

# Financiamento autonómico: os impostos cedidos e o futuro dos impostos sobre sucesións e doazóns e sobre o patrimonio<sup>1</sup>



**&** *Resumo/Abstract: O acordo sobre o sistema de financiamento autonómico é unha das prioridades nestes momentos no escenario político actual e está chamado a ser un elemento fundamental no futuro das comunidades autónomas. No presente traballo abordamos cales son as posibilidades que existen a partir da distribución constitucional do poder financeiro no noso país. Neste eido, a asunción de competencias normativas nos impostos cedidos por parte das comunidades autónomas determinou propostas como a supresión do Imposto sobre Sucesións e Doazóns, do Imposto sobre o Patrimonio das Persoas Físicas ou a redución da tarifa do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas, que merecen un estudo particular.&*

**&** *Palabras clave: poder financeiro, financiamento autonómico, impostos cedidos, Imposto sobre Sucesións e Doazóns, Imposto sobre o Patrimonio*



## INTRODUCCIÓN

Nos últimos anos iniciouse un proceso dirixido á modificación do sistema de financiamento que afecta, desde o meu punto de vista, ás características esenciais da España plural. Quen pensou que a ordenación do Estado das Autonomías na CE de 1978 ía permitir que se resolvesen todos os conflitos de nacións, rexións e territorios en España, talvez se trabucou. Porque é moi posible afirmar sen equivocación que estamos destinados a dar máis pasos en relación coas distintas identidades nacionais ou rexionais no contexto da España común. Para algúns, o recoñecemento da diversidade «es la condición previa para la unidad querida por todos, sin imposiciones y sin necesidad de renunciar a la identidad de cada uno. La España de hoy se reconoce en su diversidad y en su enriquecedora pluralidad de nacionalidades, lenguas y culturas»<sup>2</sup>.

Nese senso, a Constitución estableceu as bases do Estado autonómico con grande acerto, permitindo que a diversidade nacional e rexional fose institucionalizada mediante o autogoberno sen dar lugar á desunión. Con todo o proceso non está pechado para algúns, sobre todo para quen reivindica que o art. 2 da CE debe ser obxecto de desenvolvemento que signifique «la confirmación de un modelo territorial de gobierno, equiparable a las federaciones democráticas, por el que el Estado se organiza territorialmente a partir de una distribución dualista de las competencias de gobierno, garantizando las competencias exclusivas, y la posibilidad de que los poderes públicos de las comunidades autónomas puedan decidir sus propias políticas públicas en las materias de su competencia»<sup>3</sup>.

Nese proceso a cuestión do financiamento constitúe o núcleo. Toda asunción de competencias exclusivas ou compartidas, así como a adopción de medidas políticas no ámbito da súa competencia naturalmente poñen no punto de mira o financiamento e, de ser o caso, a autonomía e suficiencia financeira.

Sexa como for, os temas expostos esixen unha análise que tome en consideración precisamente o texto constitucional, no sentido de determinar as condicións das actuacións de ambos os actores, Estado e comunidades autónomas. Temos que determinar que di a Constitución sobre este tema, e que permite facer e que non permite facer a carta magna.

Esta análise adquire especial interese ante os dous bloques de cuestións que se están presentando neste momento, a saber:

En primeiro lugar, o proceso de reforma de Estatutos de Autonomía, que colocou o tema do financiamento en primeiro plano unha vez máis. Non só no que se refire aos recursos das comunidades autónomas, tamén en canto ás competencias de xestión e á aspiración que comeza a estenderse polas comunidades autónomas de que sexan as respectivas administracións tributarias as competentes para recadar todos os tributos no ámbito dos seus territorios, mediante calquera fórmula que o permita: cesión, delegación ou ata colaboración.

En segundo lugar, o exercicio de certas competencias normativas por parte dalgunhas comunidades autónomas en relación con algúns dos tributos cedidos, así coma o anuncio do exercicio doutras competencias nun futuro inmediato, determinou o inicio do debate a plena luz sobre a conveniencia de manter no sistema tributario certos tributos, e mesmo sobre a lexitimidade do exercicio dalgunhas competencias que poden chegar a afectar as relacións entre comunidades autónomas.

## 2. O ESTADO E AS COMUNIDADES AUTÓNOMAS NA CONSTITUCIÓN

Antes de nada debemos ter en conta que segundo o art. 1 da CE, España é un Estado social e democrático de dereito. A Constitución, segundo o seu art. 2, fundaméntase na indisolubilidad da nación española, patria común e indivisible de todos os españois, e recoñece e garante o dereito á autonomía das nacionalidades e rexións e a solidariedade entre todas elas.

A propia Constitución completa o deseño da organización territorial do Estado ao considerar no seu art. 137 os municipios, as provincias e as comunidades autónomas; todas elas entidades que gozan de autonomía para a xestión dos seus intereses, cun poder que ten distinto alcance segundo o ente territorial de que se trate. Tocante a isto, cómpre mencionar que o Estado e as comunidades autónomas teñen poder legislativo.

A autonomía financeira das comunidades autónomas recoñécese de forma xeral no art. 156.1, segundo o cal gozan de autonomía financeira para o desenvolvemento e a execución das súas competencias de conformidade cos principios de coordinación coa facenda estatal e de solidariedade entre todos os españois.

Desa forma, a solución dun problema político histórico prodúcese a través do principio de autonomía. A existencia dunha vontade histórica de autogobernarse, manifestada polas comunidades integradas dentro do Estado, atopa a súa realización a través da organización territorial do Estado., A este respecto a autonomía das comunidades autónomas supón a existencia de varios poderes políticos dentro do Estado.

A Constitución recoñécelles, nos art. 137 e 156, autonomía para a xestión dos seus respectivos intereses. A autonomía financeira das comunidades autónomas concrétese na atribución de competencias normativas e de xestión que fagan posible a articulación do seu propio sistema de ingresos e gastos. Con este fin, a CE habilita o desenvolvemento de políticas propias, mediante un nivel de autonomía administrativa que supón un sistema de xestión pública descentralizada que lle permite a cada comunidade autónoma a execución de políticas propias, decidindo como e cando exercer as súas competencias dentro dos límites constitucionais e estatutarios. Así, as comunidades autónomas teñen capacidade para establecer as súas decisións políticas, que mesmo poden ser diferentes das adoptadas polo Estado.

