se li atribueix, el tipus mitjà que correspondria al valor total dels transmesos. En el segon apartat es preveu l'acumulació de donacions, de manera que, en aquest supòsit, correspon a la comunitat autònoma el rendiment que resulti d'aplicar, al valor dels béns i els drets transmesos actualment, el tipus mitjà que, segons les seves normes, correspondria al valor de tots els acumulats.

#### 3.1.4.3. Competències normatives

Seguint l'art. 19.2.c de la LOFCA, les comunitats autònomes poden assumir competències en matèries com la tarifa, les reduccions i els coeficients de patrimoni preexistent repetint la regulació de la LC 14/1996. L'ampliació de matèries té lloc amb la menció expressa de l'establiment de deduccions i bonificacions i la regulació de la gestió i la liquidació del tribut.

L'art. 40 de la LC 21/2001 concreta aquesta regulació i estableix que les comunitats autònomes poden crear reduccions de la base imposable, tant per a les transmissions entre vius com *mortis causa*, però si responen a circumstàncies econòmiques i socials pròpies de la comunitat autònoma de què es tracti. De la mateixa manera, poden incidir sobre la regulació de les reduccions que estableix l'Estat, si-



gui per mantenir-ne les condicions, sigui per millorar-ne els efectes. En relació amb la tarifa i les quanties i els coeficients del patrimoni preexistent, el legislador estatal no ha regulat límits expressos, ja que, finalment, en relació amb les deduccions i les bonificacions de la quota, ha especificat que les poden establir si són compatibles amb les estatals i no en comporten cap modificació, amb el benentès que s'han d'aplicar amb posterioritat a les de l'Estat.

Quant a la gestió i la liquidació, regula que l'Estat reté la competència per establir el règim d'autoliquidació amb caràcter obligatori en les diferents comunitats autònomes, implantant-lo a mesura que cada Administració autonòmica vagi establint un servei d'assistència al contribuent per emplenar l'autoliquidació del tribut.

#### 3.1.4.4. Gestió del tribut

La gestió, com ocorre amb l'IP o l'ITPAJD, està delegada a les comunitats autònomes, i són aplicables, en els termes ja vistos, els art. 46-50 de la LC.

La reflexió que cal exposar pel que fa a aquest tribut és en termes similars al que succeeix amb altres tributs. La recaptació continua cedida al 100 %, per la qual cosa no comporta cap augment de l'autonomia financera i la coresponsabilitat fiscal que ja aportava la regulació que es desprenia de la LC 14/1996. Respecte al nivell d'aquests principis, vist des de la perspectiva de la regulació del recurs, com passa amb l'ITPAJD o l'IP, s'ha ampliat el camp d'intervenció possible mitjançant l'habilitació de competències normatives en matèries que fins ara no podien ser regulades. Les competències sobre la tarifa, les reduccions de la base imposable, les deduccions, les bonificacions i la gestió i la liquidació s'han de moure en termes similars als que ja hem observat en relació amb l'IP o l'ITPAJD, la qual cosa permet traslladar fins aquí les conclusions allí aportades.

#### 3.1.5. La cessió de l'impost sobre el valor afegit i dels impostos especials de fabricació

##### 3.1.5.1. Rendiment cedit

La regulació que es comenta presenta com a novetat significativa la inclusió com a tribut susceptible de cessió l'IVA i alguns impostos especials, contingut que s'ha articulat a través de la cessió parcial de la recaptació d'aquests tributs. Concretament, seguint els art. 11. *e* i *f* de la LOFCA, els art. 17.1, lletres *f* a *l*, 18.1.B), lletres *b* a *i*, 27, 28, 29, 30 31, 32, 33 i 34 de la LC 21/2001, i les lleis pròpies de cada comunitat autònoma, els percentatges de recaptació cedida assoleixen en l'IVA el 35 % de la recaptació, i en els altres tributs, el 40 %, amb l'excepció de l'impost sobre l'electricitat, en què la cessió és de la totalitat de la recaptació. No obstant això, l'Informe del CPPF adverteix que la cessió efectiva requereix acceptar el sistema de finançament per les comissions mixtes de cada comunitat autònoma i l'assumpció, per part d'aquestes, de la competència en matèria de sanitat.<sup>26</sup>

---

26. Extret de l'Informe del CPPF: *Sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común*, de 30 de novembre de 2001, pàg. 46, 48, 50, 53, 55 i 57.

### 3.1.5.2. Punts de connexió territorial

Pel que fa als punts de connexió, convé destacar que, a diferència del que succeeix en els altres supòsits de cessió, el legislador ha optat per cedir la recaptació segons els consums calculats sobre una base estadística. Sobre la base d'aquest aspecte concret, alguns autors han considerat que aquesta cessió es correspon més amb la participació en els ingressos de l'Estat de l'art. 157.1.a de la CE que amb un concepte constitucional de tribut cedit que pressuposa territorialitzar les competències tributàries (normatives, de gestió o recaptació) que se cedeixen per mitjà de punts de connexió que estableixin una vinculació efectiva amb el territori.<sup>27</sup>

Tot i tractar-se d'una diferència significativa, el tribut cedit en general respon, des d'un punt de vista econòmic, a la idea de participació total o parcial en els ingressos de l'Estat, per tal com implica l'establiment per part d'aquest ens d'uns recursos la recaptació dels quals correspon a altres ens territorials. Ara bé, des d'un punt de vista jurídic, aquests recursos —tributs cedits i participacions— es diferencien segons els seus trets normatius. En aquest sentit, els tributs cedits es caracteritzen, fonamentalment, per la cessió del producte (art. 10.1 LC) derivat de la cessió del seu fet imposable o, directament, de la recaptació (art. 10.3 LOFCA) i, en canvi, la participació en els ingressos de l'Estat, seguint l'art. 13 de la LOFCA, s'articula a través de l'anomenat Fons de suficiència o, segons l'art. 15 de la LOFCA, a través de les assignacions d'anivellació. D'acord amb això, no sembla que, des del punt de vista normatiu, es pugui assimilar la cessió d'aquests tributs a una participació en els ingressos estatals. A més, a tot això s'hi ha d'afegir que el legislador inclou entre els punts de connexió possibles «los consumos calculados sobre una base estadística» (art. 10.4.b LOFCA), dada que, posteriorment, es territorialitza a l'efecte de la cessió.

