

LOS TRIBUTOS CEDIDOS Y LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Ramón FALCÓN Y TELLA

I. EL NUEVO CONCEPTO DE CESIÓN DE TRIBUTOS TRAS LA LEY 14/1996: LA CREACIÓN DE UN «RECARGO» CEDIDO SOBRE EL IRPF Y LA RUPTURA DE LA UNIDAD NORMATIVA

LA Ley 14/1996 utiliza una técnica ciertamente poco depurada:

— se parte de una sistemática absurda (el art. 8, por ejemplo, relativo a la cesión del IRPF, parece colocado entre el ITPAJD y los tributos sobre el juego);

— se utiliza en el art. 13.1.11 una redacción que, de interpretarse literalmente, llevaría a la imposibilidad de modificar el mínimo exento en el IRPF, pues si bien se permite a las comunidades autónomas regular la tarifa autonómica, sin embargo se prohíbe que la incidencia en la cuota de tal regulación alcance el 20 por 100, y necesariamente cualquier modificación del mínimo exento supone superar ese límite para algunos supuestos, como ha demostrado E. Cencerrado Martín en el núm. 12/97 de *Quincena Fiscal*;

— se incluye una norma sin sentido, al establecer el art. 2.2 que «la eventual supresión o modificación de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión», lo que de interpretarse literalmente llevaría a la paradoja de que el ejercicio por las comunida-

des autónomas de sus competencias normativas en materia de tributos cedidos (que es la principal novedad de la Ley), supondría la pérdida de la cesión.

— se incurre en contradicciones difíciles de justificar, como es la posibilidad de que las comunidades autónomas regulen los tipos, incidiendo así en la cantidad a pagar, pero en cambio dichas comunidades han de gestionar los aplazamientos y fraccionamientos de acuerdo con la normativa estatal.

Pero pese a éstas y otras deficiencias técnicas, la nueva Ley de Cesión supone un paso importante en el sistema de financiación autonómica, al reconocer competencias normativas a las comunidades, lo que supone en realidad un nuevo concepto de cesión de tributos. En efecto, hasta 1996 la cesión implicaba únicamente la atribución de la recaudación del tributo a la comunidad autónoma, y la gestión (por delegación del Estado), manteniendo íntegramente el Estado las competencias normativas. Lo característico era, pues, la cesión de toda la recaudación, pues la llamada cesión parcial consistía también en la cesión de toda la recaudación, si bien sólo en relación con determinados hechos imponibles, como ocurría, por ejemplo, en AJD, en que no se cedían los títulos nobiliarios.

A partir de 1996 se ceden además competencias normativas limitadas, lo que supone un cambio cualitativo de enorme tras-

cedencia que, a mi juicio, resulta plenamente compatible con la Constitución en la medida en que ésta, en realidad, no predetermina el alcance que puede tener la cesión.

Otro cambio fundamental consiste en extender la cesión al IRPF, a través de lo que la Ley denomina cesión «parcial» o de la parte autonómica de las cuotas líquidas, que suponen un 30 por 100 de este concepto impositivo. Obsérvese que no se trata sólo de elevar del 15 al 30 por 100 la participación autonómica en el IRPF, sino de un cambio de naturaleza. Hasta 1996 la llamada cesión parcial del IRPF no suponía más que una participación en los ingresos proporcionados por este tributo, es decir una transferencia del Estado calculada sobre la base de la recaudación, sin cesión de competencia alguna. La nueva configuración de la cesión del IRPF supone en cambio la creación de un verdadero recargo sobre la cuota estatal (más reducida), cedido a la comunidad autónoma, lo que implica ya una verdadera y propia cesión; si bien no se trata, en mi opinión, de una cesión parcial del impuesto, como dice la Ley, sino de un recargo creado por el Estado sobre su propio impuesto, y cedido totalmente —el recargo— a las comunidades autónomas.

En todo caso, estamos ante una ruptura, de forma consciente y decidida, de la uniformidad del régimen jurídico aplicable que hasta ahora garantizaba el sistema de cesión en territorio común, al quedar reservada al Estado incluso la contestación a consultas y la resolución de reclamaciones. A partir de ahora, como luego veremos con más detalle, las comunidades autónomas (CCAA) podrán regular aquellas materias que, dentro de cada tributo cedido, contempla específicamente la Ley de Cesión.