Como declarou o Tribunal Constitucional, o soporte material da autonomía financeira son os ingresos. É así que a Lei orgánica de financiamento das comunidades autónomas (LOFCA) configura como principio a suficiencia de recursos que, como tamén dixo o alto Tribunal, «ten un primeiro límite na propia natureza das cousas e non é outro senón as posibilidades reais da estrutura económica do país no seu conxunto»<sup>4</sup>.

Isto condúcenos á reflexión acerca da relación entre autonomía e unidade, en particular sobre a posible oposición entre ambos os dous conceptos. Tamén foi o Tribunal Constitucional o que, en sentenza do 2 de febreiro de 1981, declarou que a autonomía alcanza o seu verdadeiro sentido dentro da organización unitaria. A autonomía, que determina a atribución de potestades aos distintos entes territoriais, concíbese de forma limitada, á vez que goza da protección constitucional que impide que o lexislador ordinario a poida limitar de forma inxustificada.

Non cabe dúbida de que a relación entre autonomía e unidade é unha das preocupacións que, naturalmente, xorden nun momento en que as comunidades autónomas do noso Estado e o propio Estado reformularon o establecemento de novos límites á autonomía. Para uns trátase dun proceso que reforzará ao propio Estado, na medida en que as comunidades

autónomas se van sentir máis identificadas por un ordenamento que recoñece unha ampla autonomía fundamentada na súa identidade particular. Para outros estamos ante unha reforma de profundo alcance que pode romper de forma drástica a unidade do Estado.

A ese respecto convén recordar que os estados, en relación co poder financeiro, se organizan entre os dous modelos coñecidos como sistema de unión e sistema de separación. No primeiro, o Estado central concentra todas as competencias; no segundo, pola contra, estas correspóndenlles fundamentalmente aos territorios autónomos, reservándose ao Estado un número mínimo de competencias. Entre os dous extremos atópanse todos os estados que se organizan territorialmente de forma descentralizada.

O noso país, como se dixo repetidamente, conformou o que se deu en chamar o Estado das Autonomías, fórmula excepcional a medio camiño entre o Estado rexional e o federal, sendo o financiamento o elemento clave e caracterizador desta solución particular. De aí que calquera movemento político relacionado coa conformación do Estado necesariamente establece o seu núcleo no financiamento. Por iso, desde o meu punto de vista, cando se fala de autonomía, do que realmente se está a falar é de financiamento autonómico.

A articulación constitucional deste modelo particular prodúcese a partir dun precepto fundamental: o art. 149.1.14 que lle atribúe competencia exclusiva ao Estado sobre a «facenda xeral», de modo que a delimitación deste concepto devén esencial respecto da delimitación do concepto de autonomía.

Acertadamente Ferreiro sinalou que a facenda xeral non se pode identificar coa facenda do Estado, cinxíndose unicamente a ela, pois a facenda do Estado non é algo illado da facenda dos outros entes públicos recoñecidos no noso ordenamento. Pero a facenda xeral tampouco pode identificarse con toda a facenda pública, posto que se a CE lle recoñece ao Estado a competencia exclusiva para regular a facenda xeral é porque existe outra facenda non xeral sobre a que o Estado non ten competencia exclusiva. Por iso conclúe o seu razoamento de xeito lóxico dicindo que a facenda xeral está constituída pola facenda do Estado e polo fundamental e básico das outras facendas públicas; «también de la hacienda pública autonómica y local, cuyo núcleo esencial y primario, aquello que garantiza su existencia y funcionamiento como pieza del conjunto que deben formar todas las *haciendas públicas* del país, afecta también, de modo directo e inmediato, al interés general»<sup>5</sup>.

Neste contexto, pódese dicir que o sistema de financiamento en España foi concibido como un sistema de unión cun bo número de caracteres do sistema de separación e, nese senso, con gran liberdade nos gastos, aínda que a obtención dos ingresos se caracterizou, nun principio, por notables trazos de centralización. Con todo, moi pronto se formou unha doutrina que, relacionando a autonomía financeira coa autonomía política, reivindicou maiores doses de corresponsabilidade fiscal para as comunidades.

Como sinalou Cayón Galiardo<sup>6</sup>, entre o 2003 e o 2004 abriuse un debate sobre o financiamento das comunidades autónomas. O proceso iniciouse coa reivindicación das axencias tributarias autonómicas, continuou coa cuestión da reforma da Constitución e os Estatutos de Autonomía, para culminar coa pretensión de cambiar o modelo de financiamento autonómico. Cada un destes temas é un complexo armazón entre cuestións de estrita natureza política e cuestións de carácter técnico.

Así as cousas, no Estado español veuse conformando unha transformación que parte da reforma dos Estatutos de Autonomía e que incidirá —porque esa é, desde o meu punto de

vista, unha das pretensións últimas— no modelo de financiamento. O proceso está en marcha. Por este motivo convén ter en conta a ordenación do poder financeiro no noso país.

### **3. A ORDENACIÓN CONSTITUCIONAL DO PODER FINANCEIRO EN ESPAÑA**

Como é sabido, o poder financeiro é o conxunto de competencias constitucionais e de potestades administrativas do que gozan os entes públicos territoriais, representativos de intereses primarios, para estableceren e xestionaren un sistema de ingresos e gastos co que satisfacer os fins e as necesidades públicas.

A ese respecto, débese ter en conta, aínda que non sexa agora obxecto de análise, que as comunidades autónomas son de réxime común e de réxime foral.

Vexamos a articulación do poder financeiro das comunidades autónomas en materia de ingresos e de gastos.

En materia de ingresos:

Art. 157.1 CE. Recursos das comunidades autónomas: impostos cedidos, recargas sobre impostos estatais e outras participacións nos ingresos do Estado; os seus propios tributos; transferencias do fondo de compensación interterritorial e outras asignacións con cargo aos Orzamentos Xerais do Estado; rendementos procedentes do seu patrimonio e ingresos de Dereito privado; o produto das operacións de crédito.