En tot cas, no sembla que la nova cessió influeixi en el grau d'efectivitat dels principis d'autonomia financera i coresponsabilitat fiscal en matèria d'ingressos, ja que les comunitats autònomes no poden exercir cap competència normativa ni dur a terme per delegació la gestió d'aquests tributs. Sí que pot significar una millora en el principi de suficiència financera o, en tot cas, en el d'autonomia financera, però en la vessant de la despesa,<sup>28</sup> pel fet d'augmentar el volum d'ingressos disponibles procedents de recursos diferents de la participació en els ingressos de l'Estat.

### 3.1.6. La cessió de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport

#### 3.1.6.1. Rendiment cedit

L'art. 11.b de la LOFCA recull aquest tribut en una llista com a susceptible de cessió. Aquesta condició es confirma amb els art. 17.1.n, 18.1) A). e i 35 de la LC 21/2001, i el tribut esdevé cedit de manera efectiva quan es preveu en cadascuna de

27. García Martínez, A.: «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 112, 2001, pàg. 708, i Bas Soria, J.: «Las competencias tributarias de las comunidades autónomas: el nuevo marco de coresponsabilidad fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 231, pàg. 49.

28. Tot i que suposa incrementar per la via dels tributs cedits els ingressos de les comunitats autònomes, cal advertir que l'impost sobre el vi i les begudes fermentades té en l'actualitat un tipus zero, per la qual cosa les comunitats autònomes no han de rebre fons mitjançant aquest tribut.

les lleis específiques de cessió. L'import cedit equival al rendiment de l'impost produït al territori de la comunitat autònoma de què es tracti.

### 3.1.6.2. Punt de connexió territorial

Seguint l'art. 35.2 de la LC 21/2001, es considerarà produït al territori d'una comunitat autònoma el rendiment de l'impost quan la primera matriculació definitiva a l'Estat espanyol tingui lloc al seu territori.

### 3.1.6.3. Competències normatives

L'art. 19.2.f de la LOFCA preveu que la competència normativa que poden assumir les comunitats autònomes en relació amb aquest tribut cedit se cenyeix als tipus impositius. Aquesta disposició es desplega en l'art. 43 de la LC 21/2001, en què es troben els màxims i els mínims entre els quals poden establir els tipus aquests ens territorials.

### 3.1.6.4. Gestió del tribut

La gestió, en virtut de la delegació que es desprèn de l'art. 19.2 de la LOFCA i es concreta, com succeeix per a altres tributs, en els art. 47-50 de la LC 21/2001, la duran a terme les comunitats autònomes. No obstant això, com preveu l'art. 47.2.d de l'LC, s'exclouen de delegació determinades matèries relacionades amb aquest tribut.

Amb la inclusió d'aquest tribut en el grup dels cedits efectivament i juntament amb la resta d'impostos especials, és fàcil considerar que té lloc un augment dels recursos disponibles via tributs cedits per part de les comunitats autònomes, la qual cosa ens condueix a reiterar l'afirmació que, en relació amb la despesa, els ens territorials augmenten el seu nivell d'autonomia. Pel que fa al nivell d'autonomia i la coresponsabilitat fiscal, entenem que la competència normativa suggereix una potenciació del nivell que, sota la LC 14/1996, no existia, per bé que la possibilitat d'actuació és escassa, ja que només es pot incidir en els tipus i dins uns màxims i mínims que, en algunes ocasions, no arriben a l'1 % de marge. Recordem, a més, que, seguint l'art. 70 de la Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials, si les comunitats autònomes no fan ús de la competència normativa exposada, s'han d'aplicar els tipus impositius estatals (art. 62 LC 21/2001).

### 3.1.7. La cessió dels tributs sobre el joc

#### 3.1.7.1. Rendiment cedit i punts de connexió territorial

Igual que succeïa en el règim anterior, els tributs sobre el joc continuen sent un tribut cedit efectivament a les comunitats autònomes. Aquesta conclusió s'extreu de l'art. 11.i de la LOFCA i dels art. 17.1.e, 18.1.A).d i 26 de la LC 21/2001, com també de les diferents lleis específiques de cessió. En conseqüència, se cedeix a les comunitats autònomes el rendiment de la taxa sobre rifes, tómboles, apostes i combinacions aleatòries quan la comunitat autònoma n'hagi autoritzat la celebració o

tingui competències per fer-ho. Igualment, se cedeix el rendiment de la taxa estatal sobre els jocs de sort, envit o atzar quan el fet imposable es faci en el territori esmentat.

### 3.1.7.2. Competències normatives

Seguint l'art. 19.2.e de la LOFCA i l'art. 42 de la LC 21/2001, les competències normatives que es poden assumir comprendran, pràcticament, tots els aspectes del règim jurídic del tribut. Poden ser regulades les exempcions, la base imposable, els tipus, les quotes fixes, les bonificacions i la meritació, a més de la gestió, la liquidació, la recaptació i la inspecció del tribut.

### 3.1.7.3. Gestió del tribut

D'acord amb l'art. 19 de la LOFCA i els art. 46-50 de la LC 21/2001, la tasca de gestió, entesa en sentit ampli, la duran a terme, mitjançant la delegació, les comunitats autònomes.

Pel que fa a aquest tribut, es poden destacar alguns punts. El primer és si el fet d'habilitar competències normatives sobre tants aspectes del tribut no està causant una mutació en la seva naturalesa, de manera que es pugui considerar un impost propi. El segon és que, si això és així, no convindria que l'Estat derogués el seu tribut, de manera que les comunitats autònomes passessin a gravar la matèria imposable per mitjà d'impostos propis. Finalment, com a tercer punt, la nova regulació aporta un increment en el grau d'autonomia i coresponsabilitat fiscal en tant que augmenten els camps en què s'habiliten competències normatives, malgrat que s'han d'exercir en els límits màxims i mínims que es deriven de l'ordenament i que són comuns a tributs com l'IP, l'ITPAJD o l'ISD, ja comentats.