Nada hay que objetar, en principio, a este modo de proceder. Por un lado, una reiterada jurisprudencia señala que los principios de igualdad y unidad no conllevan una absoluta uniformidad, sino que la diversidad es una característica inherente al propio sistema autonómico (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; STC 76/1986, de 9 de julio, FJ 3; STC 19/1987 FJ 4; STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 10; etc.); en particular, según la STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4), la diversidad de tipos de gravamen (y por tanto de presión fiscal) puede concebirse en abstracto como acomodada a los principios constitucionales, siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que puedan legítimamente considerarse como diversas, sin que por ello sea necesaria una justificación explícita de la desigualdad tributaria que pueda producirse, la cual es una manifestación de la autonomía financiera que tiene lugar en el marco de la Constitución y de la LOFCA (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7).

Por otro lado, en el Derecho comparado existen numerosos ejemplos de estados federales o descentralizados en que se producen divergencias importantes en el régimen tributario aplicable en cada territorio, llegando incluso en Estados Unidos a producirse una cierta «especialización» de cada Estado en determinadas actividades o sectores, a través de un régimen tributario incentivador, sin que necesariamente ello genere distorsiones de importancia. Es más, en el caso español tenemos en los regímenes de concierto y convenio un buen ejemplo de cómo es posible la coexistencia de distintos sistemas tributarios.

Incluso me atrevería a afirmar que el nuevo sistema de cesión

constituye un paso importante en la línea querida por la Constitución, que al consagrar la existencia de «impuestos propios» de las CCAA manifiestamente quiere para éstas un poder tributario significativo —también en el régimen general de la LOFCA—, que no puede quedar reducido, como venía ocurriendo hasta ahora, a impuestos marginales en el sistema, normalmente de finalidad extrafiscal. Esta situación sólo se explicaba por la inercia de un tributario centralizado que monopolizaba en manos del Estado la práctica totalidad de los índices de capacidad económica, con la consiguiente dificultad (por no decir imposibilidad) de las CCAA para encontrar hechos imponibles inéditos sobre los que ejercer sus competencias. En este sentido cabe incluso plantear, a medio plazo, la posibilidad de que alguno de los tributos cedidos desaparezca como tal, de modo que el objeto del gravamen quede enteramente a disposición de las CCAA a través del correspondiente tributo propio.

Ahora bien, siendo en principio positiva la reforma del sistema de cesión, las diferencias normativas a que puede dar lugar exigen la existencia de unos límites claros y precisos con objeto de evitar distorsiones en la competencia y, sobre todo, una indeseable competencia fiscal entre unas comunidades y otras. Desde esta perspectiva la regulación de los puntos de conexión reviste una capital importancia, pues de ellos depende que la diferencia de tipos pueda traducirse o no en una absoluta libertad de los contribuyentes para localizar el hecho imponible donde el clima fiscal sea más favorable.

Es claro, por ejemplo, que la lógica de las cosas impone que el punto de conexión del gravamen proporcional de Actos Jurídicos Documentados sea el lugar

donde radique el registro en que el documento sería inscribible, como establece el art. 7, dos, a) de la Ley de cesión, en lugar de atender al lugar donde se otorga el documento, como ocurría hasta ahora, lo que provocó un curioso turismo fiscal a las comunidades forales cuando éstas redujeron sus tipos, que afortunadamente no se repetirá ya en el ámbito de la cesión, cualquiera que sea el tipo que para este concepto establezca cada comunidad.

II. PUNTOS DE CONEXIÓN DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS: LA POSIBILIDAD DE PUNTOS DE CONEXIÓN DISTINTOS A EFECTOS NORMATIVOS

Ante todo, ha de advertirse que los puntos de conexión a efectos de cesión no tienen por qué coincidir con los del Estado (por ej., la residencia a efectos del IRPF es distinta cuando se trata de determinar la residencia en España y para determinar la comunidad beneficiaria de la cesión), ni con los de los regímenes de concierto y convenio, aunque en estos últimos sería deseable una mayor aproximación.

Por otro lado, el punto de conexión a efectos de cesión de la recaudación no tiene tampoco por qué coincidir necesariamente con el punto de conexión a efectos normativos. Esto ocurre en el art. 13.7 *in fine*, según el cual en el ISD basado en la residencia, en los supuestos de adquisición mortis causa o donación de bienes distintos a inmuebles), se aplica la normativa de la última comunidad autónoma de residencia o la del Estado salvo que se haya tenido la residencia en la comunidad autónoma com-

petente durante los cinco años anteriores a la fecha del devengo.

III. LA RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN EN EL IRPF CEDIDO

La cesión del IRPF presupone en primer lugar la residencia en España, pues de tratarse de un no residente sería aplicable el impuesto específico sobre la renta de éste, que no se encuentra cedido.

