

Financiación autonómica: los impuestos cedidos y el futuro de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre el patrimonio¹



& *Resumen/Abstract: El acuerdo sobre el sistema de financiación autonómica es una de las prioridades en estos momentos en el escenario político actual y está llamado a ser un elemento fundamental en el futuro de las comunidades autónomas. En el presente trabajo abordamos cuáles son las posibilidades que existen a partir de la distribución constitucional del poder financiero en nuestro país. En este campo, la asunción de competencias normativas en los impuestos cedidos por parte de las comunidades autónomas ha determinado propuestas como la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas o la reducción de la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que merecen un estudio particular.&*

& *Palabras clave: poder financiero, financiación autonómica, impuestos cedidos, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio*

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se ha iniciado un proceso dirigido a la modificación del sistema de financiación que afecta, desde mi punto de vista, a las características esenciales de la España plural. Quien haya pensado que la ordenación del Estado de las Autonomías en la CE de 1978 iba a permitir que se resolviesen todos los conflictos de naciones, regiones y territorios en España, tal vez se haya equivocado. Porque es muy posible afirmar sin equivocarnos que estamos destinados a dar más pasos en relación con las distintas identidades nacionales o regionales en el contexto de la España común. Para algunos, el reconocimiento de la diversidad «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»².

En ese sentido, la Constitución ha establecido las bases del Estado autonómico con gran acierto, permitiendo que la diversidad nacional y regional haya sido institucionalizada mediante el autogobierno sin dar lugar a la desunión. No obstante, el proceso no está cerrado para algunos, sobre todo para quien reivindica que el art. 2 de la CE debe ser objeto de un desarrollo 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»³.

En ese proceso, la cuestión de la financiación constituye el núcleo. Toda asunción de competencias exclusivas o compartidas, así como la adopción de medidas políticas en el ámbito de su competencia, pone, naturalmente, en el punto de mira a la financiación y, en su caso, a la autonomía y suficiencia financiera.

Sea como fuere, los temas expuestos exigen un análisis que tenga en consideración precisamente el texto constitucional, en el sentido de determinar las condiciones de las actuaciones de ambos actores, Estado y comunidades autónomas. Tenemos que determinar qué dice la Constitución sobre este tema, qué permite hacer y qué no la carta magna.

Este análisis adquiere especial interés ante los dos bloques de cuestiones que se están presentando en este momento, a saber:

En primer lugar, el proceso de reforma de Estatutos de Autonomía, que colocó el tema de la financiación en un primer plano, una vez más. No solo en lo que se refiere a los recursos de las comunidades autónomas, sino también en cuanto a las competencias de gestión y a la aspiración que comienza a extenderse por las comunidades autónomas de que sean las respectivas administraciones tributarias las competentes para recaudar todos los tributos en el ámbito de sus territorios, mediante cualquier fórmula que lo permita: cesión, delegación o incluso colaboración.

En segundo lugar, el ejercicio de ciertas competencias normativas por parte de algunas comunidades autónomas en relación con algunos de los tributos cedidos, así como el anuncio del ejercicio de otras competencias en un futuro inmediato, ha determinado el inicio del debate a plena luz sobre la conveniencia de mantener en el sistema tributario ciertos tributos, e incluso sobre la legitimidad del ejercicio de algunas competencias que pueden llegar a afectar a las relaciones entre comunidades autónomas.

2. EL ESTADO Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA CONSTITUCIÓN

Antes de nada debemos tener en cuenta que, según el art. 1 de la CE, España es un Estado social y democrático de derecho. La Constitución, según su art. 2, se fundamenta en la indisolubilidad de la nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones y la solidaridad entre todas ellas.

La propia Constitución completa el diseño de la organización territorial del Estado al contemplar en su art. 137 los municipios, provincias y las comunidades autónomas; todas ellas entidades que gozan de autonomía para la gestión de sus intereses y cuyo poder tiene distinto alcance según el ente territorial del que se trate. A este respecto, es preciso mencionar que el Estado y las comunidades autónomas tienen poder legislativo.

La autonomía financiera de las comunidades autónomas se reconoce de forma general en el art. 156.1, según el cual gozan de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

De esa forma, la solución de un problema político histórico se produce a través del principio de autonomía. La existencia de una voluntad histórica de autogobernarse, manifestada por las comunidades integradas dentro del Estado, encuentra su realización a través de la organización territorial del Estado. En este sentido, la autonomía de las comunidades autónomas supone la existencia de varios poderes políticos dentro del Estado.

La Constitución les reconoce, en los art. 137 y 156, autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. La autonomía financiera de las comunidades autónomas se concreta en la atribución de competencias normativas y de gestión que hagan posible la articulación de su propio sistema de ingresos y gastos. Para ello, la CE habilita el desarrollo de políticas propias, mediante un nivel de autonomía administrativa que supone un sistema de gestión pública descentralizada, que permite a cada comunidad autónoma la ejecución de políticas propias, decidiendo cómo y cuándo ejercer sus competencias dentro de los límites constitucionales y estatutarios. Así, las comunidades autónomas tienen capacidad para establecer sus decisiones políticas, que pueden incluso ser diferentes de las adoptadas por el Estado.

Tal y como declara el Tribunal Constitucional, el soporte material de la autonomía financiera son los ingresos. Es así que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) configura como principio la suficiencia de recursos que, como también señala el alto Tribunal, «tiene un primer límite en la propia naturaleza de las cosas y no es otro sino las posibilidades reales de la estructura económica del país en su conjunto»⁴.