No sistema de financiamento das comunidades autónomas deseñado en 1980 pola LOFCA priman os ingresos procedentes de recursos estatais: tributos cedidos, ingresos procedentes do Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) e participacións nos ingresos do Estado.

Na primeira etapa do proceso de descentralización política e financeira do Estado, a LOFCA de 1980 concibiú os tributos cedidos como unha forma máis de participación nos ingresos do Estado, pero a evolución posterior transformou esta situación inicial.

O réxime dos tributos cedidos experimenta unha substancial alteración no modelo de financiamento autonómico para o quinquenio 1997-2001, no que se pretende a asunción polas comunidades autónomas dun importante nivel de corresponsabilidade fiscal efectiva, que se materializa a través da cesión dunha parte do IRPF e atribuíndolles ás comunidades autónomas certas competencias normativas en relación cos tributos cedidos, incluídos algúns aspectos do IRPF.

A formalización xurídica do sistema de financiamento 1997-2001 plasmouse na modificación dalgúns preceptos da LOFCA, na lei de cesión de tributos do Estado ás comunidades autónomas e na lei de orzamentos xerais do Estado para 1997.

Respecto do resto dos recursos financeiros:

En primeiro lugar, ten grande importancia para as comunidades autónomas o chamado Fondo de Suficiencia. O art. 13 LOFCA, redactado polo art. 2 da Lei 7/2001, do 27 de decembro que, en desenvolvemento do art. 157 CE, dispón que as comunidades autónomas e as cidades con Estatuto de Autonomía propio participarán a través do Fondo de Suficiencia nos ingresos do Estado. Este fondo está destinado a cubrir a diferenza entre as necesidades de gasto e a capacidade fiscal dos referidos entes. Hai que destacar respecto deste fondo que a LOFCA dispón que, unha vez fixado o seu valor inicial, nos anos sucesivos o Fondo de Suficiencia de cada comunidade autónoma ou cidade con Estatuto de Autonomía propio ha determinarse atendendo ao seu valor inicial e á evolución da recadación estatal, excluída a susceptible de cesión, por aqueles impostos que se determinen por lei.

En segundo lugar, o Fondo de Compensación Interterritorial e outras asignacións con cargo aos Orzamentos Xerais do Estado. Segundo dispón o art. 158.2 CE, este fondo ten como finalidade corrixir desequilibrios económicos interterritoriais e facer efectivo o principio de solidariedade. Está destinado a gastos de investimento e distribúeno as Cortes Xerais entre as comunidades autónomas e as provincias, de ser o caso.

Finalmente, outros ingresos son os patrimoniais e os que proceden de operacións de crédito. Respecto destes últimos, o art. 14 LOFCA dispón que as comunidades autónomas poderán realizar operacións de crédito por un prazo inferior a un ano, co fin de corrixir necesidades transitorias de tesourería. Poderán realizar operacións de crédito por un prazo superior a un ano sempre que o importe total do crédito se destine a gastos de investimento e o importe total das anualidades de amortización por capital e xuros non exceda o 25 % dos ingresos correntes da comunidade autónoma.

Finalizado o quinquenio 1997-2001, o Consello de Política Fiscal e Financeira das comunidades autónomas aprobou o 27 de xullo do 2001 un novo sistema de financiamento ampliando o principio de corresponsabilidade fiscal a través da cesión de novos tributos estatais e de atribuír novas competencias normativas nos tributos xa cedidos e os que de agora en diante poderán ser obxecto de cesión. Este novo modelo de financiamento requiriu, unha vez máis, a reforma da LOFCA e a aprobación da Lei 21/2001, do 27 de decembro, pola que se regulan as medidas fiscais e administrativas do novo sistema de financiamento. O novo sistema, segundo a exposición de motivos da lei, fundaméntase nos principios de xeneralidade, estabilidade, suficiencia, autonomía, solidariedade, coordinación, participación na Axencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) e participación nos Tribunais Económico-Administrativos (TEA).

O réxime xurídico establecido pola CE para as comunidades autónomas complétase con normas que limitan o seu poder financeiro.

En primeiro lugar, o art. 157.2 prohíbelles ás comunidades autónomas a adopción de medidas tributarias que supoñan un obstáculo para a libre circulación de mercadorías ou servizos. Por bens enténdese tanto bens mobles coma inmoebles ou actividades e, en fin, toda riqueza susceptible de ser gravada. En atención a este límite, unha comunidade autónoma non pode beneficiarse do esforzo fiscal imputable a outra.

Por outra banda, o art. 138 prohíbelles ás comunidades autónomas configurar unha facenda baseada no privilexio. Como di Ferreiro, non é fácil precisar que se debe entender por privilexio. Por esa razón, o autor opta por enumerar supostos nos que tal privilexio existe. Así, existe privilexio cando quen habite no territorio dunha comunidade autónoma contribúa en menor medida que quen habite noutras zonas do territorio nacional español ao levantamento das cargas xerais do Estado<sup>7</sup>.

No País Vasco e Navarra, a DA 1.<sup>a</sup> da Constitución, en virtude da cal se amparan e respectan os dereitos históricos dos territorios forais, establece o sistema de concerto ou cota en materia de financiamento autonómico. O Estatuto de Autonomía dispón que as relacións tributarias entre o Estado e o País Vasco se regularán mediante o sistema foral tradicional de Concerto Económico. Tamén en Navarra a actividade financeira e tributaria se rexe polo sistema tradicional de convenio económico.

Como se sabe, é un sistema totalmente distinto ao de réxime común, tendo en conta que é a comunidade autónoma a que recada, como tributos concertados, todos os impostos que integran o sistema tributario estatal. É despois a comunidade autónoma a que lle proporcio-

na ao Estado parte da recadación efectuada no seu territorio como contribución ao sostemento das cargas do Estado que non asume a comunidade autónoma.

En relación coas competencias normativas, entendo que na actualidade un e outro sistema, o de réxime común e o dos territorios forais, carecen xa das diferenzas que os caracterizaban ao comezo do proceso autonómico.