La residencia en España viene determinada por la permanencia durante 183 días, o por la localización en España del centro de intereses económicos, además de la presunción *iuris tantum* de residencia cuando residan en España el cónyuge o los hijos menores. Al dar entrada al concepto de «centro de intereses económicos», ya desde el ejercicio 1992, nuestro ordenamiento interno no hizo sino adaptarse al criterio que rige en los países de nuestro entorno y que se refleja en el convenio modelo de la OCDE, cuyo art. 4.1 establece que la expresión «residente de un Estado contratante» designa a cualquier persona que, en virtud de la legislación de ese estado, esté sujeto a imposición «por razón de su domicilio, de su residencia, de su sede de dirección o de cualquier otro criterio de naturaleza análoga». Precizando a continuación el citado precepto que «en ningún caso» la expresión «residente» incluirá a las personas sujetas al impuesto «por las rentas de fuentes situadas en ese Estado o por el patrimonio que ahí se encuentra». El centro de intereses económicos es, por tanto, el lugar donde se ejerce una actividad empresarial o profesional o el lugar desde donde se gestiona el patrimonio (con total independencia de la localización de los bienes o las rentas),

lo que en definitiva conduce, al igual que la permanencia, a la existencia de una integración con el sistema económico y social del Estado mayor que con otros estados.

No comparto, en este sentido, algunas opiniones doctrinales que apuntan a la situación de los bienes o al lugar de obtención de la mayor parte de las rentas, lo que llevaría a resultados de consecuencias absurdas e imprevisibles. Por otra parte, ello resulta inédito en el Derecho comparado (por ej., EE.UU.), siendo especialmente significativo que incluso en países cuyo ordenamiento interno apunta, como criterio de conexión, a la «sede del patrimonio» (Bélgica), se interpreta este concepto como sinónimo del lugar desde el que se gestiona el patrimonio, con absoluta independencia, como se ha dicho, de la localización de los bienes.

Por otro lado, el centro de intereses económicos se utiliza en el Derecho comparado tanto para ampliar el concepto de residencia como para restringirlo, como hace el Conseil d'État en el caso Larcher, de 3 de noviembre de 1995, al afirmar (pese a no contar con base legal expresa) que no puede considerarse residente en Francia un matrimonio que ha permanecido más de 183 días en dicho país con la finalidad de acompañar a un familiar enfermo, solución ésta que ningún inconveniente hay, a mi juicio, en trasladar al caso español.

La determinación de la residencia habitual se convierte así, fundamentalmente, en un problema de prueba, a cuyo efecto han de tenerse en cuenta múltiples factores, además de la permanencia, tales como las relaciones familiares y sociales del interesado, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales y otras, la sede de sus negocios, el

lugar donde administre sus bienes, etc.; examinadas todas estas circunstancias *en su conjunto* y teniendo especialmente en cuenta *el comportamiento personal del interesado*, como se afirma en los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE. Se trata, en definitiva, de concretar un concepto jurídico indeterminado, y ello sólo puede hacerse a la vista de la totalidad de las circunstancias del caso concreto, que habrán de comprobarse y ponderarse cuidadosamente por la Administración.

Naturalmente este modo de proceder sólo es viable si de lo que se trata es de establecer la residencia en España, que en la generalidad de los casos resulta claramente de la permanencia y que, sólo en supuestos extremos, habrá de probar la Inspección a través del correspondiente expediente especial. No es imaginable, en cambio, que a efectos de cesión a las CCAA haya de determinarse caso por caso la residencia de las personas físicas en función de la totalidad de las circunstancias concurrentes. Por ello la Ley de Cesión opta por un criterio específico de residencia (distinto de la residencia en España), basado en la medida de lo posible en circunstancias objetivas, y utilizable para determinar la comunidad autónoma beneficiaria de la cesión. En el bien entendido de que la residencia en una comunidad autónoma a efectos de cesión presupone la residencia en España.

El criterio específico de residencia, a efectos de cesión, se basa en el lugar donde radique la vivienda habitual, lo que evita la necesidad de que la Administración pruebe la permanencia durante 183 días (sin tener en cuenta las ausencias temporales) en una determinada comunidad autónoma, como ocurriría si se aplicasen los criterios deter-

minantes del concepto general de residencia.