Esto nos conduce a la reflexión acerca de la relación entre autonomía y unidad, particularmente sobre la posible oposición entre ambos conceptos. También fue el Tribunal Constitucional el que, en sentencia de 2 de febrero de 1981, declaró que la autonomía alcanza su verdadero sentido dentro de la organización unitaria. La autonomía, que determina la atribución de potestades a los distintos entes territoriales, se concibe de forma limitada, a la vez que goza de la protección constitucional que impide que el legislador ordinario pueda limitarla de forma injustificada.

No cabe duda de que la relación entre autonomía y unidad es una de las preocupaciones que, naturalmente, surgen en un momento en que las comunidades autónomas de

nuestro Estado y el propio Estado han replanteado el establecimiento de nuevos límites a la autonomía. Para unos, se trata de un proceso que reforzará al propio Estado, en la medida en que las comunidades autónomas se van a sentir más identificadas por un ordenamiento que reconoce una amplia autonomía fundamentada en su identidad particular. Para otros, estamos ante una reforma de profundo alcance que puede romper de forma drástica la unidad del Estado.

A ese respecto conviene recordar que los estados, en relación con el poder financiero, se organizan entre los dos modelos conocidos como sistema de unión y sistema de separación. En el primero, el Estado central concentra todas las competencias; en el segundo, por el contrario, estas les corresponden fundamentalmente a los territorios autónomos, reservándose al Estado un número mínimo de competencias. Entre ambos extremos se encuentran todos los estados que se organizan territorialmente de forma descentralizada.

Nuestro país, como se ha dicho repetidamente, conformó lo que se ha venido a llamar el Estado de las Autonomías, fórmula excepcional a medio camino entre el Estado regional y el federal, siendo la financiación el elemento clave y caracterizador de esta solución particular. De ahí que cualquier movimiento político relacionado con la conformación del Estado necesariamente establece su núcleo en la financiación. Por eso, desde mi punto de vista, cuando se habla de autonomía, de lo que realmente se está hablando es de financiación autonómica.

La articulación constitucional de este modelo particular se produce a partir de un precepto fundamental: el art. 149.1.14, que atribuye competencia exclusiva al Estado sobre la «hacienda general», de modo que la delimitación de este concepto se convierte en esencial respecto a la delimitación del concepto de autonomía.

Acertadamente, Ferreiro señala que la hacienda general no se puede identificar con la hacienda del Estado, ciñéndose únicamente a ella, pues la hacienda del Estado no es algo aislado de la hacienda de los otros entes públicos reconocidos en nuestro ordenamiento. Pero la hacienda general tampoco se puede identificar con toda la hacienda pública, puesto que si la CE reconoce al Estado la competencia exclusiva para regular la hacienda general es porque existe otra hacienda no general sobre la que el Estado no tiene competencia exclusiva. Por eso concluye su razonamiento de forma lógica diciendo que la hacienda general está constituida por la hacienda del Estado y por lo fundamental y básico de las otras haciendas 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»⁵.

En este contexto, se puede decir que el sistema de financiación en España se concibió como un sistema de unión, con un buen número de características del sistema de separación y, en ese sentido, con gran libertad en los gastos, aunque la obtención de los ingresos se haya caracterizado, en un principio, por notables rasgos de centralización. Aun así, muy pronto se formó una doctrina que, relacionando la autonomía financiera con la autonomía política, reivindicó mayores dosis de corresponsabilidad fiscal para las comunidades.

Como señala Cayón Galiardo⁶, entre el 2003 y el 2004 se abrió un debate sobre la financiación de las comunidades autónomas. El proceso se inició con la reivindicación de las agencias tributarias autonómicas, continuó con la cuestión de la reforma de la Constitución y los Estatutos de Autonomía, para culminar con la pretensión de cambiar el modelo de financia-

ción autonómica. Cada uno de estos temas es un complejo entramado entre cuestiones de estricta naturaleza política y cuestiones de carácter técnico.

Así las cosas, en el Estado español se ha estado conformando una transformación que parte de la reforma de los Estatutos de Autonomía y que incidirá —porque esa es, desde mi punto de vista, una de sus pretensiones últimas— en el modelo de financiación. El proceso está en marcha. Por este motivo, conviene tener en cuenta la ordenación del poder financiero en nuestro país.

3. LA ORDENACIÓN CONSTITUCIONAL DEL PODER FINANCIERO EN ESPAÑA

Como es sabido, el poder financiero es el conjunto de competencias constitucionales y de potestades administrativas del que disfrutaban los entes públicos territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer y gestionar un sistema de ingresos y gastos con el que satisfacer los fines y las necesidades públicas.

A ese respecto, ha de tenerse en cuenta, aunque no sea ahora objeto de análisis, que las comunidades autónomas son de régimen común y de régimen foral.

Veamos la articulación del poder financiero de las comunidades autónomas en materia de ingresos y de gastos.

En materia de ingresos:

Art. 157.1 CE. Recursos de las comunidades autónomas: impuestos cedidos, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado; sus propios tributos; transferencias del fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado; rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de Derecho privado; el producto de las operaciones de crédito.

En el sistema de financiación de las comunidades autónomas diseñado en 1980 por la LOFCA priman los ingresos procedentes de recursos estatales: tributos cedidos, ingresos procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) y participaciones en los ingresos del Estado.

En la primera etapa del proceso de descentralización política y financiera del Estado, la LOFCA de 1980 concibió los tributos cedidos como una forma más de participación en los ingresos del Estado, pero la evolución posterior transformó esta situación inicial.