## **4. O DEBATE EN MATERIA DE FINANCIAMENTO AUTÓNOMICO E ALGUNHAS DAS SÚAS IMPLICACIÓNS**

### **4.1. As fronteas abertas en relación co modelo de financiamento**

Como oportunamente sinala Cayón Galiardo, logo da reforma do sistema de financiamento establecida pola Lei 21/2001, que nacera con clara vocación de permanencia, abriu-se un debate sobre o sistema de financiamento introducido pola devandita lei. A orixe deste debate situouse, aparentemente, no gasto sanitario, especialmente o farmacéutico. A asunción por parte das comunidades autónomas das competencias en materia de sanidade supuxo unha forte presión para os seus orzamentos.

Entre as propostas de solución, moi variadas por certo, atopábase a necesidade de reformar o modelo de financiamento e nalgúns ámbitos autonómicos comezou a perfilarse a idea de achegar o sistema de financiamento das comunidades de réxime común ao das de réxime foral. Mesmo se fixeron formulacións que ían máis aló: repartición de materias impositivas, como se fai en certos modelos de federalismo fiscal.

A proposta, como tamén puxo de relevo Cayón, non está exenta de xustificación, tendo en conta que se a maior parte do gasto o realizan as comunidades autónomas, carece de explicación que a titularidade dos recursos permaneza en mans do Estado.

No entanto, a potenciación do principio de autonomía fronte ao de solidariedade ou o de coordinación pode ser obxecto de severas críticas, sen esquecer que os sistemas fiscais das comunidades autónomas poden entrar en franca competencia e ofrecer solucións que poderían ser aproveitadas por algúns contribuíntes para fins contrarios aos límites constitucionais do poder financeiro dos entes territoriais, ou mesmo fins non buscados polas normas autonómicas.

Outra das propostas, liderada fundamentalmente polo Ministerio de Facenda, consistía en profundar non só na autonomía senón tamén na corresponsabilidade fiscal a través da atribución ás comunidades autónomas de competencias normativas en materia de impostos especiais, para que, a través do incremento dos tipos de gravame, puidesen conseguir maiores recursos. Formaba parte tamén desta proposta incrementar a porcentaxe de participación autonómica sobre os impostos que gravan o consumo.

É evidente que as distintas solucións expostas non eran incompatibles entre si, polo menos desde un punto de vista técnico.

Non obstante, os instrumentos xurídicos necesarios para levar a cabo cada unha das propostas son distintos. A ampliación da capacidade fiscal das comunidades autónomas en relación cos impostos especiais e o aumento da súa participación na recadación dos impostos sobre o consumo só requiriría unha modificación da LOFCA e da Lei 21/2001. Con todo optouse pola reforma de Estatutos, nos que se reflectirán as novas competencias de cada comunidade e a súa relación co Estado, tamén en materia de financiamento.

Como cuestión previa a un comentario sobre as reformas de Estatutos, e como balance relativo ás competencias en materia financeira e tributaria das comunidades autónomas e



desde unha certa perspectiva histórica, pódese dicir que o proceso de descentralización política en España merece unha valoración claramente positiva, na medida en que contribuíu á coexistencia de distintas identidades no marco dun Estado unitario. Se en 1980 o proceso autonómico español se podía situar equidistante dos sistemas de unión e de separación, é evidente que os 25 anos transcorridos afondaron na tendencia cara ao sistema de separación.

Actualmente, España é un país altamente descentralizado, sendo as competencias das comunidades autónomas o máximo expoñente desta descentralización. Desde o punto de vista financeiro e tributario, en poucos anos produciuse unha importante descentralización do gasto público, xestionado, nun grao moi significativo, polos gobernos autonómicos, e incrementáronse en menor medida as competencias en materia tributaria.

Con todo, o balance non comprace a todos, xa que se veu advertindo desde algúns sectores doutriniais e, naturalmente, tamén políticos, de que a existencia dunha alta descentralización no gasto non impide a existencia de problemas de financiamento no tocante á forma deste. Non se trata tanto da cantidade de diñeiro que administran as comunidades autónomas como da forma en que se financian. E a este respecto dise tamén que se avanzou pouco na descentralización tributaria.

Cabe concluír, en consecuencia, que o modelo de financiamento do 2001 non significou de ningún xeito o peche do sistema, porque —e non hai que enganarse a este respecto— o sistema de financiamento é, ante todo, unha realidade política, aínda que teña uns contidos técnicos evidentes. Como realidade política é inevitable que reflecta, nalgunha medida, as tensións e os conflitos existentes entre os distintos niveis de goberno.

Neste punto, quero engadir algo máis: é unha realidade política na que a ética ten moito que dicir. Sería moi importante, antes de abordar solucións xurídicas para as formulacións políticas, establecer os principios éticos e as fórmulas de control aplicables, sen escusas, ás condutas políticas.

Probablemente un dos temas máis importantes desta problemática sexa precisamente determinar que fin ou fins perseguen os responsables políticos cando propugnan determinadas reformas xurídicas. Neste senso, pódese dicir que a ética aplicada á política debe estar presidida por un principio fundamental que pode implicar a todos os demais: o respecto á cidadanía por parte dos responsables políticos en todas e cada unha das súas actuacións.

En canto aos límites que a reforma dos Estatutos de Autonomía atopa no ordenamento xurídico, o primeiro que cómpre dicir é que, indubidablemente, estes límites son os que se establecen en canto ao poder financeiro. Existen uns primeiros límites ao exercicio do poder financeiro que son os derivados do texto constitucional e referidos á materia financeira. Outro grupo de límites son os que se extraen da pertenza do Estado á comunidade internacional: os tratados internacionais e, en particular, o de adhesión ás Comunidades Europeas establecen límites ao poder financeiro do Estado e, en consecuencia, ao das comunidades autónomas.

A modo de conclusión, e no medio da sucesión de temas que foron xurdindo nos dous últimos anos ao redor do financiamento autonómico, entendo que se pode afirmar que, na actualidade, unha vez efectuada a reforma dalgúns Estatutos de Autonomía, e adoptando como paradigma as posicións das comunidades autónomas de maior renda *per cápita*, as cuestións con verdadeira transcendencia xiran arredor de tres aspectos.