Cuando la vivienda habitual no es suficiente, pues no existe, o existe en varias comunidades autónomas, se aplica subsidiariamente el criterio denominado «centro de intereses», que poco o nada tiene que ver con el centro de intereses económicos a que se refiere el art. 12 de la Ley 18/1991, y que se define en función del lugar de obtención de ciertos rendimientos (del trabajo, de inmuebles o de actividades empresariales o profesionales, aunque estas últimas se ejerzan a través de una sociedad transparente) que supongan la mayor parte de la base imponible del impuesto. El «centro de intereses» que se utiliza a efectos de cesión se aproxima así, por mandato expreso de la Ley, al lugar de obtención de la mayoría de la renta (o al menos de determinadas rentas fácilmente localizables); es decir se aproxima a criterios propios del impuesto sobre la renta de los no residentes —la antes llamada obligación real—, aunque manteniendo un gravamen único por la renta mundial del sujeto.

Dicho en otros términos, la Ley de Cesión acude a criterios propios de la obligación real, con matices, cuando la residencia no puede determinarse en función de la permanencia, buscando la seguridad jurídica en la determinación de la comunidad autónoma titular de la cesión; y renunciando en consecuencia a determinar la residencia en función de los intereses económicos (a diferencia de lo que ocurre con el concepto general de residencia), sin que ello suponga, obviamente, atraer a España la residencia en función del lugar donde se obtengan los rendimientos, ya que dicho criterio sólo entra en juego, y exclusivamente a efectos de cesión, respecto a perso-

nas que hayan permanecido más de 183 días en nuestro país.

Respecto a quienes se consideren residentes en España, sin haber permanecido 183 días, en función del criterio del núcleo de intereses económicos, a efectos de cesión se está también a este mismo criterio —distinto, como ya se ha dicho, del de «centro de intereses»—, para la determinación de la comunidad autónoma titular de la cesión, por lo que en estos casos será inevitable el análisis del conjunto de circunstancias del caso para determinar con que comunidad autónoma existen lazos más estrechos, con la consiguiente complejidad de un procedimiento de este tipo, que no puede obviarse en función del lugar de obtención de ningún tipo de rendimiento.

Volviendo al concepto específico de centro de intereses que, en función del lugar de obtención de determinados rendimientos, establece la Ley de cesión para los supuestos de permanencia en España durante más de 183 días, es claro que el mayor automatismo de este criterio facilita de forma importante la determinación de la comunidad titular de la cesión. Pero no deja de resultar un criterio relativamente artificial y extraño a la obligación personal de contribuir. Y sobre todo se trata de un criterio que tampoco resuelve todos los casos que pueden plantearse. Consciente de ello, la propia Ley de cesión priva de efectos a los cambios de residencia que tengan por objeto lograr una menor tributación, lo que se presume si la nueva residencia no se mantiene al menos tres años, y en el año en que se produce el cambio de residencia, o en el siguiente, la base imponible aumenta y la tributación efectiva disminuye. Se trata de nuevo de criterios relativamente objetivos (es difícil imaginar soluciones alternativas) pero que

pueden conducir a una residencia fiscal artificial a efectos de cesión, en la medida en que estará basada en el lugar de obtención de la renta o en la mera elevación de ésta coincidiendo con un cambio de residencia. Todo ello en aras a simplificar la determinación del punto de conexión.

Mucho me temo, sin embargo, que esta simplificación de la residencia a efectos de cesión, aparte de generar una cierta dosis de artificialidad, no resulte suficiente. Téngase en cuenta, además, que si bien a efectos de IRPF se atiende al período impositivo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones lo determinante resulta la permanencia durante el año natural, y en el ITPAJD el año anterior al devengo. Ello hace posible, en supuestos extremos, que en teoría una misma persona física pueda ser residente en comunidades distintas según el impuesto de que se trate; al igual que es posible —y reconoce expresamente la Ley— que un cambio de residencia deba rectificarse, presentando las correspondientes declaraciones complementarias con intereses si no se mantiene durante tres años en circunstancias en las que pueda operar la presunción de que con el cambio se ha buscado una menor tributación.

Sin duda la experiencia irá poniendo de manifiesto qué mejoras en el concepto legal de residencia son necesarias a efectos de cesión. Mientras tanto, entiendo que la interpretación de la prolija regulación contenida del punto de conexión ha de efectuarse de modo que se evite en la medida de lo posible una residencia artificial; es decir, atendiendo fundamentalmente a la existencia de una conexión efectiva y duradera con el territorio de la comunidad autónoma de que se trate, más intensa que con el territorio de las demás, que es lo