El régimen de los tributos cedidos experimenta una sustancial alteración en el modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001, en el que se pretende la asunción por parte de las comunidades autónomas de un importante nivel de corresponsabilidad fiscal efectiva, que se materializa a través de la cesión de una parte del IRPF y atribuyendo a las comunidades autónomas ciertas competencias normativas en relación con los tributos cedidos, incluidos algunos aspectos del IRPF.

La formalización jurídica del sistema de financiación 1997-2001 se plasmó en la modificación de algunos preceptos de la LOFCA, en la ley de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas y en la ley de presupuestos generales del Estado para 1997.

Con respecto al resto de los recursos financieros:

En primer lugar, tiene gran importancia para las comunidades autónomas el llamado Fondo de Suficiencia. El art. 13 LOFCA, redactado por el art. 2 de la Ley 7/2001, de 27 de diciembre que, en desarrollo del art. 157 CE, dispone que las comunidades autónomas y las ciudades con Estatuto de Autonomía propio participarán a través del Fondo de Suficiencia en

los ingresos del Estado. Este fondo está destinado a cubrir la diferencia entre las necesidades de gasto y la capacidad fiscal de los referidos entes. Hay que destacar respecto a este fondo que la LOFCA dispone que, una vez fijado su valor inicial, en los años sucesivos el Fondo de Suficiencia de cada comunidad autónoma o ciudad con Estatuto de Autonomía propio se determinará atendiendo a su valor inicial y a la evolución de la recaudación estatal, excluida la susceptible de cesión, por aquellos impuestos que se determinen por ley.

En segundo lugar, el Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. Según dispone el art. 158.2 CE, este fondo tiene como finalidad corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad. Está destinado a gastos de inversión y lo distribuyen las Cortes Generales entre las comunidades autónomas y las provincias, en su caso.

Finalmente, otros ingresos son los patrimoniales y los que proceden de operaciones de crédito. Con respecto a estos últimos, el art. 14 LOFCA dispone que las comunidades autónomas podrán realizar operaciones de crédito por un plazo inferior a un año, con el fin de corregir necesidades transitorias de tesorería. Podrán realizar operaciones de crédito por un plazo superior a un año siempre que el importe total del crédito se destine a gastos de inversión y el importe total de las anualidades de amortización por capital e intereses no exceda el 25 % de los ingresos corrientes de la comunidad autónoma.

Finalizado el quinquenio 1997-2001, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las comunidades autónomas aprobó el 27 de julio del 2001 un nuevo sistema de financiación ampliando el principio de corresponsabilidad fiscal a través de la cesión de nuevos tributos estatales y de atribuir nuevas competencias normativas en los tributos ya cedidos y los que de ahora en adelante podrán ser objeto de cesión. Este nuevo modelo de financiación requirió, una vez más, la reforma de la LOFCA y la aprobación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación. El nuevo sistema, según la exposición de motivos de la ley, se fundamenta en los principios de generalidad, estabilidad, suficiencia, autonomía, solidaridad, coordinación, participación en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y participación en los Tribunales Económico-Administrativos (TEA).

El régimen jurídico establecido por la CE para las comunidades autónomas se completa con normas que limitan su poder financiero.

En primer lugar, el art. 157.2 prohíbe a las comunidades autónomas la adopción de medidas tributarias que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. Por bienes se entiende tanto bienes muebles como inmuebles o actividades y, en fin, toda riqueza susceptible de ser gravada. En atención a este límite, una comunidad autónoma no se puede beneficiar del esfuerzo fiscal imputable a otra.

Por otra parte, el art. 138 prohíbe a las comunidades autónomas configurar una hacienda basada en el privilegio. Como dice Ferreiro, no es fácil precisar qué se debe entender por privilegio. Por esa razón, el autor opta por enumerar supuestos en los que tal privilegio existe. Así, existe privilegio cuando quien habite en el territorio de una comunidad autónoma contribuya en menor medida que quien habite en otras zonas del territorio nacional español al levantamiento de las cargas generales del Estado⁷.

En el País Vasco y Navarra, la DA 1.ª de la Constitución, en virtud de la cual se amparan y respetan los derechos históricos de los territorios forales, establece el sistema de concierto o cupo en materia de financiación autonómica. El Estatuto de Autonomía dispone que las

relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco se habrán de regular mediante el sistema foral tradicional de Concerto Económico. También en Navarra la actividad financiera y tributaria se rige por el sistema tradicional de convenio económico.

Como se sabe, es un sistema totalmente distinto al de régimen común, teniendo en cuenta que es la comunidad autónoma la que recauda, como tributos concertados, todos los impuestos que integran el sistema tributario estatal. Es después la comunidad autónoma la que proporciona al Estado parte de la recaudación efectuada en su territorio como contribución al sostenimiento de las cargas del Estado que no asume la comunidad autónoma.

En relación con las competencias normativas, entiendo que en la actualidad uno y otro sistema, el de régimen común y el de los territorios forales, carecen ya de las diferencias que los caracterizaban al comienzo del proceso autonómico.

4. EL DEBATE EN MATERIA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y ALGUNAS DE SUS IMPLICACIONES

4.1. Los frentes abiertos en relación con el modelo de financiación

Como oportunamente señala Cayón Galiardo, tras la reforma del sistema de financiación establecida por la Ley 21/2001, que había nacido con clara vocación de permanencia, se abrió un debate sobre el sistema de financiación introducido por dicha ley. El origen de este debate se situó, aparentemente, en el gasto sanitario, especialmente el farmacéutico. La asunción por parte de las comunidades autónomas de las competencias en materia de sanidad supuso una fuerte presión para sus presupuestos.

