

TRIBUTACIÓN	LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: EL NUEVO MARCO DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL	Núm. 36/2002
--------------------	---	-------------------------

JAVIER BAS SORIA

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

Extracto:

El objeto del presente estudio es aproximar la realidad de la financiación autonómica tras los cambios habidos en la misma como consecuencia del Acuerdo de 27 de julio de 2001 y, en particular, de la más destacada de sus figuras por su importancia cuantitativa y por las posibilidades de desarrollo propio que presenta: los tributos cedidos, configurando el núcleo central de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y el elemento central de un sistema tributario propio.

En la primera parte se tratará el ámbito que rige la financiación, con una breve aproximación a lo que ha sido su evolución histórica, y la nueva realidad que se abre tras el mencionado Acuerdo, recogiendo aquellos elementos que deben garantizar los preceptos constitucionales de autonomía y solidaridad y los elementos de cuantificación de los recursos para cada una de las Comunidades Autónomas.

En la segunda parte estudiaremos más detenidamente el marco estatal general para la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, así como las competencias que pueden asumir en cada uno de ellos las Comunidades, las posibilidades que se abren a las mismas para desplegar dicho marco estatal y las relaciones que se establecen para una adecuada aplicación de los tributos cedidos, que comprenden la práctica totalidad del sistema tributario estatal.

Sumario:

- I. El marco general de la financiación autonómica.
 1. La normativa reguladora de la financiación autonómica.
 2. Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera.
 3. Evolución de la financiación autonómica.
 4. Estado de situación de la financiación de las Comunidades Autónomas.

- II. El sistema de financiación para el quinquenio 2002-2006: el Acuerdo del CPFF de 27 de julio de 2001.
 1. Introducción.
 2. Características del modelo.
 3. Estructura del modelo.

- III. Cesión de tributos.
 1. Tributos cedidos.
 2. Enumeración.
 3. Puntos de conexión.
 4. Competencias normativas.
 5. Delegación de competencias.
 6. Colaboración en la gestión tributaria.

- IV. Conclusiones.

I. EL MARCO GENERAL DE LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

1. La normativa reguladora de la financiación autonómica.

Con la Constitución de 1978, nuestro país pasó a conocer una nueva forma de organización del Estado, situada a medio camino del Estado Federal, en lo que se conoce como Estado Regional o de las Comunidades Autónomas. En efecto, el artículo 2 de la Norma Fundamental reconoce, junto a las existentes en aquel momento provincias y municipios, la posibilidad de constituir Comunidades Autónomas. Esta posibilidad, que resultaba una vía de reconocimiento a las pretensiones históricas y sociales de ciertos territorios, ha ido desarrollándose hasta dar lugar a la configuración actual de España en la que todo el territorio nacional se ha integrado en estas unidades intermedias de Gobierno entre el Estado y las Corporaciones Locales que constituyen las Comunidades Autónomas.

La regulación jurídica de las mismas en la Constitución es muy prolija en lo relativo a las competencias, estableciendo listas de las competencias que corresponden al Estado, a las Comunidades Autónomas y aquellas que se pueden asumir por las Comunidades Autónomas, así como las medidas de coordinación entre Comunidades Autónomas y el Estado. No obstante, en lo relativo a la financiación de las Comunidades Autónomas, la regulación es parca. La Constitución establece una enumeración, en su artículo 157, de los recursos que pueden nutrir las Haciendas autonómicas, pero sin especificar el distinto peso que puede tener cada uno de estos recursos, remitiendo a una Ley Orgánica posterior su regulación concreta, lo que permite, con las distintas composiciones de estos ingresos, la configuración de diversos modelos de financiación. Esta norma de desarrollo ha sido la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). Establece, en cambio, la CE una serie de principios que en todo caso debe respetar el sistema de Financiación (autonomía, solidaridad y coordinación), principios que se reproducen en la LOFCA, añadiéndose uno más, el principio de suficiencia.

A. El principio de autonomía financiera.

El principio de autonomía financiera es una manifestación del principio más general y fundamental en el desarrollo del Estado de las autonomías de autonomía. La doctrina insiste de forma reiterada que no puede existir autonomía político-administrativa sin autonomía financiera que garantice a las Comunidades Autónomas una corriente de medios financieros suficiente y estable.