que en definitiva busca la Ley de cesión a través de las distintas normas objetivas y presunciones. Y por supuesto evitando en todo caso que eventuales discrepancias entre las CCAA sobre el lugar de residencia puedan redundar en perjuicio del contribuyente, a cuyo efecto resulta imprescindible atribuir carácter liberatorio a la declaración del impuesto cualquiera que sea el lugar en que se presente y la comunidad que se indique como beneficiaria de la cesión, lo que puede inducirse fácilmente del apartado tres del art. 10 de la Ley de Cesión, aparte del carácter estatal que conservan los impuestos cedidos; y resulta igualmente imprescindible garantizar que un mismo hecho imponible no sea objeto de comprobación por varias administraciones, lo que respecto al IRPF queda por el momento asegurado con la atribución de las competencias de gestión a los órganos del Estado, incluso en la parte cedida a las CCAA, si bien nada impide en teoría descentralizar la gestión siempre que se establezca un mecanismo de coordinación (similar al que existe para el cambio de domicilio entre delegaciones, por ejemplo) que evite toda duplicidad de actuaciones.

Finalmente, hemos de hacer referencia a los supuestos de tributación conjunta, para los que la Ley prevé la atracción de la residencia por el miembro con mayor base liquidable, lo que resulta criticable técnicamente, y posiblemente inconstitucional, en cuanto que supone un reparto arbitrario de la recaudación (aunque sólo afecte a casos marginales, pues normalmente los criterios de residencia apuntarán a la misma comunidad para ambos cónyuges). A mi juicio, hubiera sido preferible un prorrateo de la deuda, ya previsto y regulado en este impuesto a efectos

internos (entre los cónyuges), que muy bien podría haberse utilizado también para repartir la recaudación entre las comunidades afectadas.

IV. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN LOS DEMÁS TRIBUTOS CEDIDOS

En el Impuesto sobre el Patrimonio sólo se cede la obligación personal, con exclusión de los «no residentes que tributen por obligación personal», en la terminología del art. 30.3 de la Ley del impuesto, es decir del personal diplomático y de organismos internacionales, que tributará al Estado.

El punto de conexión a efectos de este impuesto se remite a la residencia en la comunidad autónoma, tal como se define a efectos del IRPF, en la fecha de devengo, es decir el 31 de diciembre. Ello implica, como hemos visto, la residencia en España, y además la residencia en la comunidad autónoma, según los criterios examinados en el apartado anterior. Dada la mecánica de Patrimonio (no cabe liquidación conjunta), no hay atracción de la residencia por el miembro de la unidad familiar con una base liquidable más elevada, por lo que entiendo que aunque dicha atracción se produzca a efectos de IRPF (porque se opta por la tributación conjunta), a efectos de Patrimonio cada cónyuge debe declarar según las normas de la comunidad que le corresponda. Aunque la remisión, sin excepciones, a la residencia a efectos de IRPF parece apuntar una solución distinta.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se cede respecto a los sujetos pasivos residentes en España, con exclusión

tanto de la obligación real como de las donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero.

En cuanto a los puntos de conexión, para las adquisiciones *mortis causa* se utiliza la residencia del causante, que a efectos de este tributo remite a la comunidad en que más días haya permanecido el causante durante el año anterior a su fallecimiento, lo que habrá de computarse de fecha a fecha. Tratándose de donaciones de inmuebles, incluidos los supuestos del art. 108 LMV (transmisiones de acciones que encubran la transmisión de un inmueble) se atiende al lugar de situación. Y en las demás donaciones, se utiliza la residencia del donatario, entendida como permanencia más días del año anterior a la donación en una comunidad autónoma.

Si el rendimiento de una misma donación (entendiendo por tal la que se recoge en un mismo documento, existiendo identidad de donante y donatario), corresponde a varias CCAA, cada una grava los elementos que le correspondan al tipo medio. Igualmente en caso de acumulación de donaciones, se deducen los impuestos ya pagados al tipo medio que correspondería a las donaciones acumuladas. Entiendo que, aunque no se diga expresamente, la misma regla es igualmente aplicable en caso de acumulación de donaciones anteriores a una herencia producida en los cinco años siguientes.

De no poderse determinar la permanencia (del causante en las adquisiciones *mortis causa*, o del donatario en las adquisiciones *inter vivos* de muebles), la Ley remite a los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que en definitiva supone una remisión a las normas del IRPF.

En el IPTAJD se ceden todos los hechos imponible, excepto el gravamen de AJD sobre los títulos nobiliarios. Los puntos de conexión, que fácilmente pueden dar lugar a la obligación de presentar el documento en varias CCAA, son los siguientes:

— Si el documento comprende algún concepto sujeto al gravamen proporcional de AJD, el lugar donde sea inscribible, lo que evita que a través de la libre elección de notario se pueda elegir la comunidad autónoma de tributación, como en su momento ocurría con las comunidades forales.

— En las operaciones societarias, el domicilio fiscal de la entidad.