Entre las propuestas de solución, muy variadas por cierto, se encontraba la necesidad de reformar el modelo de financiación y en algunos ámbitos autonómicos comenzó a perfilarse la idea de acercar el sistema de financiación de las comunidades de régimen común al de las de régimen foral. Incluso se hicieron planteamientos que iban más allá: reparto de materias impositivas, como se hace en ciertos modelos de federalismo fiscal.

La propuesta, como también ha puesto de manifiesto Cayón, no está exenta de justificación, teniendo en cuenta que si la mayor parte del gasto lo realizan las comunidades autónomas, carece de explicación que la titularidad de los recursos permanezca en manos del Estado.

No obstante, la potenciación del principio de autonomía frente al de solidaridad o el de coordinación puede ser objeto de severas críticas, sin olvidar que los sistemas fiscales de las comunidades autónomas pueden entrar en franca competencia y ofrecer soluciones que podrían ser aprovechadas por algunos contribuyentes para fines contrarios a los límites constitucionales del poder financiero de los entes territoriales, o incluso fines no buscados por las normas autonómicas.

Otra de las propuestas, liderada fundamentalmente por el Ministerio de Hacienda, consistía en profundizar no solo en la autonomía sino también en la corresponsabilidad fiscal a través de la atribución a las comunidades autónomas de competencias normativas en materia de impuestos especiales, para que, a través del incremento de los tipos de gravamen, pudiesen conseguir mayores recursos. Formaba parte también de esta propuesta incrementar el porcentaje de participación autonómica sobre los impuestos que gravan el consumo.

Es evidente que las distintas soluciones expuestas no eran incompatibles entre sí, por lo menos desde un punto de vista técnico.

Sin embargo, los instrumentos jurídicos necesarios para llevar a cabo cada una de las propuestas son distintos. La ampliación de la capacidad fiscal de las comunidades autónomas en relación con los impuestos especiales y el aumento de su participación en la recaudación de los impuestos sobre el consumo solo requeriría una modificación de la LOFCA y de la Ley 21/2001. A pesar de ello, se optó por la reforma de Estatutos, en los que se reflejarán las nuevas competencias de cada comunidad y su relación con el Estado, también en materia de financiación.

Como cuestión previa a un comentario sobre las reformas de Estatutos, y como balance relativo a las competencias en materia financiera y tributaria de las comunidades autónomas y desde una cierta perspectiva histórica, se puede decir que el proceso de descentralización política en España merece una valoración claramente positiva, en la medida en que contribuyó a la coexistencia de distintas identidades en el marco de un Estado unitario. Si en 1980 el proceso autonómico español se podía situar equidistante de los sistemas de unión y de separación, es evidente que los 25 años transcurridos profundizaron en la tendencia hacia el sistema de separación.

Actualmente, España es un país altamente descentralizado, siendo las competencias de las comunidades autónomas el máximo exponente de dicha descentralización. Desde el punto de vista financiero y tributario, en pocos años se ha producido una importante descentralización del gasto público, cuya gestión está atribuida, en un grado muy significativo, a los gobiernos autonómicos, y se han incrementado en menor medida las competencias en materia tributaria.

Aún así, el balance no complace a todos, ya que se ha venido advirtiendo desde algunos sectores doctrinales y, naturalmente, también políticos, de que la existencia de una alta descentralización en el gasto no impide la existencia de problemas de financiación en lo que se refiere a la forma de esta. No se trata tanto de la cantidad de dinero que administran las comunidades autónomas como de la forma en que se financian. Y a este respecto se dice también que se ha avanzado poco en la descentralización tributaria.

Cabe concluir, en consecuencia, que el modelo de financiación del 2001 no significó de ninguna manera el cierre del sistema, porque —y no hay que engañarse a este respecto— el sistema de financiación es, ante todo, una realidad política, aunque tenga unos contenidos técnicos evidentes. Como realidad política, es inevitable que refleje, en alguna medida, las tensiones y los conflictos existentes entre los distintos niveles de gobierno.

En este punto, quiero añadir algo más: es una realidad política en la que la ética tiene mucho que decir. Sería muy importante, antes de abordar soluciones jurídicas para los planteamientos políticos, establecer los principios éticos y las fórmulas de control aplicables, sin excusas, a las conductas políticas.

Probablemente uno de los temas más importantes de esta problemática sea precisamente determinar qué fin o fines persiguen los responsables políticos cuando propugnan determinadas reformas jurídicas. En este sentido, se puede decir que la ética aplicada a la política debe estar presidida por un principio fundamental que puede implicar a todos los demás: el respeto a la ciudadanía por parte de los responsables políticos en todas y cada una de sus actuaciones.

En cuanto a los límites que la reforma de los Estatutos de Autonomía encuentra en el ordenamiento jurídico, lo primero que se ha de decir es que, indudablemente, dichos límites son los que se establecen en cuanto al poder financiero. Existen unos primeros límites al ejercicio del poder financiero que son los derivados del texto constitucional y referidos a la materia financiera. Otro grupo de límites son los que se extraen de la pertenencia del Estado a la

comunidad internacional: los tratados internacionales y, en particular, el de adhesión a las Comunidades Europeas establecen límites al poder financiero del Estado y, en consecuencia, al de las comunidades autónomas.