O primeiro radica na posibilidade de aplicar o sistema foral de financiamento a outras comunidades autónomas; o segundo, e como consecuencia do anterior, afecta á territorialización de certos tributos; neste sentido, reivindicouse ata a natureza de impostos cedidos

para todos os soportados no territorio da comunidade<sup>8</sup>. Esta pretensión, formulada no proceso de reforma do Estatuto catalán, decaeu finalmente no texto aprobado, e hai que entendela como unha manifestación máis da reivindicación do sistema de cota. Finalmente, as medidas adoptadas e anunciadas por algunhas comunidades autónomas en relación cos tributos cedidos.

#### 4.2. A posibilidade de xeneralizar o sistema foral de financiamento ao resto das comunidades autónomas

É preciso recoñecer nesta materia que unha das implicacións máis importantes dos aires renovadores que corren en materia de financiamento autonómico responden á aspiración, máis ou menos confesada, dalgunhas comunidades autónomas de que se lles aplique un sistema de financiamento similar ao do País Vasco e Navarra. Trátase dun sistema que lles vén dando bo resultado a algunhas comunidades e ao que outras, con aspiracións lexítimas similares, pretenden sumarse. Talvez a reflexión neste punto nos debe conducir a axuizar a existencia de sistemas de financiamento diferentes e privilexiados para algunhas comunidades. Sobre todo porque a xeneralización dese sistema de privilexio non sería posible sen menosca-bar o principio de solidariedade. Existen, en todo caso, argumentos para ambas as posicións.

Verbo disto, rexéitase a posibilidade de aplicar un sistema similar ao foral por considerar que a CE non ampara esa aplicación<sup>9</sup>, tendo en conta que parece reservado aos territorios que historicamente tiveron un réxime financeiro especial.

Noutra posición atópanse quen entende que hai que relativizar o carácter de dereito histórico do sistema de cota, xa que este era un sistema de aplicación xeral na segunda metade do século XIX, na que tamén se sitúa o primeiro concerto. Logo da reforma tributaria de 1845 —explica Ferreiro—, a contribución sobre inmobles, cultivo e gandería recadábase en toda España polo sistema de cota: cada provincia distribuía a súa cota entre as vilas e a cota asignada a cada vila distribuíase entre os propietarios segundo os bens inmobles e gandos amillarados<sup>10</sup>. Daquela, o sistema de cota non estaría pensado para ser un sistema de privilexio e a súa aplicación a outras comunidades autónomas sería lexítima sempre que o sistema fose fiel aos principios constitucionais de repartición da riqueza no territorio nacional e, consecuentemente, ao principio de solidariedade<sup>11</sup>.

Con independencia de cal sexa a posición que xuridicamente defendamos, o certo é que son as comunidades autónomas máis ricas e, por que non recoñecelo, con mellores infraestruturas e condicións —polo menos aparentemente— as que aspiran a territorializar certos impostos.

#### 4.3. A posible consideración de impostos cedidos de todos os impostos estatais soportados no territorio da comunidade autónoma

Esta é unha fórmula indirecta para a consecución, como xa se dixo, dun obxectivo: a aplicación dun sistema similar ao de cota.

O concepto de tributo cedido é un concepto esquivo, tendo en conta que a CE non o determina con claridade, como tampouco determina o alcance da cesión<sup>12</sup>. O certo é que o concepto, que inicialmente fai referencia a aqueles tributos nos que o seu ente público titular lle transfere a outro ente público os créditos tributarios derivados da cesión, evolucionou, sobre todo a partir do quinquenio 1997-2001, cando se amplía desmesuradamente a capacidade normativa dos entes cesionarios. O imposto cedido convértese nun imposto compar-

tido e, segundo algúns autores, achégase á figura do tributo propio. A cesión de competencias normativas foi criticada por algúns autores<sup>13</sup> por entendela contraria á verdadeira natureza da cesión. Outros, con todo, entenden que o concepto de cesión determina que a creación e establecemento do tributo tense que facer por parte do ente que o cede e que a cesión non impide a transferencia de potestades normativas ao cesionario.

Ao iniciarse o proceso de reforma do Estatuto de Autonomía de Cataluña, esta Comunidade, como vimos, intentou lograr o obxectivo do sistema de cota a través da ampliación do concepto de tributos cedidos. Neste senso, a Proposta conxunta de grupos parlamentarios cataláns, no seu art. 198.2 a 4, identificaba os tributos cedidos con todos e cada un dos soportados en Cataluña, atribuíndose tanto as competencias normativas, no marco das competencias estatais e europeas, como de xestión tributaria. Unha vez recadados estes tributos por parte da Generalitat, esta entregaríalle ao Estado unha parte dos rendementos obtidos.

Despois do Ditame do Consello Consultivo da Generalitat, que considerou obxeccións de inconstitucionalidade, e despois tamén do trámite parlamentario estatal, decaeu a pretensión catalá de considerar que todos os impostos estatais soportados en Cataluña pasaban a ser impostos estatais cedidos á Generalitat. De acordo co Estatuto, serán cedidos os que se enumeran no propio Estatuto de Autonomía.

A pesar de que non prosperou a idea apuntada, o art. 203 do Estatuto contén unha perla de esmerado cultivo. Baixo a rúbrica de competencias financeiras, o apartado 2 letra a) sinala que a Generalitat participa no rendimento dos tributos estatais cedidos a Cataluña. Para ese efecto, estes tributos teñen a seguinte consideración: «tributos cedidos totalmente, que son aqueles que lle corresponden á Generalitat a totalidade dos rendementos e a capacidade normativa». Esta atribución de competencias excede o previsto na LOFCA e na Lei 21/2001 do novo sistema de financiamento, o que pon de manifesto que, desde a reforma dos Estatutos, o contido da LOFCA e a súa relación cos Estatutos de Autonomía deberán ser obxecto de revisión debido a incongruencias de natureza coma a exposta.

## **5. O FUTURO DOS IMPOSTOS SOBRE SUCESIÓN E DOAZÓN E SOBRE O PATRIMONIO DAS PERSOAS FÍSICAS**

O Imposto sobre Sucesión e Doazóns (ISD) en primeiro lugar e, recentemente, o Imposto sobre o Patrimonio (IP) subiron ao podio nalgunhas comunidades autónomas, cobrando un protagonismo inesperado.