— En defecto de los anteriores, el lugar de situación de los inmuebles o derechos sobre inmuebles, el registro donde sea inscribible la hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, el lugar donde se formalice una operación con valores (si bien ésta normalmente resultará exenta), el lugar donde se realicen o presten concesiones o ejecuciones de obras, la sede del registro en que se practiquen anotaciones preventivas, y el lugar donde se emitan o libren letras de cambio o documentos mercantiles (o el domicilio del primer tenedor en España, si se han librado en el extranjero).

— Finalmente, con carácter supletorio general, la residencia del adquirente (o el domicilio fiscal, si es persona jurídica), siempre que se trate de muebles, semovientes o créditos, incluidos préstamos simples, fianzas, arrendamientos de muebles y pensiones.

En la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, el punto de conexión radica en el lugar donde se organice el juego. Y en la tasa sobre rifas, tómbolas, apues-

tas y combinaciones aleatorias, el tributo se cede a la comunidad competente para la autorización (de modo que si la competencia corresponde al Estado, se tributa a éste).

IV. ALCANCE MATERIAL DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS AUTONÓMICAS

El alcance de la cesión, en cuanto a las competencias normativas, es muy variado. En el recargo sobre el IRPF —pues ya hemos visto que se trata de un recargo cedido en su totalidad, y no de una cesión parcial del impuesto—, las CCAA pueden regular la escala aplicable a la base liquidable general del recargo, que habrá de ser progresiva (y en mi opinión mantener un grado de progresividad equiparable al del Estado), sin que la cuota del recargo pueda oscilar en más del 20 por 100 de la que resultaría de la escala supletoria regulada por el Estado para el caso de que la comunidad autónoma no ejerza sus competencias normativas. Asimismo pueden regular deducciones por circunstancias personales o familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, sin que en ningún caso el recargo pueda resultar negativo (pues supondría minoración de ingresos del Estado), ni minorarse el gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, las comunidades pueden regular el mínimo exento y la tarifa, manteniendo una progresividad similar a la del Estado, que en el primer tramo de base liquidable ha de ser idéntica; y respetando el tipo marginal mínimo previsto por el Estado.

En el ISD, corresponde a las comunidades autónomas la re-

gulación de la cuantía y coeficientes de patrimonio preexistente, y de la tarifa, en los mismos términos que acaban de verse para el Impuesto sobre el Patrimonio. Tratándose de adquisiciones mortis causa, pueden regularse también las reducciones de la base imponible, si bien manteniendo una regulación «análoga» a la del Estado; lo que no impide la creación de nuevas reducciones, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global.

En relación con el concepto de TPO, la cesión de competencias normativas afecta exclusivamente al tipo de gravamen de concesiones, bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Y en relación con AJD, al tipo de gravamen de los documentos notariales.

En cuanto a la tributación del juego, existe una amplia transferencia de competencias normativas, que alcanza las exenciones, la base imponible, los tipos, las cuotas fijas, las bonificaciones y el devengo, así como aspectos de la gestión en sentido amplio.

VI. COMPETENCIAS DE GESTIÓN Y DE RESOLUCIÓN DE RECLAMACIONES

No voy a detenerme en las competencias de gestión, que siguen «delegadas» en las comunidades autónomas, como viene ocurriendo desde que entró en vigor el sistema de cesión, con algunas excepciones; debiendo precisarse que aunque la Ley hable de «delegación» del Estado, no se trata en sentido propio de una delegación, que supondría la avocabilidad de la competencia por el delegante, sino de una verdadera atribución normativa de la

competencia, pues la competencia de las comunidades cesionarias deriva directamente de la propia Ley de Cesión, y no de acto alguno de delegación.

Respecto a la revisión de los actos de gestión, no se delega en principio, salvo la declaración de nulidad de pleno derecho (artículo 153 LGT), la anulación por infracción de una norma autonómica (art. 154 LGT) y las consultas relativas a disposiciones normativas de las comunidades autónomas.

En cambio, la vía económico-administrativa se mantiene íntegramente en manos del Estado, aunque el problema se suscite exclusivamente en relación con la aplicación de normativa autonómica, lo que ha dado lugar a conflicto con determinadas CCAA que, como es el caso de Extremadura, notifican sus actos de gestión señalando como competentes a sus propios tribunales. Esta opción no tiene actualmente apoyo positivo alguno. Pero tampoco tiene justificación, a mi juicio, la Ley de acompañamiento para 2000, que «sanciona» esta conducta de la Administración autonómica con la atribución a los órganos económico-administrativos de la facultad de suspender la ejecución sin exigir garantía, lo que supone una clara vulneración de los cauces legales para resolver los conflictos entre administraciones públicas.