Este principio tiene dos facetas: la autonomía en el gasto y la autonomía en el ingreso. La autonomía financiera se da cuando coexisten ambas manifestaciones, pues sólo existe autonomía financiera verdadera cuando las Comunidades Autónomas pueden decidir cuál es el nivel de prestación de servicios que quiere ofertar a sus ciudadanos y puede, para financiar dichos servicios, decidir el volumen y composición de los recursos con los que va a financiarlos.

Tradicionalmente, el nivel de autonomía en el gasto en las Comunidades Autónomas ha sido mucho mayor que el nivel de autonomía en el ingreso, creando una situación calificada como ilusión fiscal, en la que las Comunidades Autónomas han ido incrementando el nivel de prestación de los servicios sin manifestar hacia sus ciudadanos cómo se traducen esas decisiones de gasto público en la obtención de ingresos. Por ello, en materia de financiación autonómica se habla, como verdadera manifestación o entendimiento del principio de autonomía financiera, de la corresponsabilidad fiscal.

La corresponsabilidad fiscal no es más que la plasmación práctica del principio de autonomía, en la que se pretende que las Comunidades Autónomas puedan determinar el volumen y composición de sus gastos y de los ingresos necesarios para financiarlos, pudiendo ofertar diferentes composiciones y niveles de prestación de servicios públicos, según las demandas de los ciudadanos de cada región, permitiendo, asimismo, una mayor transparencia del coste de los servicios que prestan los gobiernos autonómicos.

B. El principio de solidaridad.

El principio de solidaridad admite dos manifestaciones básicas: la solidaridad de las Comunidades Autónomas con el Estado en la financiación de éstas y la solidaridad de éstas entre sí, de forma que el sistema de financiación no sólo no ocasione diferencias por razón del territorio, sino que coadyuve a reducir las existentes.

La formulación del artículo 138 CE deja claro que la referencia constitucional es a una solidaridad entre regiones, que dicha norma hace recaer como responsabilidad del Estado. Así, la solidaridad es la obligación que la CE establece al Estado de realizar una distribución de los recursos financieros entre las Comunidades Autónomas que garantice el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las distintas Comunidades Autónomas.

La manifestación fundamental de este principio es la garantía de un nivel mínimo de prestación de los servicios públicos en todos los territorios. Este nivel mínimo se identifica en la LOFCA (artículo 15) en el nivel medio de prestación de los servicios públicos, comprometiéndose, por tanto, el Estado a compensar las diferenciaciones que puedan surgir de la aplicación de los sistemas de Financiación, garantizando a todas las Comunidades Autónomas y sus ciudadanos dicho nivel medio de prestación de los servicios públicos.

C. Principio de coordinación.

El principio de coordinación es el único de los enunciados en la Constitución que no tiene un efecto directo sobre el volumen de recursos encomendado a las Comunidades Autónomas, siendo quizá por ello el que ha sido objeto de un tratamiento menos interesado en los modelos de financiación. Este principio interesa más a la Hacienda estatal que a la autonómica, que debe garantizar un desarrollo armónico de la actividad económica, siendo un elemento clave en la consecución de este objetivo una actuación coordinada de las Administraciones Públicas.

El principio de coordinación se puede definir como la armonización de las actuaciones de la Administración central con las autonómicas, con el fin de lograr una mayor eficiencia en la consecución de los objetivos de política económica general, en particular, en lo relativo al equilibrio económico de todo el territorio nacional y a la eficiencia en la gestión del gasto público.

Este principio ha alcanzado una importancia sin precedentes como consecuencia de la necesidad de cumplir con los objetivos para el acceso a la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, especialmente el relativo a sostenibilidad de las finanzas públicas (déficit y endeudamiento), y posteriormente por la adopción del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC), que trata de garantizar el mantenimiento de dicha sostenibilidad una vez se haya accedido a la tercera fase, a través de unos depósitos obligatorios y sanciones por incumplimientos de la disciplina presupuestaria, traducéndose en la Ley de estabilidad presupuestaria que compromete no sólo la actuación del Estado sino de los entes menores también, autonómico y local.