O proceso de exercicio de competencias normativas por parte das comunidades autónomas no ISD vén desenvolvéndose desde hai algúns anos. O tratamento cara á empresa familiar e ás participacións en empresas familiares no ISD foi mellorado nalgunhas comunidades autónomas, caso de Galicia por exemplo, ao elevarse a porcentaxe de redución do valor na base imponible do 95 % ao 99 %.

Con todo, non faltaron voces representativas da empresa familiar reivindicando a eliminación do ISD e, co tempo, do Imposto sobre o Patrimonio das Persoas Físicas (IPPF). Sen dúbida refírense estas voces á transmisión e posesión do patrimonio empresarial que non reúne os requisitos para a aplicación dos beneficios fiscais, e á transmisión e posesión de elementos patrimoniais non afectos a actividades económicas.

## 5.1. A supresión do Imposto sobre Sucesións e Doazóns e a súa posible repercusión no sistema tributario

Nalgunhas comunidades autónomas (Madrid, Valencia) practicamente se suprimiu o ISD nos grupos I e II pola aplicación dunha bonificación na cota do 99 % nas transmisións lucrativas *inter vivos* e *mortis causa*. E iso sen suxeición a requisitos de mantemento do valor do adquirido nun período de tempo sinalado.

Recentemente na Comunidade Autónoma de Galicia aprobouse a Lei 9/2008, do 28 de xullo, galega de medidas tributarias en relación co imposto sobre sucesións e doazóns, coa finalidade de responder á forte competencia fiscal exercida por algunhas comunidades autónomas, que suprimiron *de facto* o tributo ao mesmo tempo que reclamaban un aumento da súa participación nos ingresos do Estado.

A redución de tramos e de tipos impositivos emprendida pola Lei 9/2008 así coma o importante incremento das reducións aplicables na base imponible para os familiares máis achegados do causante ou doante son boa mostra de que Galicia saíu ao paso desa nova realidade social e xurídica resultante das modificacións impulsadas por outros gobernos autonómicos.

Na Lei 9/2008 adóptanse medidas legislativas que, no seu conxunto, veñen determinar que os dous ámbitos dignos de especial protección, o núcleo familiar básico e a transmisión das empresas e participacións nas mesmas, practicamente non tributan.

A este respecto, hai que destacar que as reducións por parentesco e por discapacidade se elevaron de xeito superlativo pero adoptando límites razoables que non perverten a finalidade do beneficio fiscal. Neste sentido, 1 000 000 de euros por cada descendente ou adoptado parece unha cantidade razoable, sobre todo se a esta redución lle engadimos a que se lle aplica ao valor da vivenda habitual do causante, que pode alcanzar os 600 000 euros.

En canto á redución aplicable aos bens e dereitos afectos a unha actividade económica e a participacións en entidades, aínda que hai un antecedente deste beneficio fiscal na lei anterior, agora mellorouse.

En definitiva, e en primeiro lugar, a partir desta lei pódese dicir que as herdanzas e doazóns que teñen por obxecto unha empresa familiar teñen un trato inmellorable, sempre que respondan a uns requisitos mínimos de xestión e permanencia, que son precisamente os que xustifican o tratamento especial. En segundo lugar, tocante ás herdanzas dentro do núcleo familiar, a reforma é coherente co principio de capacidade económica que a debe inspirar inescusablemente e é tamén coherente co sentido de responsabilidade que debe inspirar as accións de goberno. Así, a reforma beneficia sobre todo á clase menos favorecida, mais tamén á clase media e media-alta. A reforma —e cómpre dicilo— mesmo establece un tratamento moito máis favorable para todos os grandes patrimonios, tendo en conta que o tipo máximo do imposto se reduce do 34 % ao 18 % para as herdanzas e ao 9 % para as doazóns. Neste senso, o tipo marxinal máximo do 18 % mellora notablemente o tratamento destes incrementos patrimoniais respecto ao que reciben os que resultan gravados no IRPF.

Esta política de redución de carga tributaria por parte dalgunhas comunidades autónomas semella constituír, asemade, unha aposta pola compensación por outras vías: o cambio de domicilio fiscal e a consecuente recadación do IRPF por parte da comunidade autónoma que establece o beneficio fiscal, en prexuízo da comunidade de orixe do suxeito pasivo, que non estableceu unha medida similar.

É certo que o ISD é un imposto rexeitado non só polas empresas familiares, senón tamén polos cidadáns en xeral. Ao momento, doloroso sen dúbida, da sucesión por razóns biolóxicas engádesse o sometemento da familia a un imposto que nalgúns casos, dependendo do patrimonio preexistente e da contía do adquirido, pode alcanzar cifras importantes.

Con todo, desde a perspectiva dos principios de capacidade económica, xeneralidade e igualdade do art. 31 CE, é necesario reflexionar sobre a lexitimidade destas medidas.

Como é sabido, o IRPF grava todos os incrementos de patrimonio obtidos pola persoa física, aínda que resultan excluídos do seu ámbito os que proceden de transmisións lucrativas *inter vivos* ou *mortis causa* gravados polo ISD. Neste sentido, o art. 6.4 da Lei 35/2006, do 28 de novembro, do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas, dispón expresamente que non estará suxeita a este imposto a renda que se atope suxeita ao Imposto sobre Sucesións e Doazóns. É unha norma expresa e dirixida a evitar a dobre imposición a que impide que estas ganancias lucrativas tributen no IRPF.

Convén lembrar a este respecto o contido do *Informe Carter*, xa que resulta plenamente aplicable á polémica exposta na actualidade.

Como é sabido, o devandito informe cualifica como renda o valor neto das ganancias, ingresos e beneficios realizados durante o ano. Esta definición correspóndese co valor dos cambios acaecidos na capacidade económica dunha persoa para obter bens e servizos para o seu uso<sup>14</sup>. De acordo con este informe, constitúen renda todos os incrementos patrimoniais percibidos polas persoas físicas. Así ocorre, salvo excepcións, no IRPF español, en que se gravan todas as rendas procedentes de calquera fonte, sempre que sexan percibidas por unha persoa física. As herdanzas e doazóns neste senso constitúen un incremento de patrimonio que, de acordo con esa doutrina xeral, deberían estar gravados no IRPF, e se non o están é unicamente, porque a lei do imposto as exclúe.