A modo de conclusión, y en medio de la sucesión de temas que han ido surgiendo en los dos últimos años en torno a la financiación autonómica, entiendo que se puede afirmar que, en la actualidad, una vez efectuada la reforma de algunos Estatutos de Autonomía, y adoptando como paradigma las posiciones de las comunidades autónomas de mayor renta *per cápita*, las cuestiones con verdadera trascendencia giran en torno a tres aspectos.

El primero radica en la posibilidad de aplicar el sistema foral de financiación a otras comunidades autónomas; el segundo, y como consecuencia del anterior, afecta a la territorialización de ciertos tributos; en este sentido, se ha reivindicado incluso la naturaleza de impuestos cedidos para todos los soportados en el territorio de la comunidad⁸. Esta pretensión, formulada en el proceso de reforma del Estatuto catalán, se cayó finalmente del texto aprobado, y hay que entenderla como una manifestación más de la reivindicación del sistema de cupo. Finalmente, las medidas adoptadas y anunciadas por algunas comunidades autónomas en relación con los tributos cedidos.

4.2. La posibilidad de generalizar el sistema foral de financiación al resto de las comunidades autónomas

Es preciso reconocer en esta materia que una de las implicaciones más importantes de los aires renovadores que corren en materia de financiación autonómica responden a la aspiración, más o menos confesada, de algunas comunidades autónomas de que se les aplique un sistema de financiación similar al del País Vasco y Navarra. Se trata de un sistema que ha estado dando buen resultado a algunas comunidades y al que otras, con aspiraciones legítimas similares, pretenden sumarse. Tal vez la reflexión en este punto nos debe conducir a enjuiciar la existencia de sistemas de financiación diferentes y privilegiados para algunas comunidades. Sobre todo porque la generalización de ese sistema de privilegio no sería posible sin menoscabar el principio de solidaridad. Existen, en todo caso, argumentos para ambas posiciones.

A este respecto, se rechaza la posibilidad de aplicar un sistema similar al foral por considerar que la CE no ampara dicha aplicación⁹, teniendo en cuenta que parece reservado a los territorios que históricamente han tenido un régimen financiero especial.

En otra posición se encuentran quienes entienden que hay que relativizar el carácter de derecho histórico del sistema de cupo, ya que era un sistema de aplicación general en la segunda mitad del siglo XIX, en la que también se sitúa el primer concierto. Tras la reforma tributaria de 1845 —explica Ferreiro—, la contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería se recaudaba en toda España por el sistema de cupo: cada provincia distribuía su cupo entre los pueblos y el cupo asignado a cada pueblo se distribuía entre los propietarios según los bienes inmuebles y los ganados amillarados¹⁰. Por lo tanto, el sistema de cupo no estaría pensado para ser un sistema de privilegio y su aplicación a otras comunidades autónomas sería legítima siempre que el sistema fuese fiel a los principios constitucionales de reparto de la riqueza en el territorio nacional y, consecuentemente, al principio de solidaridad¹¹.

Con independencia de cuál sea la posición que jurídicamente defendamos, lo cierto es que son las comunidades autónomas más ricas y, por qué no reconocerlo, con mejores infraestructuras y condiciones —por lo menos aparentemente— las que aspiran a territorializar ciertos impuestos.

4.3. La posible consideración de impuestos cedidos de todos los impuestos estatales soportados en el territorio de la comunidad autónoma

Esta es una fórmula indirecta para la consecución, como ya se ha dicho, de un objetivo: la aplicación de un sistema similar al de cupo.

El concepto de tributo cedido es un concepto esquivo, teniendo en cuenta que la CE no lo determina con claridad, como tampoco determina el alcance de la cesión¹². Lo cierto es que el concepto, que inicialmente hace referencia a aquellos tributos cuyo ente público titular transfiere a otro ente público los créditos tributarios derivados de la cesión, ha evolucionado, sobre todo a partir del quinquenio 1997-2001, cuando se amplía desmesuradamente la capacidad normativa de los entes cesionarios. El impuesto cedido se convierte en un impuesto compartido y, según algunos autores, se aproxima a la figura del tributo propio. La cesión de competencias normativas ha sido criticada por algunos autores¹³ por considerarla contraria a la verdadera naturaleza de la cesión. Otros, sin embargo, entienden que el concepto de cesión determina que la creación y establecimiento del tributo se tiene que hacer por parte del ente que lo cede y que la cesión no impide la transferencia de potestades normativas al cesionario.

Al iniciarse el proceso de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, esta Comunidad, como hemos visto, intentó lograr el objetivo del sistema de cupo a través de la ampliación del concepto de tributos cedidos. En este sentido, la Propuesta conjunta de grupos parlamentarios catalanes, en su art. 198.2 a 4, identificaba los tributos cedidos con todos y cada uno de los soportados en Cataluña, atribuyéndose tanto las competencias normativas, en el marco de las competencias estatales y europeas, como de gestión tributaria. Una vez recaudados estos tributos por parte de la Generalitat, esta aportaría al Estado una parte de los rendimientos obtenidos.

Después del Dictamen del Consejo Consultivo de la Generalitat, que consideró objeciones de inconstitucionalidad, y después también del trámite parlamentario estatal, decayó la pretensión catalana de considerar que todos los impuestos estatales soportados en Cataluña pasaban a ser impuestos estatales cedidos a la Generalitat. De acuerdo con el Estatuto, serán cedidos los que se enumeran en el propio Estatuto de Autonomía.