D. El principio de suficiencia financiera.

Este principio supone una concreción de los principios de autonomía, en su vertiente del gasto, y de solidaridad, ya que trata de garantizar que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas dote a éstas de recursos suficientes para atender a la prestación de los servicios transferidos.

La cuestión fundamental, tal y como se ha adelantado, es determinar cuál es el nivel de prestación de los servicios que se debe garantizar, ya que la CE únicamente señala, como exigencia del principio de solidaridad, un nivel mínimo cuyo importe concreto no se determina. La LOFCA identifica dicho nivel mínimo con el nivel medio de prestación de los servicios (lo que supone, desde luego, una incoherencia), cuya garantía se encomienda al Estado, que deberá aportar los recursos adicionales que sean necesarios para completar dicho nivel medio en cualquier Comunidad Autónoma.

A estos principios cabe añadir la enumeración de recursos que recoge el artículo 157 CE indicando los siguientes:

- Los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

- Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Transferencias de un 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 operaciones de crédito.

El bloque normativo regulador de la financiación de las Comunidades Autónomas se ha completado, tradicionalmente, con los propios Estatutos de Autonomía, que establecen los recursos de las Haciendas autonómicas aplicables en cada caso, y, de manera fundamental, con las distintas leyes de cesión de Tributos, una general, que establece el contenido y alcance posible de la cesión de tributos a las distintas Comunidades Autónomas, así como las competencias que se pueden asumir y los puntos de conexión que permiten vincular a la potestad tributaria de una Comunidad Autónoma dichas competencias, y las particulares, por las que se cede a cada Comunidad Autónoma en concreto los diferentes tributos susceptibles de cesión que van a ser aplicados por ella.

2. Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

El marco normativo antes expuesto relativo a la financiación de las Comunidades Autónomas permite, exclusivamente, una visión muy general de la realidad de los distintos sistemas de financiación que han imperado en España, presentando inclusive una cierta estabilidad que en nada se corresponde con la situación real habida. Para completar la visión del marco de los sistemas de financiación, debemos realizar una referencia al Consejo de Política Fiscal y Financiera (en adelante, CPFF) y su papel en la definición de los sistemas de financiación aplicados.

El CPFF se crea en el artículo 3 LOFCA, como órgano consultivo y de deliberación, integrado por los Ministros de Hacienda y Administraciones Públicas y los Consejeros de Hacienda de cada Comunidad Autónoma o Ciudad Autónoma. Las funciones enumeradas para este órgano lo configuran como un foro de encuentro, estudio y debate, sin que nada en esta regulación haga presagiar el papel central en el desarrollo del sistema de financiación que ha desempeñado.

Para añadir una mayor complejidad a esta situación, el CPFF coexiste con las Comisiones Mixtas paritarias Estado-Comunidad Autónoma, cuyo papel central se desarrolló en las primeras fases del proceso autonómico, en particular, en la fijación del coste efectivo de los servicios que se asumían por cada Comunidad Autónoma, que constituía la base para determinar la financiación que debía transferir el Estado a la Comunidad Autónoma a través de un porcentaje de participación en los ingresos del Estado, y en la fijación del alcance y condiciones de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Tanto una como otra función, reconocidas por la LOFCA, siguen vigentes, aun cuando por su configuración parezcan propias de las primeras etapas de desarrollo del Estado

de las autonomías, y así lo ha confirmado el Tribunal Constitucional en su sentencia 181/1988, al reconocer que éstos constituyen trámites específicos en la elaboración de los proyectos de ley con dicho contenido; si bien se limita su virtualidad ya que los Acuerdos alcanzados en dichas Comisiones no vinculan en cuanto al contenido de las leyes que a la vista de los proyectos presentados pueden ser aprobadas por el poder legislativo.

A pesar del supuesto contenido de órgano de deliberación del CPFF, sus Acuerdos se han erigido en la piedra angular sobre la que se edifica el sistema de financiación, al ser sus Acuerdos asumidos por las leyes y constituir el elemento que ha servido de desarrollo de los recursos de las haciendas autonómicas recogidos en la Constitución y la LOFCA y la articulación de las distintas fuentes de financiación. Este proceder ha sido sancionado por el Tribunal Constitucional, que en su ya citada sentencia 181/1988, destaca la concurrencia de voluntades entre el Estado y las Comunidades Autónomas como el elemento esencial para la fijación del sistema de financiación autonómica.