En relación coas doazóns e herdanzas, o informe, partindo da idea de que estas, naturalmente, aumentan a capacidade económica do beneficiario, formula as seguintes recomendacións:

- a) suprimir o imposto que grava as doazóns e as herdanzas.
- b) considerar as doazóns e as herdanzas como unha renda para os efectos do imposto sobre a renda das persoas físicas.
- c) Exonerar de tributación as transmisións de bens entre os membros dunha unidade familiar<sup>15</sup>.

É evidente que as posibilidades de gravame das herdanzas e doazóns son dúas: en impostos separados, ISD e IRPF, ou neste último imposto.

As razóns polas que o noso lexislador optou historicamente por dous impostos non é a cuestión que agora nos ocupa. Aínda que debemos ter en conta, polo menos a título de referencia, que o gravame dos incrementos patrimoniais no IRPF, en relación co tratamento que as herdanzas e doazóns recibiron no seu imposto particular, pon de manifesto a escasa coherencia que existe en ocasións entre as distintas figuras tributarias. Tomemos como exemplo as dúas últimas leis do Imposto sobre a Renda, onde as ganancias patrimoniais se gravan, en termos xerais, ao 15 % na primeira delas e ao 18 % na que está actualmente en vigor, mentres que no ISD o tipo marxinal máximo alcanza o 34 %, sen mencionar a posible aplicación dun coeficiente multiplicador.

Aínda que poderíamos atopar na doutrina argumentos que fundamenten o trato diferente para ambos os tipos de ganancias patrimoniais, sen dúbida poden ser igualmente sólidos os que manteñan a posición contraria.

As propostas legislativas actualmente aprobadas ou anunciadas polas comunidades autónomas parecen dirixidas sobre todo a eliminar o gravame nas transmisións entre membros do núcleo familiar máis achegado. Sen ánimo de criticar esa solución legislativa, coa que pode estar de acordo, pérome criticable, con todo, o oportunismo co que foi abordada esta problemática. O ISD é un imposto cedido, con competencias normativas tamén cedidas, que forma parte do sistema tributario estatal. As modificacións realizadas polas comunidades autónomas que adoptaron as primeiras medidas colocaron ao resto de comunidades, sobre todo ás de territorios limítrofes, nunha situación difícil, xa que as melloras tributarias que algúns contribuíntes poderían alcanzar ao trasladaren a súa residencia afectarían non só á recadación do ISD das comunidades de orixe, senón tamén á procedente do IRPF, imposto parcialmente cedido en función da residencia do suxeito pasivo.

Esta situación produciu inquietude xeneralizada e conduciu a outras comunidades a adoptaren medidas legislativas en relación co ISD —como é o caso de Galicia— para aumentar de forma superlativa as reducións por parentesco, vivenda habitual e actividades económicas relativas a PEMES, empresa familiar e explotacións forestais.

Desde un punto de vista técnico xurídico non é admisible que unha reforma legislativa de tanto contido se faga con criterios exclusivamente políticos e de competencia.

A solución a este estado de cousas podería ser unha iniciativa legislativa estatal no sentido apuntado hai moitos anos polo *Informe Carter* ao que xa me referín.

Respecto disto, e desde a perspectiva da capacidade económica e do resto dos principios constitucionais en materia tributaria que informan ou deben informar a articulación do sistema tributario e a regulación dos diferentes tributos, é posible propoñer, *de lege ferenda*, a supresión do ISD para someter estas ganancias patrimoniais ao IRPF, no que tributarían, do mesmo xeito que o resto das ganancias patrimoniais, ao tipo proporcional do 18 %. Estableceríase así un réxime xeral que, perfectamente, podería coexistir coas reducións, bonificacións ou beneficios fiscais que o lexislador quixese establecer para certas ganancias, por exemplo as que deriven da transmisión da empresa familiar ou da vivenda habitual, por determinados graos de parentesco, ou por calquera outra situación que se considere digna de mención.

Esta proposta, no caso de ser acollida, tería un dobre efecto; por unha banda, beneficiaría ás transmisións lucrativas *inter vivos* ou *mortis causa* que non resultan amparadas por beneficios fiscais, que tributarían ao tipo ao que se someten as ganancias patrimoniais no IRPF; pola outra, tería o saudable efecto de constituír unha normativa común para todo o Estado e eliminaríase a espiral de competencia fiscal á que parecen abocadas as comunidades autónomas.

Mais esta proposta, aparentemente sinxela, suscita certos problemas técnicos que sería necesario solucionar; así, e a título de exemplo, o relativo á cuantificación da ganancia patrimonial e, en particular, o relativo aos valores relevantes para a determinación da ganancia patrimonial. Unha solución sería gravar a totalidade do incremento a partir dun criterio de valor real ou de valor de mercado. Outra solución, talvez máis acertada, sería considerar ganancia patrimonial a diferenza entre o valor de adquisición polo causante dos elementos patrimoniais e o de transmisión ao titular do dereito, que podería ser o valor real e que sería para este o valor de adquisición. Produciríase deste xeito unha subrogación por parte do adquirente, en canto á determinación do valor de adquisición, na posición do causante.

Esta proposta é compatible, por suposto, coa cesión ás comunidades autónomas do produto da recadación destas ganancias patrimoniais.

## 5.2. Imposto sobre o Patrimonio e outros impostos cedidos

Outro dos impostos afectado polas iniciativas autonómicas é o Imposto sobre o Patrimonio das Persoas Físicas.

A atribución de competencias normativas ás comunidades autónomas foi determinante, desde o meu punto de vista, para que se producisen por parte dalgúñas comunidades autónomas propostas do tipo que agora nos ocupa: supresión do IP e redución da tarifa do IRPF. A adopción destas medidas forma parte do exercicio de corresponsabilidade fiscal que a Lei 21/2001 pretendeu incorporar ao ordenamento tributario.