Respecte a les dues primeres qüestions assenyalades en el paràgraf anterior, cal afegir que l'efecte de canvi de naturalesa no sembla que es produeixi des del moment en què l'Estat conserva la capacitat de regular en exclusiva aspectes del fet imposable com el material, l'espacial o l'element subjectiu, com també la de derogar el tribut o derogar l'habilitació normativa, sense oblidar que les seves disposicions són d'aplicació subsidiària. Per tot això no es pot afirmar el canvi de naturalesa, tot i que es podria proposar que, atesa l'amplitud de l'habilitació, seria possible plantejar-se que fossin les comunitats autònomes les qui gravessin la manifestació de capacitat econòmica a través d'impostos propis.

### 3.1.8. La cessió de l'impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs

#### 3.1.8.1. Rendiment cedit

Les previsions de l'art. 11.j de la LOFCA, l'art. 17.1.ñ, l'art. 18.1.A). fi l'art. 36 de la LC 21/2001, com també de les respectives lleis de cessió, permeten afirmar que aquest tribut forma part del grup dels cedits efectivament. La cessió s'articula a través de cedir el 100 % del rendiment del tribut produït al territori de la comunitat autònoma de què es tracti.

### 3.1.8.2. Punt de connexió territorial

D'acord amb l'art. 36 de la LC 21/2001, es considera produït al territori d'una comunitat autònoma el rendiment de l'impost que correspongui a vendes minoristes efectuades en establiments de venda al públic al detall situats a la comunitat autònoma amb l'excepció dels subministraments que es facilitin a consumidors finals que disposin de les instal·lacions necessàries per rebre'ls i consumir-los en una altra comunitat autònoma, en què el rendiment es considerarà produït en aquesta darrera. També es considera produït al territori de la comunitat autònoma el rendiment que correspongui a importacions i adquisicions intracomunitàries de productes gravats, quan es destinin directament al consum de l'importador o l'adquirent en un establiment de consum propi situat a la comunitat autònoma corresponent.

### 3.1.8.3. Competències normatives

L'art. 19.g de la LOFCA i l'art. 44 de la LC 21/2001 marquen les competències normatives que poden assumir les comunitats autònomes en relació amb aquest tribut. Concretament, en poden regular la gestió, en sentit ampli, i el tipus de gravamen. Sobre aquest element, però, cal aclarir que, d'acord amb el que preveu el segon article esmentat, es tracta d'un tipus autonòmic que s'ha de sumar a un altre d'estatal, tal com es deriva de l'art. 9.10 de la Llei 24/2001, de 27 de desembre, de mesures fiscals, administratives i d'ordre social. En conseqüència, les comunitats autònomes podran establir un tipus impositiu específic dins els marges màxim i mínim que preveu l'art. 44 de la LC 21/2001, que s'ha de sumar al tipus impositiu estatal que estableix l'art. 9.10 esmentat.

### 3.1.8.4. Competència de gestió

La gestió ha quedat delegada a les comunitats autònomes, com es desprèn dels art. 19.2 de la LOFCA i 46 a 50 de la LC 21/2001.

Aquest tribut és diferent de la resta de tributs cedits pel que fa a les competències normatives habilitades, atès que s'articula a través de l'establiment, dins els màxims i els mínims previstos, d'un tipus impositiu específic autonòmic a mode de recàrrec. S'hi afegeix la particularitat que la no-imposició d'aquest tribut no suposa l'aplicació subsidiària de normativa estatal, sinó del tipus impositiu sempre aplicable, però, en tot cas, no augmentat pel recàrrec.

La manera com s'ha formulat aquesta competència normativa planteja si aquest recàrrec és o no de la mateixa naturalesa que els previstos en l'art. 157.1.a de la CE com a recurs autonòmic o si, per contra, és un recàrrec establert per l'Estat a favor de les comunitats autònomes. A parer del qui escriu, per bé que es tracta d'un recàrrec que les comunitats autònomes poden o no establir sobre l'impost cedit i exercir, per fer-ho, una opció similar a la que exercirien si establissin el recàrrec esmentat en el text constitucional, hi ha diferències que l'allunyen d'aquest. La primera rau en el mateix fonament del recàrrec, en el sentit que és una competència normativa pròpia del règim jurídic dels tributs cedits habilitada per l'Estat, mentre que el recàrrec autonòmic en sentit estricte prové del mateix text constitucional. En segon lloc, de-

rivat d'aquesta primera apreciació, el recàrrec que estableix l'Estat, com succeeix amb una altra competència normativa, podria ser derogat per aquest, cosa que no passaria amb un recàrrec autonòmic, que dependria tant en l'establiment originari com en la derogació de la mateixa comunitat autònoma que l'establís. Finalment, cal afegir que l'Estat podria haver aconseguit el mateix efecte si hagués permès que les comunitats autònomes poguessin fixar la tarifa dins uns marges que tinguessin en compte allò que ara s'ha articular com un recàrrec.

Cal repetir aquí consideracions ja esmentades respecte a l'autonomia i la coresponsabilitat fiscal. S'han augmentat les capacitats de despesa i el nivell d'autonomia i de coresponsabilitat fiscal que es derivaven de la regulació anterior, però, igual que en tots els casos analitzats, tot això ha de concordar amb els límits que es deriven de la regulació dels tributs cedits.

Un cop analitzats tots els tributs cedits i les normes que els regulen, és necessari prosseguir l'estudi a través de l'examen de la modificació de la regulació que s'ha dut a terme respecte a un altre recurs autonòmic: el recàrrec tributari.

### 3.2. *El recàrrec tributari autonòmic*

El recàrrec tributari autonòmic ha estat un altre dels recursos la regulació del qual ha quedat modificada. D'ençà de la redacció de la LOFCA el 1980 fins avui, l'article que ha regulat aquest recurs és el 12, que no ha estat alterat en l'apartat 2, és a dir, en relació amb els límits en què s'ha de moure l'establiment del recàrrec, però sí en l'apartat 1, que ha regulat l'àmbit d'aplicació d'aquest tribut.