VII. PROBLEMAS QUE PLANTEAN LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO

Vías de solución: el derecho de los no residentes a autoliquidar de acuerdo con la normativa autonómica cuando les resulte más favorable

La ruptura de la unidad normativa en materia de tributos cedidos, unida al hecho de que respecto a los no residentes se aplica en prácticamente todos los casos la normativa estatal, plantea el problema de la posible discriminación en función de la residencia, con vulneración de la libertad de establecimiento.

En efecto, la atribución de competencias normativas a las CCAA supone, en la práctica, que cualquier diferencia en el régimen tributario aplicable entre la normativa autonómica y la normativa supletoria dictada por el Estado para los supuestos en que la comunidad cesionaria renuncie a ejercer sus competencias, encierra en si misma un atentado, potencial o real, a la libertad de establecimiento tal como ha sido configurada por la jurisprudencia comunitaria. Ello es así siempre que dicha diferencia juegue en favor de los sujetos sometidos a la competencia de las instituciones autonómicas, pues si en el ejercicio de las competencias tributarias que reconoce la Ley de cesión se aprueba un tipo inferior o cualquier reducción o bonificación fiscal que la normativa estatal no reconoce, los no residentes (sometidos nor-

malmente a la normativa estatal) se verían discriminados respecto a las personas residentes, lo que encierra una discriminación encubierta en función de la nacionalidad, en la medida en que los no residentes son a menudo no nacionales. En cambio, si en algún punto la normativa autonómica resultase más gravosa, se produciría una discriminación «al revés», en perjuicio de los residentes (y por tanto frecuentemente nacionales), que el Tratado no prohíbe.

Volviendo a los supuestos de posible discriminación (normativa autonómica más favorable que la correspondiente norma estatal), hay que observar que en estos casos la vulneración del artículo 52 del Tratado no se produce por la mera existencia de un régimen tributario distinto en el ámbito de la comunidad autónoma de que se trate, sino por la no aplicación de dicho sistema (porque las CCAA no tienen competencias para ello) a los no residentes, al no haberse cedido el gravamen relativo a éstos. El problema es similar al que se ha planteado en el régimen de concierto con el País Vasco y los incentivos forales a la inversión, ya que hasta la reforma de 1997 las instituciones forales no tenían competencias en relación con los establecimientos extranjeros (y siguen sin tenerlas cuando el establecimiento corresponde a una persona física). Como es sabido, el tema se encuentra actualmente residenciado ante el Tribunal de Luxemburgo, y sin duda los criterios que éste establezca cuando dicte sentencia serán necesariamente aplicables también a las comunidades de régimen común, pues un tipo inferior en el IRPF (aplicable sólo a los residentes en la comunidad) plantea un problema idéntico, desde la perspectiva comunitaria, al que han originado los incentivos forales a la inversión.

Con todo, ello no debe jugar en contra de las competencias normativas autonómicas, sino al contrario, en el sentido de la necesaria extensión de dichas competencias a los no residentes, para evitar discriminaciones. Puede parecer una cuestión de matiz, pero es importante y resulta significativo en esta línea que la STJ de 28 de enero de 1986, antes citada, no declarase el incumplimiento de Francia por mantener en vigor el sistema de *avoir fiscal* (que era el debatido en dicha sentencia), sino por no extender dicho sistema a las sucursales y agencias de sociedades con sede social en otro Estado miembro.

Evidentemente el problema podría solucionarse a través de la modificación de los puntos de conexión establecidos en la Ley de cesión (extendiendo la cesión al impuesto sobre la renta de los no residentes y a la obligación real en Patrimonio y en el ISD); y en mi opinión, más pronto o más tarde esta solución resultará ineludible.

Como alternativa a la solución anterior, o hasta que ésta se produzca, el Estado está obligado —en mi opinión— a asegurar en su legislación el mínimo efecto «externo» que requiere la normativa autonómica para evitar una vulneración de la libertad de establecimiento. Esta segunda alternativa no supone, obviamente, que cualquier modificación de la normativa autonómica tenga que ir acompañada de la tramitación de una Ley estatal por el procedimiento ordinario, sino que existen mecanismos más flexibles, como la utilización de la Ley anual de Presupuestos (cuando sea posible dentro de lo previsto en el art. 134.7 de la Constitución, y siempre previa aprobación de una Ley habilitante que así lo prevea) o una cláusula general de remisión a la normativa

autonómica —que ya puede entenderse implícita, como veremos— respecto a las entidades que nos ocupan.