A pesar de que no hubiese prosperado la idea apuntada, el art. 203 del Estatuto contiene una perla de esmerado cultivo. Bajo la rúbrica de competencias financieras, el apartado 2 letra a) señala que la Generalitat participa en el rendimiento de los tributos estatales cedidos a Cataluña. A tal efecto, estos tributos tienen la siguiente consideración: «tributos cedidos totalmente, que son aquellos que corresponde a la Generalitat la totalidad de los rendimientos y capacidad normativa». Esta atribución de competencias excede lo previsto en la LOFCA y en la Ley 21/2001 del nuevo sistema de financiación, lo que pone de manifiesto que, desde la reforma de los Estatutos, el contenido de la LOFCA y su relación con los Estatutos de Autonomía deberán ser objeto de revisión debido a incongruencias de naturaleza como la expuesta.

5. EL FUTURO DE LOS IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y SOBRE EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en primer lugar y, recientemente, el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) se han subido al podio en algunas comunidades autónomas, cobrando un protagonismo inesperado.

El proceso de ejercicio de competencias normativas por parte de las comunidades autónomas en el ISD se ha venido desarrollando desde hace algunos años. En algunas comunidades autónomas, se ha mejorado el trato hacia la empresa familiar y las participaciones en empresas familiares en el ISD, como es el caso de Galicia, por ejemplo, al elevarse el porcentaje de reducción del valor en la base imponible del 95 % al 99 %.

Aún así, no han faltado voces representativas de la empresa familiar que reivindican la eliminación del ISD y, a la larga, del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (IPPF). Dichas voces se refieren, sin duda, a la transmisión y tenencia del patrimonio empresarial que no reúne los requisitos para la aplicación de los beneficios fiscales, y a la transmisión y tenencia de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

5.1. La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su posible repercusión en el sistema tributario

En algunas comunidades autónomas (Madrid, Valencia) prácticamente se ha suprimido el ISD en los grupos I y II por la aplicación de una bonificación en la cuota del 99 % en las transmisiones lucrativas *inter vivos* y *mortis causa*. Y ello sin sujeción a requisitos de mantenimiento del valor de lo adquirido en un periodo de tiempo señalado.

Recientemente, en la Comunidad Autónoma de Galicia se aprobó la Ley 9/2008, de 28 de julio, gallega de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones, con la finalidad de responder a la fuerte competencia fiscal ejercida por algunas comunidades autónomas, que suprimieron *de facto* el tributo al mismo tiempo que reclamaban un aumento de su participación en los ingresos del Estado.

La reducción de tramos y de tipos impositivos emprendida por la Ley 9/2008, así como el importante incremento de las reducciones aplicables en la base imponible para los familiares más cercanos del causante o donante son buena muestra de que Galicia ha salido al paso de esa nueva realidad social y jurídica, resultante de las modificaciones impulsadas por otros gobiernos autonómicos.

En la Ley 9/2008 se adoptan medidas legislativas que, en su conjunto, vienen a determinar que los dos ámbitos dignos de especial protección, el núcleo familiar básico y la transmisión de las empresas y participaciones en las mismas, prácticamente no tributan.

A este respecto, hay que destacar que las reducciones por parentesco y por discapacidad se han elevado de forma superlativa, pero adoptando límites razonables que no pervierten la finalidad del beneficio fiscal. En este sentido, 1 000 000 de euros por cada descendiente o adoptado parece una cantidad razonable, sobre todo si a esta reducción le añadimos la que se aplica al valor de la vivienda habitual del causante, que puede alcanzar los 600 000 euros.

En cuanto a la reducción aplicable a los bienes y derechos afectos a una actividad económica y a participaciones en entidades, aunque hay un antecedente de este beneficio fiscal en la ley anterior, ahora se ha mejorado.

En definitiva, y en primer lugar, a partir de esta ley se puede decir que las herencias y donaciones que tienen por objeto una empresa familiar tienen un trato inmejorable, siempre que respondan a unos requisitos mínimos de gestión y permanencia, que son precisamente los que justifican el trato especial. En segundo lugar, respecto a las herencias dentro del núcleo familiar, la reforma es coherente con el principio de capacidad económica que la debe inspirar inexcusablemente y es también coherente con el sentido de responsabilidad que debe inspirar las acciones de gobierno. Así, la reforma beneficia sobre todo a la clase menos

favorecida, pero también a la clase media y media-alta. La reforma —y hay que decirlo— establece incluso un trato mucho más favorable para todos los grandes patrimonios, teniendo en cuenta que el tipo máximo del impuesto se reduce del 34 % al 18 % para las herencias y al 9 % para las donaciones. En este sentido, el tipo marginal máximo del 18 % mejora notablemente el tratamiento hacia estos incrementos patrimoniales respecto al que reciben los que resultan gravados en el IRPF.

Esta política de reducción de carga tributaria por parte de algunas comunidades autónomas parece constituir, al mismo tiempo, una apuesta por la compensación por otras vías: el cambio de domicilio fiscal y la consecuente recaudación del IRPF por parte de la comunidad autónoma que establece el beneficio fiscal, en perjuicio de la comunidad de origen del sujeto pasivo, que no ha establecido una medida similar.

Es cierto que el ISD es un impuesto rechazado no solo por las empresas familiares, sino también por los ciudadanos en general. Al momento, doloroso sin duda, de la sucesión por razones biológicas se le añade el sometimiento de la familia a un impuesto que en algunos casos, dependiendo del patrimonio preexistente y de la cuantía de lo adquirido, puede alcanzar cifras importantes.

No obstante, desde la perspectiva de los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad del art. 31 CE, es necesario reflexionar sobre la legitimidad de estas medidas.