Durant el període comprès entre 1980 i 1996, el recàrrec autonòmic podia ser establert sobre els impostos estatals cedits i sobre els no cedits que gravessin la renda o el patrimoni de les persones físiques amb domicili fiscal al seu territori. Cal dir que, tenint en compte que els tributs cedits no comportaven l'habilitació de competències normatives, amb el recàrrec autonòmic les comunitats autònomes podien fer efectiva la seva autonomia financera i la seva coresponsabilitat fiscal,<sup>29</sup> malgrat que, tret d'algunes excepcions, no van considerar aquesta possibilitat.<sup>30</sup>

L'any 1996 l'apartat 1 de l'art. 12 de la LOFCA és modificat de tal manera que les comunitats autònomes només podien establir recàrrecs sobre els tributs de l'Estat susceptibles de cessió. Si entenem que amb aquesta denominació es fa referència als tributs potencialment cedibles i que s'han de diferenciar dels tributs cedits efec-

29. En el moment en què s'aproximava el replantejament del sistema de finançament per al quinquenni 1991-1995 i s'estudiava la manera d'incrementar els nivells d'autonomia financera i coresponsabilitat fiscal, la doctrina va ressaltar les possibilitats que tenia el recàrrec a aquest efecte. En aquest sentit, es pot veure Zornoza Pérez, J. J.: «Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas», *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1986-1987, tom II, Madrid, 1988, pàg. 987; Zornoza Pérez, J. i Hucha Celador, F. de la: «Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las comunidades autónomas», *Cuadernos de actualidad, Hacienda Pública Española*, núm. 8, 1990, pàg. 22; Martín Queralt, J.: «Éramos pocos y...», *Tribunal Fiscal*, novembre de 1993, núm. 37, pàg. 3; Albiñana-García Quintana, C.: «De coresponsabilidad fiscal y administración única», *Revista Jurídica TAPIA*, gener-febrer de 1993, pàg. 23, o Adame Martínez, F. D.: *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Ed. Comares, Granada, 1996, pàg. 612.

30. Se sol esmentar com una prova infructuosa de l'establiment d'aquest recurs la Llei 15/1984, de 19 de desembre, sobre el Fons de solidaritat municipal de Madrid.

tivament, podem arribar a la conclusió que l'àmbit d'aplicació del recàrrec autonòmic va esdevenir més estret.<sup>31</sup> Aquest recurs autonòmic únicament es podia establir sobre les figures tributàries que, tot i estar contingudes en l'art. 11 de la LOFCA, no havien estat objecte de cessió efectiva: la imposició general sobre les vendes i els impostos sobre consums específics, ambdós sobre la fase minorista.

Amb la modificació de l'art. 12.1 de la LOFCA efectuada l'any 2001, l'àmbit d'aplicació d'aquest tribut continuen sent els tributs susceptibles de cessió, però excloent-ne l'IVMDH, a més de l'IVA i els impostos especials, encara que en aquests dos darrers casos fins que tinguin competències normatives en matèria de tipus de gravamen. Aquesta regulació confirma la línia restrictiva seguida fins ara, ja que, si bé manté com a nucli fonamental el grup de tributs susceptibles de cessió, s'ha de recordar que s'han cedit tots els tributs de l'art. 11 de la LOFCA, amb la qual cosa s'han esgotat les possibilitats que tenia i només podem parlar de tributs cedits efectivament.

Si s'examina l'evolució normativa que s'ha exposat respecte al recàrrec autonòmic es poden aportar dues reflexions. La primera és que en l'actualitat no sembla possible que les comunitats autònomes puguin exercir el seu poder tributari amb l'objecte d'establir un recàrrec si tenen cedits efectivament tots els tributs susceptibles de cessió. Aprofundint-hi una mica més, aquests ens territorials posseeixen l'opció d'acordar la cessió de tributs amb l'Estat i, per tant, d'exercir les competències normatives en el marc de la legislació estatal, amb la qual cosa renuncien a establir recàrrecs sobre aquestes figures, o bé de mantenir la possibilitat d'establir el tribut autonòmic renunciant a la recaptació i les competències normatives que poden obtenir d'un tribut susceptible de cessió que esdevingui cedit efectivament. Aquest condicionament mutu entre el règim jurídic del recàrrec i el del tribut cedit que pot arribar a l'extrem que, en cas que se n'utilitzi només un, l'altre sigui impossible d'establir, podria conduir a plantejar l'encaix de la modificació de l'art. 12.1 de la LOFCA en el bloc constitucional. Cal tenir present que tant l'art. 157.1 de la CE com l'art. 4.1.d de la LOFCA recullen tant el recàrrec com el tribut cedit com a recursos autonòmics, de la qual cosa es podria derivar que ambdues possibilitats han de quedar obertes sense que l'una condicioni l'altra de manera efectiva. Això s'hi ha d'afegir que el recàrrec tributari autonòmic i el tribut cedit són recursos autonòmics de naturalesa diferent amb règims jurídics que es poden relacionar, però no condicionar. En altres termes, el recàrrec tributari autonòmic és un tribut el règim jurídic del qual és compartit entre l'Estat i les comunitats autònomes, les quals regularan elements essencials del tribut sense que el primer ens pugui eliminar aquesta possibilitat. Contràriament, el tribut cedit és un recurs transferit a les comunitats autònomes del qual és titular l'Estat, que en cedeix la recaptació i, si s'escau, pot habilitar competències normatives a exercir per part d'aquests ens. Els arguments formats

---

31. Sobre aquesta qüestió Ferreiro Lapata va diferenciar els tributs susceptibles de cessió i els tributs cedits efectivament. Els primers estarien previstos en la LOFCA i en els respectius estatuts d'autonomia, mentre que els segons serien aquells que, a més, eren regulats per la llei estatal que estableix l'abast de la cessió i la llei particular de cessió a cada comunitat autònoma. Ferreiro Lapata, J. J.: «Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983, de 28 de diciembre», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983, pàg. 601-611.

amb la idea que la hisenda autònomic inclou tots dos recursos sense excloure's mútuament i que tenen naturaleses diferents es reforcen si considerem que tant l'art. 157.1.a de la CE com l'art. 4.1.d de la LOFCA estableixen que l'àmbit d'aplicació del recàrrec tributari autòmic són els impostos estatals, possibilitat que s'elimina si s'afegeix que hagin de ser susceptibles de cessió, tal com preveu l'art. 12.1 de la LOFCA.