La obligación del Estado de adoptar una medida normativa del tipo de las que acaban de describirse, en tanto no se extienda la cesión a los no residentes, deriva del argumento *ad absurdum* según el cual, de no ejercer el Estado sus competencias legislativas en este sentido, quedaría vacío de contenido todo el sistema de cesiones normativas (al igual que ocurre con las competencias forales en el régimen de Concierto o Convenio, que tampoco serían posibles sin una cláusula de este estilo). Pues en otro caso, como se ha dicho, cualquier medida tributaria más favorable, adoptada por las CCAA de régimen común en relación con los tributos cedidos (o por las comunidades forales en relación con los tributos concertados de normativa autónoma) resultaría automáticamente contraria a la libertad de establecimiento.

Una obligación de este tipo puede fundarse también en el principio constitucional de solidaridad o de lealtad federal —la *Bundestreue* de la doctrina alemana— del que derivan obligaciones recíprocas para el Estado y las Haciendas territoriales, y que exige el ejercicio de las propias competencias en un sentido que no obstaculice o vacíe de contenido las competencias de los demás niveles de Hacienda. Todo ello sin perjuicio de que las consecuencias económicas de un mecanismo de este tipo se tuvieran en cuenta en la compensación a efectos del señalamiento de la participación en ingresos (o del cupo, en el caso foral).

Pues bien, la disposición adicional octava de la Ley de acompañamiento para 1995 (Ley 42/1994),

que sigue plenamente en vigor, y que reconoce el derecho de los no residentes a recuperar el exceso que hayan pagado al Estado como consecuencia de la aplicación de la normativa estatal, en lugar de la autonómica o foral, sin limitación temporal alguna (salvo la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos) y con carácter general para todo tipo de tributos y todas las comunidades autónomas.

Esta norma ha de entenderse como un primer paso del Estado en orden al cumplimiento de la obligación que venimos comentando, aunque se trata de un paso tímido e insuficiente. Aparte de que está pendiente el desarrollo reglamentario —que permitirá apreciar hasta qué punto existe voluntad política de asegurar la plena compatibilidad de las competencias normativas autonómicas con la libertad de establecimiento—, parece claro que si se reconoce el derecho a «reembolso» del exceso de tributación que hayan soportado los no residentes como consecuencia de la competencia exclusiva del Estado sobre los mismos, ello supone indirectamente reconocer la existencia de un ingreso indebido, único fundamento que puede tener una devolución como la que nos ocupa.

En consecuencia, una interpretación correctiva de la ley de acuerdo con el ordenamiento comunitario (y, en particular, de acuerdo con las exigencias de la libertad de establecimiento) debe llevar, en mi opinión, a la conclusión de que los no residentes pueden optar por solicitar la devolución a posteriori, en los términos previstos en la Ley de acompañamiento citada, pero pueden también reducir sus autoliquidaciones en la cantidad que corresponda, evitando así la realización de un ingreso indebi-

do que, en cuanto indebido, ninguna norma puede obligar a realizar, ni siquiera prometiendo el posterior reembolso. Pues el hecho mismo de que la aplicación

de la normativa autonómica más favorable sólo sea posible a través de un sistema de reembolso, como parece querer la Ley de acompañamiento, resultaría ya

contrario a la libertad de establecimiento, en la medida en que supondría un coste financiero adicional para los residentes en otros estados miembros.

Resumen

En este artículo se estudia la nueva situación, en lo que a cesión de tributos se refiere, creada por la Ley 14/1996. Concretamente la cesión a las comunidades autónomas de un posible recargo sobre el IRPF y la ruptura de la unidad normativa. Se presta especial atención a la conexión entre residencia y tributos cedidos, así como al alcance material en que resultan las competencias autonómicas, tanto en el aspecto normativo como en el de gestión y resolución de reclamaciones, y a los problemas planteados por las competencias normativas de las comunidades respecto a la libertad de establecimiento.

Palabras clave: cesión de tributos, competencia normativa, competencias de gestión, libertad de establecimiento.

Abstract

This article examines the new situation, insofar as tax assignment is concerned, created by Act 14/1996, namely the assignment to the autonomous communities of a possible income tax surcharge and the rupture of legislative unity. Special attention is paid to the connection between residence and assigned taxes as well as to the actual resulting extent of autonomous community powers, not only in the legislative aspect, but also in respect of claim management and settlement and the problems raised by the legislative powers of the autonomous communities with regard to freedom of establishment.

Key words: tax assignment, legislative power, management powers, freedom of establishment.

JEL classification: H71, H73.