Como ya se sabe, el IRPF grava todos los incrementos de patrimonio obtenidos por la persona física, aunque resultan excluidos de su ámbito los que proceden de transmisiones lucrativas *inter vivos* o *mortis causa* gravados por el ISD. En este sentido, el art. 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone expresamente que no estará sujeta a dicho impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Es una norma expresa y dirigida a evitar la doble imposición la que impide que estas ganancias lucrativas tributen en el IRPF.

Conviene recordar a este respecto el contenido del *Informe Carter*, por cuanto resulta plenamente aplicable a la polémica expuesta en la actualidad.

Como se sabe, dicho informe califica como renta el valor neto de las ganancias, ingresos y beneficios realizados durante el año. Esta definición se corresponde con el valor de los cambios acaecidos en la capacidad económica de una persona para obtener bienes y servicios para su uso¹⁴. De acuerdo con este informe, constituyen renta todos los incrementos patrimoniales percibidos por las personas físicas. Así ocurre, salvo excepciones, en el IRPF español, en el que se gravan todas las rentas procedentes de cualquier fuente, siempre que sean percibidas por una persona física. Las herencias y donaciones constituyen, en este sentido, un incremento de patrimonio que, de acuerdo con esa doctrina general, deberían estar gravados en el IRPF, y si no lo están es, únicamente, porque la ley del impuesto las excluye.

En relación con las donaciones y herencias, el informe, partiendo de la idea de que estas, naturalmente, aumentan la capacidad económica del beneficiario, formula las siguientes recomendaciones:

- a) suprimir el impuesto que grava las donaciones y las herencias.
- b) considerar las donaciones y las herencias como una renta a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- c) Exonerar de tributación las transmisiones de bienes entre los miembros de una unidad familiar¹⁵.

Es evidente que las posibilidades de gravamen de las herencias y donaciones son dos: en impuestos separados, ISD e IRPF, o en este último impuesto.

Las razones por las cuales nuestro legislador ha optado históricamente por dos impuestos no es la cuestión que ahora nos ocupa. Aunque debemos tener en cuenta, por lo menos a título de referencia, que el gravamen de los incrementos patrimoniales en el IRPF, en relación con el tratamiento que las herencias y donaciones han recibido en su impuesto particular, pone de manifiesto la escasa coherencia que existe en ocasiones entre las distintas figuras tributarias. Tomemos como ejemplo las dos últimas leyes del Impuesto sobre la Renta, en las que se gravan las ganancias patrimoniales, en términos generales, al 15 % en la primera de ellas y al 18 % en la que está actualmente en vigor, mientras que en el ISD el tipo marginal máximo alcanza el 34 %, sin mencionar la posible aplicación de un coeficiente multiplicador.

Aunque sería posible encontrar en la doctrina argumentos que fundamenten el trato diferente para ambos tipos de ganancias patrimoniales, no cabe duda de que pueden ser igualmente sólidos los que mantengan la postura contraria.

Las propuestas legislativas actualmente aprobadas o anunciadas por las comunidades autónomas parecen estar dirigidas, sobre todo, a eliminar el gravamen en las transmisiones entre miembros del núcleo familiar más cercano. Sin ánimo de criticar esa solución legislativa, con la que puedo estar de acuerdo, me parece criticable, sin embargo, el oportunismo con el que se ha abordado esta problemática. El ISD es un impuesto cedido, con competencias normativas también cedidas, que forma parte del sistema tributario estatal. Las modificaciones realizadas por las comunidades autónomas que adoptaron las primeras medidas han colocado al resto de comunidades, sobre todo a las de territorios limítrofes, en una situación difícil, ya que las mejoras tributarias que algunos contribuyentes podrían alcanzar al trasladar su residencia afectarían no solo a la recaudación del ISD de las comunidades de origen, sino también a la procedente del IRPF, impuesto parcialmente cedido en función de la residencia del sujeto pasivo.

Esta situación ha generado una inquietud generalizada y ha llevado a otras comunidades a adoptar medidas legislativas en relación con el ISD —como es el caso de Galicia— para aumentar de forma superlativa las reducciones por parentesco, vivienda habitual y actividades económicas relativas a PIMES, empresa familiar y explotaciones forestales.

Desde un punto de vista técnico-jurídico no es admisible que una reforma legislativa de tanto contenido se haga con criterios exclusivamente políticos y de competencia.

La solución a este estado de cosas podría ser una iniciativa legislativa estatal en el sentido apuntado hace muchos años por el *Informe Carter* al que ya me he referido.

A este respecto, y desde la perspectiva de la capacidad económica y del resto de los principios constitucionales en materia tributaria que informan o deben informar la articulación del sistema tributario y la regulación de los diferentes tributos, es posible proponer, *de lege ferenda*, la supresión del ISD para someter estas ganancias patrimoniales al IRPF, en el que tributarían, del mismo modo que el resto de las ganancias patrimoniales, al tipo proporcional del 18 %. Se establecería así un régimen general que, perfectamente, podría coexistir con las reducciones, bonificaciones o beneficios fiscales que el legislador quisiera establecer para ciertas ganancias, por ejemplo las que deriven de la transmisión de la empresa familiar o de la vivienda habitual, por determinados grados de parentesco, o por cualquier otra situación que se considere digna de mención.