La segona reflexió que es pot aportar té una connexió directa amb la primera. La conclusió que en sorgeix és producte d'especular sobre dues premisses. La primera és que actualment tant els recàrrecs tributaris autònomic com els impostos autònomic propis tenen uns límits molt estrets que n'impedeixen el desenvolupament.<sup>32</sup> La segona premissa és que l'establiment d'impostos propis i de recàrrecs ha estat considerat l'expressió màxima de l'autonomia financera de les comunitats autònomes.<sup>33</sup> La conclusió sembla clara: s'han reduït les possibilitats de fer efectiu un nivell d'autonomia financera en matèria d'ingressos a través de l'establiment de recursos propis i s'ha substituït per l'habilitació d'espais normatius en recursos de titularitat estatal, com ara els tributs cedits. En definitiva, el nivell d'autonomia financera i coresponsabilitat fiscal en matèria d'ingressos no depèn tant del desenvolupament normatiu del règim jurídic de recursos tributaris propis de les comunitats autònomes com de l'exercici o no de les competències normatives habilitades per l'Estat a través dels quals comparteix el seu sistema tributari.

32. En relació amb la dificultat que comporta l'establiment d'impostos propis autònomic s'ha de dir que es va comentar àmpliament en els moments previs a la modificació del sistema de finançament autòmic l'any 1991. Tenint en compte que la regulació d'aquest recurs autòmic no ha estat objecte de modificació des d'aleshores, és possible considerar la conclusió apuntada aquí, és a dir, que el poder tributari autòmic està molt restringit per establir impostos propis, en virtut, fonamentalment, dels art. 6.1 i 9 de la LOFCA. En aquest sentit, es pot veure Medel Cámara, B.: «El sistema de ingresos tributarios de las comunidades autónomas: el proyecto de ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas y los Estatutos de autonomía», *Revista de Estudios Regionales*, extr., vol. II, 1980, pàg. 517; Fernández Junquera, M.: «Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las comunidades autónomas», *Cortes Generales*, IEF, Direcció General dels Serveis Jurídics de l'Estat, vol. II, pàg. 1049, o Ferreiro Lapatz, J. J.: «Régimen jurídico...», *op. cit.*, pàg. 80. En aquesta línia, és expressiu el comentari de Zornoza Pérez quan destaca que si bé s'ha reconegut a través de la CE la capacitat per crear tributs propis, s'han establert límits massa estrets «[...] como para que pueda aparecer justificada la afirmación de que se encuentra en la práctica vacío de contenido [...]». Zornoza Pérez, J. J.: «Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas», *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1992-1993, pàg. 480-481.

33. En aquest sentit, es poden traslladar aquí les paraules de Rodríguez Bereijo, quan va entendre que «[...] se reconoce la posibilidad de que las comunidades autónomas establezcan sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como recargos sobre los impuestos estatales, configurando un sistema tributario propio y autónomo separado del estatal, expresión máxima de su autonomía financiera». Rodríguez Bereijo, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las comunidades autónomas», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, pàg. 66. A això, s'hi poden afegir les reflexions que va aportar Casado Ollero en l'obra *El sistema impositivo de las comunidades autónomas. Una aproximación a las funciones del tributo regional*, Universidad de Granada, Granada, 1981, per tal com va considerar que el recurs tributari permet a les comunitats autònomes optar per millorar el nivell mínim de serveis garantit per les transferències estatals, de manera que posava de manifest la seva autonomia financera (pàg. 66-67).



### 3.3. *Els recursos no tributaris*

Després d'examinar les modificacions que s'han dut a terme en el règim jurídic dels tributs cedits i del recàrrec tributari autonòmic, cal exposar els mecanismes de tancament del sistema o, dit en altres termes, la regulació d'aquells recursos destinats a cobrir essencialment la suficiència financera de les comunitats autònomes.

#### 3.3.1. El Fons de suficiència

En virtut de l'art. 13 de la LOFCA, les comunitats autònomes participaran en els ingressos de l'Estat a través de l'anomenat Fons de suficiència, que té com a objectiu cobrir la diferència entre les necessitats de despesa de cada comunitat autònoma i ciutat autònoma i la seva capacitat fiscal. Seguint els art. 6.j i 15 de la LC 21/2001, podem obtenir dos moments en la regulació d'aquest recurs. El primer és l'any 1999, en què el Fons de suficiència és la diferència, positiva o negativa,<sup>34</sup> entre les necessitats totals de finançament de cada comunitat autònoma<sup>35</sup> i l'import de recaptació que s'obté a través dels tributs cedits. Un cop fixada aquesta quantitat positiva o negativa, cal anar-la actualitzant per a cada any mitjançant l'aplicació de les fórmules que estableix l'art. 15 de la LC 21/2001.

Es preveu, d'acord amb l'art. 13.4 de la LOFCA i l'art. 16 de la LC 21/2001, que el valor inicial del Fons de suficiència pot ser revisat en els supòsits següents:

- a) Quan tingui lloc el traspàs de nous serveis o bé s'ampliïn o es revisin valoracions de traspassos anteriors
- b) Quan adquireixi efectivitat la cessió de nous tributs.

El Fons de suficiència aporta al sistema l'efectivitat dels principis de suficiència i solidaritat. El primer s'evidencia quan es fa referència al fet que aquest Fons ha de cobrir la insuficiència dels tributs cedits per tal de finançar les necessitats de despesa que impliquen les competències materials traspassades. El segon es posa de manifest quan és possible que la capacitat fiscal d'algunes comunitats autònomes, amb l'exercici previ de les competències normatives, sigui superior a les despeses a què ha de fer front: l'excés serà un crèdit a favor de l'Estat que el pot distribuir entre les comunitats autònomes deficitàries.