A redución dun punto na tarifa do IRPF para cidadáns dunha determinada comunidade podería incorrer —entendo— na prohibición do art. 138 da Constitución, a teor da cal unha comunidade autónoma non pode implantar unha facenda de privilexio; e tamén podería incorrer na do art. 157.2, a teor da cal as comunidades autónomas non poden adoptar medidas tributarias que obstaculicen a libre circulación de mercadorías ou servizos.

En canto ao IPPF é certo que se trata dun imposto que practicamente desapareceu do contorno dos países democráticos, que supón un gravame sobre o aforro familiar acumulado e que no noso país foi introducido en 1977 pola Lei de medidas urxentes de reforma fiscal, con natureza de imposto extraordinario, chamado a desaparecer unha vez que desempeñase os fins para os que foi creado: facilitar a loita contra a fraude a través da chegada de información das fontes de riqueza. Esa denominación de imposto extraordinario é derogada pola Lei 19/1991, que cambia a denominación pola de Imposto sobre o Patrimonio Neto.

E malia que se pode dicir que polas súas características técnicas contribúe á redistribución da riqueza, non hai que esquecer que os patrimonios que tributan neste imposto son os das persoas físicas que non teñen condicións económicas que xustifiquen unha organización xurídica dirixida a evitar este gravame. Os patrimonios realmente importantes non tributan por este imposto porque se refuxian en sociedades.

No futuro inmediato deste imposto atópanse as promesas electorais dos dous partidos políticos maioritarios, segundo os cales o imposto vai desaparecer<sup>16</sup>.

Unha das obxeccións a esa posible desaparición fai referencia á función censal que cumpre o imposto, que non desaparecería se, en lugar da derogación da figura, se establecen bonificacións en cota que poderían alcanzar o 99 %.

Con todo, é bastante dubidoso que a Administración tributaria necesite na actualidade dos datos do Imposto sobre o Patrimonio. Pola contra, a situación administrativa e tributaria permite pensar que a Administración tributaria ten suficientes datos censais dos contribuíntes, moitos máis dos que podería proporcionar o imposto.

## Notas

---

- 1 Este traballo foi elaborado no marco do proxecto de investigación da Xunta de Galicia «O proceso de integración europea: Constitución, Administracións territoriais e Dereito Financeiro», do que son investigadora principal (PGDIT05CS039901PR). Ten a súa orixe no estudo que forma parte do Libro-Homenaxe ao profesor César Albiñana García-Quintana, actualmente en prensa.
- 2 CAMINAL, M. 2005. «La España plural y la Constitución federal», *El País*, 12 de marzo do 2005.
- 3 *Ibidem*.
- 4 Fundamento Xurídico 8.º da STC 135/1992, do 5 de outubro.
- 5 2006. «El sistema de financiación autonómica de Cataluña: Estatuto y Constitución», *Revista catalana de dret públic*, n.º 32 (40-41).
- 6 2004. «Sobre las autonomías», *RTT*, n.º 66 (11).
- 7 Op. cit. (43).
- 8 A este respecto, PAGÈS, J. 2007. *Financiación autonómica local y sectorial en el nuevo Estatuto de Cataluña*. Madrid: Marcial Pons (46 e ss.) defende a proposta conxunta de grupos parlamentarios cataláns do 8 de xullo do 2008, na que se identificaban os tributos cedidos con todos e cada un dos impostos soportados en Cataluña, atribuíndose tanto as competencias estatais e europeas como a xestión tributaria.
- 9 Neste sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. 2008. «Aspectos controvertidos en el futuro sistema de financiación autonómica», en ob. col. *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*. Dir. Ana María Pita Grandal. Madrid: Marcial Pons (239-257).
- 10 Op. cit. (51).
- 11 *Ibidem*.
- 12 Véxase FERREIRO LAPATZA, op. cit. (59).
- 13 Véxase PÉREZ ROYO, J. 1997. «El nuevo modelo de financiación autonómica. Análisis exclusivamente constitucional», *Working paper* n.º 136. Barcelona: Institut de Ciències Polítiques i Socials. SIOTA ÁLVAREZ, M. «Reflexiones jurídicas sobre los tributos cedidos a propósito de la reforma de los Estatutos de Autonomía», en ob. col. *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* (349-379).
- 14 *Informe Carter: Impuesto sobre la Renta*. Ministerio de Facenda, IEF, Madrid, 1975 (78).
- 15 *Ibidem*, p. 80.
- 16 Téñase en conta a este respecto que se atopa en tramitación o Proxecto de Lei polo que se pretende suprimir o Imposto sobre o Patrimonio (Boletín Oficial de las Cortes Generales do 5 de setembro do 2008). Non se trata realmente dunha supresión, posto que o imposto segue existindo, senón de establecer unha bonificación do 100 por cento sobre a cota íntegra do imposto, que se lles aplicará aos suxeitos pasivos por obriga persoal ou real de contribuíren.



## BIBLIOGRAFÍA

- CAMINAL, M. 2005. «La España plural y la Constitución federal», *El País*, 12 de marzo.
- CAYÓN GALIARDO, A. 2004. «Sobre las autonomías», *RTT*, n.º 66.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. 2006. «El sistema de financiación autonómica de Cataluña: Estatuto y Constitución», *Revista catalana de dret públic*, n.º 32.
- MINISTERIO DE FACENDA. 1975. *Informe Carter: Impuesto sobre la Renta*. Madrid: Ministerio de Facenda, IEF.
- PAGÈS I GALTÉS, J. 2007: *Financiación autonómica local y sectorial en el nuevo Estatuto de Cataluña*. Madrid: Marcial Pons.
- PÉREZ ROYO, J. 1997. «El nuevo modelo de financiación autonómica. Análisis exclusivamente constitucional», *Working paper* n.º 136. Barcelona: Institut de Ciències Polítiques i Socials.
- PITA GRANDAL, A. M. (dir.). 2008. *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*. Madrid: Marcial Pons.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. 2008. «Aspectos controvertidos en el futuro sistema de financiación autonómica», en A. M. Pita Grandal (dir.). *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*. Madrid: Marcial Pons.
- SIOTA ÁLVAREZ, M. 2008. «Reflexiones jurídicas sobre los tributos cedidos a propósito de la reforma de los Estatutos de Autonomía», en A. M. Pita Grandal (dir.). *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*. Madrid: Marcial Pons.