Esta propuesta, en caso de ser acogida, tendría un doble efecto; por una parte, beneficiaría a las transmisiones lucrativas *inter vivos* o *mortis causa* que no resultan amparadas por beneficios fiscales, que tributarían al tipo al que se someten las ganancias patrimoniales en el IRPF; por la otra, tendría el saludable efecto de constituir una normativa común para todo el Estado y se eliminaría la espiral de competencia fiscal a la que parecen abocadas las comunidades autónomas.

Pero esta propuesta, aparentemente sencilla, plantea ciertos problemas técnicos que sería necesario solucionar; así, y a título de ejemplo, el relativo a la cuantificación de la ganancia patrimonial y, en particular, el relativo a los valores relevantes para la determinación de la ganancia patrimonial. Una solución sería gravar la totalidad del incremento a partir de un criterio de valor real o de valor de mercado. Otra solución, quizás más acertada, sería considerar ganancia patrimonial la diferencia entre el valor de adquisición por el causante de los elementos patrimoniales y el de transmisión al causahabiente, que podría ser el valor real y que sería para este el valor de adquisición. Se produciría de esta forma una subrogación por parte del adquirente, en cuanto a la determinación del valor de adquisición, en la posición del causante.

Esta propuesta es compatible, por supuesto, con la cesión a las comunidades autónomas del producto de la recaudación de estas ganancias patrimoniales.

5.2. Impuesto sobre el Patrimonio y otros impuestos cedidos

Otro de los impuestos afectado por las iniciativas autonómicas es el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

La atribución de competencias normativas a las comunidades autónomas ha sido determinante, desde mi punto de vista, para que se produzcan, por parte de algunas comunidades autónomas, propuestas del tipo que ahora nos ocupa: supresión del IP y reducción de la tarifa del IRPF. La adopción de estas medidas forma parte del ejercicio de corresponsabilidad fiscal que la Ley 21/2001 pretendió incorporar al ordenamiento tributario.

La reducción de un punto en la tarifa del IRPF para ciudadanos de una determinada comunidad podría incurrir —entendiendo— en la prohibición del art. 138 de la Constitución, a tenor de la cual una comunidad autónoma no puede implantar una hacienda de privilegio; y podría incurrir también en la del art. 157.2, a tenor de la cual las comunidades autónomas no pueden adoptar medidas tributarias que obstaculicen la libre circulación de mercancías o servicios.

En cuanto al IPPF, es cierto que se trata de un impuesto que prácticamente ha desaparecido del entorno de los países democráticos, que supone un gravamen sobre el ahorro familiar acumulado y que fue introducido en nuestro país en 1977 por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, con naturaleza de impuesto extraordinario, llamado a desaparecer una vez haya desempeñado los fines para los que ha sido creado: facilitar la lucha contra el fraude a través de la aportación de información de las fuentes de riqueza. Esa denominación de impuesto extraordinario es derogada por la Ley 19/1991, que cambia la denominación por la de Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Y aunque se puede decir que, por sus características técnicas, contribuye a la redistribución de la riqueza, no hay que olvidar que los patrimonios que tributan en este impuesto son los de las personas físicas que no tienen condiciones económicas que justifiquen una organización jurídica dirigida a evitar este gravamen. Los patrimonios realmente importantes no tributan por este impuesto porque se refugian en sociedades.

En el futuro inmediato de este impuesto se encuentran las promesas electorales de los dos partidos políticos mayoritarios, según los cuales el impuesto va a desaparecer¹⁶.

Una de las objeciones a esa posible desaparición hace referencia a la función censal que cumple el impuesto, que no desaparecería si, en lugar de la derogación de la figura, se establecen bonificaciones en cuota que podrían alcanzar el 99 %.

A pesar de todo, es bastante dudoso que la Administración tributaria necesite en la actualidad los datos del Impuesto sobre el Patrimonio. Por el contrario, la situación administrativa y tributaria permite pensar que la Administración tributaria tiene suficientes datos censales de los contribuyentes, muchos más de los que podría aportar el impuesto.

Notas

- 1 Este trabajo ha sido elaborado en el marco del proyecto de investigación de la Xunta de Galicia «O proceso de integración europea: Constitución, Administracións territoriais e Dereito Financeiro», del cual soy investigadora principal (PGIDIT05CS039901PR). Tiene su origen en el estudio que forma parte del Libro-Homenaje al profesor César Albiñana García-Quintana, actualmente en prensa.
- 2 CAMINAL, M. 2005. «La España plural y la Constitución federal», *El País*, 12 de marzo del 2005.
- 3 *Ibidem*.
- 4 Fundamento Jurídico 8.º de la STC 135/1992, de 5 de octubre.
- 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 y ss.) definiendo la propuesta conjunta de grupos parlamentarios catalanes de 8 de julio del 2008, en la que se identificaban los tributos cedidos con todos y cada uno de los impuestos soportados en Cataluña, atribuyéndose tanto las competencias estatales y europeas como la gestión tributaria.
- 9 En este 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 Véase FERREIRO LAPATZA, op. cit. (59).
- 13 Véase 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 Hacienda, IEF, Madrid, 1975 (78).
- 15 *Ibidem*, p. 80.
- 16 Téngase en cuenta a este respecto que se encuentra en tramitación el Proyecto de Ley por el cual se pretende suprimir el Impuesto sobre el Patrimonio (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 5 de septiembre del 2008). No se trata realmente de una supresión, ya que el impuesto sigue existiendo, sino de establecer una bonificación del 100 por cien sobre la cuota íntegra del impuesto, que se aplicará a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.

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 HACIENDA. 1975. *Informe Carter: Impuesto sobre la Renta*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 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. «Reflexions xurídicas sobre os 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.