De la regulació d'aquest Fons es pot extreure una reflexió útil per a l'objecte d'aquesta exposició. Seguint l'art. 6 de la LC 21/2001, el Fons de suficiència es calcula sobre la base dels imports que proporcionen els tributs cedits «[...] *por sus valores normativos del año 1999*». Si aquesta expressió s'entén com els valors abans d'utilitzar les competències normatives, es pot arribar a la conclusió que els tributs ce-

---

34. Si la diferència és positiva, indica que la comunitat autònoma rep, a més del rendiment dels tributs cedits, el Fons de suficiència. Si és negativa, la comunitat autònoma rep per tributs cedits més finançament del necessari per a les seves necessitats de despesa, per la qual cosa ha de reintegrar l'excés com a Fons de suficiència a favor de l'Estat.

35. Les necessitats totals de finançament es determinen d'acord amb els art. 1 a 6 de la LC 21/2001, que, a grans trets, estableixen que s'ha de calcular l'import de despesa que suposen les competències homogènies entre comunitats autònomes sumant-hi el valor de les no homogènies o no comunes.

dits per l'Estat cobreixen el principi de suficiència i que en virtut de les competències normatives les comunitats autònomes posen de manifest la seva autonomia financera i la seva coresponsabilitat fiscal, per tal com aconseguiran un plus de finançament per millorar el nivell de prestació de serveis. Ara bé, si l'expressió s'entén referida a un moment posterior a l'exercici de les competències normatives fa la impressió que aquestes darreres no farien efectiu el principi d'autonomia financera, sinó el de suficiència financera.

Segons l'opinió del qui escriu, la primera tesi és la més adequada, ja que la segona posaria en evidència una contradicció que viciaria el sistema de finançament. Si les competències normatives han estat habilitades per facilitar la intervenció de les comunitats autònomes en l'adaptació del sistema tributari estatal al seu territori i han posat de manifest la seva autonomia financera i la seva coresponsabilitat final, no tindria gaire sentit buidar aquesta possibilitat per, en definitiva, cobrir tan sols les necessitats de despesa considerades imprescindibles. Aquest argument es pot completar dient que el segon paràgraf de l'art. 15.3 de la LC 21/2001 preveu que el coeficient per a l'actualització de l'import del Fons de suficiència, quan sigui a favor de l'Estat, depèn de la recaptació dins el territori de la comunitat autònoma, sense exercici de competències normatives, dels tributs cedits.

### 3.3.2. Les assignacions d'anivellació i el Fons de solidaritat interterritorial

Les assignacions d'anivellació i el Fons de solidaritat interterritorial són recursos el règim jurídic dels quals ha quedat modificat per les lleis que són objecte d'aquestes línies. Amb referència al primer, els art. 4.2.a i 15 de la LOFCA mantenen en essència la regulació existent, de manera que es continua vinculant el recurs a compensar la insuficiència de finançament que pot sorgir dels tributs cedits i la participació en els pressupostos generals de l'Estat. La novetat rau en el fet que s'ha concretat en els sectors de sanitat i educació el concepte de serveis públics fonamentals, el finançament dels quals serà objecte de reforç per aquest recurs quan no s'arribi a cobrir, d'acord amb els termes de l'art. 67 de la LC 21/2001, el nivell mínim de prestació dels serveis públics que comporten.

Respecte al segon recurs, els art. 4.2.b i 16 de la LOFCA, com també la Llei 22/2001, de 27 de desembre, dissenyen de manera nova un FCI que es divideix en dos fons: el Fons de compensació i el Fons complementari. Seguint l'art. 16.3 de la LOFCA, les quantitats amb què es dota el Fons de compensació estan afectes a despeses d'inversió als territoris menys desenvolupats. D'altra banda, segons l'art. 16.5 de la LOFCA les quantitats del Fons complementari també estan destinades a despeses d'inversió, per bé que, a petició de les comunitats autònomes, es poden utilitzar en despeses de funcionament o corrents en les condicions establertes en el precepte.

## **4. La participació de les comunitats autònomes en l'Agència Estatal d'Administració Tributària i els mecanismes de resolució de conflictes**

Els principis d'autonomia financera i de coresponsabilitat fiscal es realitzen, pel que fa a les lleis que s'analitzen, com s'ha dit, per l'exercici de les competències nor-

matives habilitades en relació amb els tributs cedits. Tanmateix, ambdós principis també es poden potenciar a través de la inclusió de les comunitats autònomes en els òrgans de l'Estat dedicats a l'Administració tributària. Concorden amb aquesta línia tant l'art. 20 de la LOFCA com els art. 63 a 66 de la LC 21/2001, ja que el primer preveu la participació de les comunitats autònomes en els tribunals economicoadministratius regionals de l'Estat, i els segons, la integració en l'AEAT de les comunitats autònomes a través del Consell Superior de Direcció de l'AEAT (art. 63), la Comissió Mixta de Coordinació de la Gestió Tributària (art. 64) i els consells territorials de direcció per a la gestió tributària (art. 65), tot això de conformitat amb el que marca l'art. 53 de la LC 21/2001, relatiu a la col·laboració entre administracions.

Aquesta integració té l'efecte bàsic de vincular les comunitats autònomes tant en l'evolució normativa futura del sistema tributari que comparteixen amb l'Estat i del sistema de finançament autonòmic<sup>36</sup> com en la gestió del sistema tributari estatal,<sup>37</sup> i mitjançant aquesta regulació fan efectiu el principi de coresponsabilitat fiscal, no tan sols en relació amb l'establiment i la configuració dels tributs, sinó també respecte a la seva gestió. Per tant, això no s'articula amb la divisió de l'AEAT, sinó dotant-la d'òrgans en què participen, d'una banda, l'Administració estatal i, de l'altra, les administracions autonòmiques (art. 66 LC 21/2001). En aquesta línia també es pot esmentar l'art. 20.2 de la LOFCA, la previsió del qual és la participació de les comunitats autònomes en els tribunals economicoadministratius regionals relacionats amb la revisió dels actes administratius tributaris.

El joc de relacions entre administracions tributàries arran del finançament autonòmic es tanca mantenint la Junta Arbitral per a la resolució de conflictes relatius als punts de connexió territorial (art. 23 i 24 LOFCA). La regulació actual manté el precepte existent en el fet que s'han introduït canvis quant a la legitimitat activa, que ara comprèn comunitats autònomes que entenguin que no es produeix al seu territori un rendiment o que no són competents per gestionar-los. Així mateix, es planteja crear un procediment de caràcter simplificat (art. 23.5 LOFCA) i es regula la composició de la Junta Arbitral depenent dels subjectes en conflicte (Estat-comunitats autònomes o comunitats autònomes entre si, art. 24.1 LOFCA).

## 5. El principi d'estabilitat pressupostària

Supera les pretensions d'aquest treball —estudiar el nivell de realització dels principis d'autonomia financera i coresponsabilitat fiscal en el sistema de finançament autonòmic— comentar exhaustivament la Llei orgànica 5/2001, de 13 de desembre, i la Llei 18/2001, de 12 de desembre, relatives a l'estabilitat pressupostària. Tanmateix, aquesta pretensió inicial no sembla completa si no es fa almenys un incís no solament desde la perspectiva de l'ingrés, sinó també desde la perspectiva de la despesa per completar la visió de l'activitat financera autonòmica i, per tant, el seu poder financer.

36. N'és un exemple l'art. 64.3.b de la LC 21/2001, en què es preveu la intervenció de les comunitats autònomes a l'hora d'elaborar la normativa tributària, amb l'anàlisi i l'informe corresponents.

37. N'és un exemple l'art. 64.3.e de la LC 21/2001, en què s'estableix que es coordinen a través de la Comissió Mixta els criteris de valoració a l'efecte tributari.

Per aquest motiu és necessari aproximar-se a la regulació que estableix la LOGEP traslladant a l'activitat de despesa de les autonomies l'objectiu de complir el principi d'equilibri pressupostari o superàvit que preveu l'art. 3 de la LGEP (art. 1 LOGEP). Complir aquest principi implica, en general, adequar la política pressupostària autonòmica a les directrius que estableixen de manera coordinada el CPFF i el Govern de l'Estat (art. 3, 5 i 6 LOGEP), i, en cas d'incompliment, obrir un procediment per a l'assumpció de les responsabilitats que se'n puguin derivar (art. 4 LOGEP).

Aquestes disposicions de la LOGEP es tradueixen en una sèrie de modificacions en els articles de la LOFCA. L'art. 2 associa la idea d'equilibri econòmic que ha de procurar l'Estat amb l'estabilitat pressupostària. L'art. 3 incorpora la competència del CPFF de desenvolupar tasques relatives a la coordinació amb l'Estat en aquesta matèria. L'art. 21 afegeix el principi d'estabilitat als principis que han de fer efectius les comunitats autònomes en matèria pressupostària.

El context que formen els preceptes indicats emmarquen el règim jurídic d'un recurs autonòmic, tal com es deriva dels art. 9 de la LOGEP i de la modificació que incorpora la disposició addicional única, punt quatre, a l'art. 14.3 de la LOFCA. Aquests preceptes incorporen un condicionant més a les autoritzacions que atorga l'Estat per tal que les comunitats autònomes puguin recórrer al crèdit públic amb vista al seu finançament. En definitiva, la LOGEP suposa, d'una banda, limitar la possibilitat d'elaborar i liquidar els pressupostos tenint en compte situacions de dèficit i, de l'altra, un requisit més a l'hora de recórrer al crèdit públic.

Si s'enllaça l'efecte de la LOGEP sobre l'activitat financera autonòmica amb tot el que s'ha exposat en relació amb els recursos autonòmics, es pot arribar a la conclusió que el sistema de finançament autonòmic ofereix a les comunitats autònomes la suficiència per cobrir les seves necessitats i l'autonomia i la coresponsabilitat fiscal mitjançant l'exercici de competències normatives per compartir el sistema tributari estatal. Ara bé, aquesta sembla l'única via de desenvolupar aquests principis, atès que no s'han flexibilitzat els límits existents a l'establiment d'impostos autonòmics propis, perquè l'Estat continua gravant les manifestacions de riquesa, s'ha restringit la possibilitat d'establir recàrrecs tributaris autonòmics i, a més, es limita la possibilitat de finançar l'activitat d'aquests ens recorrent al crèdit públic.

## 6. Reflexió final

Al llarg de l'exposició s'ha procurat exposar les diferents reflexions i conclusions parcials que susciten les modificacions que s'han efectuat en el sistema de finançament. A aquestes altures, és hora de fer alguna aportació de caràcter global, cosa que constitueix l'objecte i la justificació d'aquest darrer apartat.

En relació amb les comunitats autònomes de règim comú, el sistema de finançament autonòmic espanyol ha evolucionat essencialment a través dels tributs cedits. Aquests tributs han passat de ser un instrument per mitjà del qual es cobrien les necessitats financeres de les comunitats autònomes fent efectiu el principi de suficiència a ser, al mateix temps, l'instrument en què es fa residir l'efectivitat del principi d'autonomia financera i de coresponsabilitat fiscal en la perspectiva dels ingressos. Juntament a aquesta evolució, o bé de manera paral·lela, els impostos

propis i els recàrrecs tributaris autonòmics —totes dues manifestacions del poder tributari i dels mateixos principis— han experimentat restriccions per al seu establiment que han arribat a buidar la possibilitat de generalització. En definitiva, s'evidencia que el legislador ha optat per fer possible l'autonomia financera de les comunitats autònomes a través del fet que l'Estat habiliti espais normatius a les comunitats autònomes en el seu sistema tributari, en comptes d'optar pel desenvolupament de seus recursos tributaris propis.

Aquesta opció no és incompatible amb el nostre ordenament constitucional si tenim en compte que les previsions sobre aquest aspecte de la CE permeten dissenyar sistemes de finançament de separació, centralistes o mixtos, per tal com són de caràcter obert. Igualment, tal com ja es va deduir en exposar la jurisprudència del Tribunal Constitucional, el principi d'autonomia financera implica que les comunitats autònomes poden exercir el seu poder financer d'acord amb els seus propis interessos i amb vista a realitzar les seves competències materials, cosa que es duu a terme amb l'exercici de competències normatives que permeten l'adaptació del sistema tributari estatal a les necessitats autonòmiques. La força centrífuga que en podria resultar es limita a través del principi de coordinació amb la hisenda de l'Estat, el qual, a més, n'és el garant. Aquest aspecte es realitza establint límits màxims i mínims que delimiten les competències normatives i que s'han anat concretant al llarg del treball. Cal afegir que, prèviament al desenvolupament de l'autonomia financera, s'ha de satisfer el deure de contribuir al creixement equilibrat de totes les parts del territori de l'Estat que s'instrumenta amb l'FCI i que es procura mitjançant l'estabilitat en les polítiques de despesa.

És més, es pot pensar que el sistema de finançament autonòmic ha d'evolucionar per aquest camí de compartir el sistema tributari estatal, ja que està condicionat per la manera com s'ha desenvolupat la distribució del poder polític. Mentre que als estats federals han estat els ens que es federen els que creen l'Estat federal dotant-lo de poder financer i repartint les figures tributàries entre el nou ens i els ens federats, a Espanya l'Estat central ha creat les comunitats autònomes i els ha transferit competències materials, que en alguns camps exerceixen de manera exclusiva, però no se'ls ha habilitat un espai de desenvolupament d'un aspecte essencial del poder financer com és el poder tributari. En altres termes, mentre que ha tingut lloc un repartiment de les competències materials, no s'ha fet un repartiment de les manifestacions de riquesa que cal gravar per al seu finançament.

Així, doncs, en l'àmbit del finançament autonòmic les diferents lleis descrites aquí condueixen a pensar que l'autonomia financera s'ha de realitzar, fonamentalment, per mitjà de les competències normatives sobre tributs cedits, les quals són concebudes com competències estatals transferides a les comunitats autònomes mitjançant lleis marc. Aquesta opció, a més, sembla que s'ha de considerar definitiva, ja que el sistema neix amb vocació d'estabilitat, cosa que, en conseqüència, es podria entendre com la consecució del nivell definitiu d'autonomia financera i co-responsabilitat fiscal que s'està disposat a assolir.

Ara bé, aprofundint-hi una mica més, caldria meditar alguns punts. En primer lloc, aquest sistema no es diferencia essencialment del sistema de finançament dels ens locals. Pensem que en tots dos casos es pretén cobrir de manera prioritària la suficiència per tal que, posteriorment, mitjançant l'establiment de màxims i mínims,

es puguin habilitar espais en què ambdós posin de manifest la seva capacitat normativa —las comunitats autònomes mitjançant lleis i els ens locals mitjançant ordenances fiscals— i, en definitiva, la seva autonomia financera. Aquesta equiparació *de facto* no sembla tributària d'un dels èxits del text constitucional, com és la creació d'ens territorials amb capacitat legislativa pròpia com a manifestació de la seva autonomia, ja que no sembla que s'hagi aprofundit en aquesta línia quan s'ha optat per un sistema de finançament definitiu en què l'autonomia financera —factor clau de l'autonomia política— depèn, en gran mesura, de l'actuació estatal i no de l'actuació pròpia de les comunitats autònomes, malgrat que la primera ha de concordar amb el principi de lleialtat de l'art. 2.e) de la LOFCA. En aquest sentit, la diferència entre ambdós sistemes de finançament se situa no tant en si les comunitats autònomes tenen poder legislatiu i els ens locals no com en el fet que les comunitats autònomes poden optar entre exercir la seva activitat financera de manera autònoma i coordinada amb l'Estat o bé exercir-la dins les competències normatives que l'Estat habilita, mentre que els ens locals s'han d'adaptar necessàriament al marge d'autonomia habilitat per l'Estat.

En segon lloc, l'autonomia financera i la coresponsabilitat fiscal que s'estan desenvolupant no parteixen tant de la capacitat de les comunitats autònomes d'establir els seus propis recursos —que, com s'ha vist, són difícils d'establir— com de la creació per part de l'Estat d'espais que poden regular dins el règim jurídic de recursos estatals. L'autonomia no és desenvolupada pels titulars i el seu límit no és la coordinació necessària i consensuada amb l'Estat, sinó que es realitza en virtut de competències normatives habilitades per l'Estat dins els seus recursos, la qual cosa implica, necessàriament, la coordinació. En altres paraules, s'ha optat per un sistema de finançament mixt en què l'autonomia dels ens territorials no es desenvolupa en contraposició i equilibri amb la necessària coordinació amb l'Estat, sinó dins la capacitat coordinadora d'aquest.

En tercer lloc, cal plantejar-se si l'evolució que s'ha exposat aquí no allunya el sistema de finançament de la distribució de poder financer que semblava desprendre's de la CE. No és estrany considerar que la CE marca una evolució en la distribució esmentada, atès que es passa d'un esquema de poder tributari originari-poder tributari derivat a un poder reconegut directament pel text constitucional per a tots els ens territorials, però amb diferents límits. Tanmateix, amb l'opció adoptada ens trobem davant un sistema de finançament en què, d'una banda, és difícil desenvolupar recursos propis i, de l'altra, es transfereix a les comunitats autònomes la capacitat de regular tributs de titularitat estatal.

L'autonomia financera i la coresponsabilitat fiscal s'estan desenvolupant en el nostre sistema en un grau i en virtut d'unes opcions concretes, per la qual cosa no és possible afirmar que siguin una il·lusió. Ara bé, sembla que en matèria de finançament, a diferència del que succeeix amb les competències materials, s'ha optat més per transferir, després de la promulgació de la CE, capacitats normatives sobre recursos estatals que no pas perquè les comunitats autònomes desenvolupessin el seu poder normatiu sobre recursos propis. Es desenvolupen, per tant, una autonomia i una coresponsabilitat fiscal basades en l'adaptació d'un sistema tributari previ —peça clau en el finançament dels ens territorials— que en l'establiment i el manteniment d'un sistema tributari propi.