Mayor problema ha presentado el hecho de que estos acuerdos que regulan en gran medida el contenido de la financiación autonómica y a los que se remiten las normas que los traducen y dan cumplimiento, especialmente las distintas leyes de Presupuestos que fijan los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos estatales, no hayan sido objeto de publicación o que ésta haya sido muy tardía, por Acuerdo del Director General de Coordinación con las Haciendas Territoriales que ordena su publicación, siendo ésta una de las causas que se ha alegado con motivo de las impugnaciones habidas ante el Tribunal Constitucional del anterior sistema aprobado por el Acuerdo de 1996.

3. Evolución de la financiación autonómica.

1. Financiación de las competencias comunes.

A partir de la constitución de las Comunidades Autónomas se ha ido desarrollando un proceso de descentralización de competencias de gasto del Estado hacia las mismas, que ha llevado aparejado una atribución de competencias en materia de ingresos, regido por las normas y principios antes expuestos. Este proceso ha atravesado por tres fases diferenciadas.

La primera de las fases es la fase transitoria recogida en la Disposición Transitoria Primera LOFCA, y que debía durar hasta que se completara la transferencia de servicios a las Comunidades o hubieran transcurrido seis años desde la entrada en vigor del correspondiente Estatuto de Autonomía. En esta fase, el Estado transfería a cada Comunidad Autónoma el coste efectivo de los servicios trasladados calculado por las Comisiones paritarias. Este coste se percibía a través de dos medios: los tributos cedidos y la participación en ingresos del Estado. La característica principal de este sistema de financiación era la ausencia de estabilidad del mismo, ya que tenía una vigencia anual exclusivamente. Cada año se actualizaba el coste de los servicios transferidos y en función de la evolución del mismo, se ajustaba el importe de la financiación a recibir.

La segunda de las fases se inicia con el Acuerdo del CPFF de 7 de noviembre de 1986, por el que se aprueba el Sistema de Financiación para el quinquenio 1987-1991, y se extiende hasta 1996. Esta fase se caracteriza por el establecimiento, por primera vez, de un sistema de financiación dotado de estabilidad, que no era objeto de recálculo en cada ejercicio, sino que se determinaban las magnitudes de financiación al principio del período quinquenal de vigencia y se determinaban las reglas de evolución para cada variable.

Para la aplicación del Sistema de Financiación el Acuerdo establece la suficiencia estática de sistema, fijando un volumen de financiación a distribuir entre el conjunto de Comunidades Autónomas. Se establece una restricción inicial en el sistema, de forma que independientemente del reparto de los recursos globales la cantidad a recibir por cada Comunidad Autónoma será, como mínimo, una cantidad igual a la que ya se percibió con el anterior sistema de financiación. Esta financiación se obtiene a partir de los mismos mecanismos que se venían aplicando: tributos cedidos, incluidas las tasas afectas a servicios transferidos, y la Participación en Ingresos del Estado.

El siguiente extremo que se fija en el Acuerdo es la suficiencia dinámica, esto es, las reglas de evolución de las magnitudes de financiación a percibir. Así, se determina que la participación en ingresos del Estado evolucionará en el mismo importe en el que evolucionen los ingresos tributarios del Estado ajustados estructuralmente (constituido por la recaudación estatal de impuestos directos e indirectos –excepto tributos susceptibles de cesión e ingresos que constituyen recursos de las Comunidades Europeas–, recaudación por cotizaciones a la Seguridad Social y recaudación por cotizaciones al desempleo). Se establece un límite máximo para el crecimiento de esta fuente en cada ejercicio, que será el crecimiento nominal del PIB, y un límite mínimo, que será el incremento que se haya producido en los gastos equivalentes del Estado, constituido por el volumen de gasto en los Capítulos 1, 2 y 6 de ciertos Departamentos y Organismos Autónomos del Estado.

Finalmente, se establece los criterios para la distribución de la participación en ingresos del Estado, que se reparte entre las Comunidades Autónomas en diferentes porcentajes con arreglo a las variables geo-demográficas recogidas en el Acuerdo, constituidas por población, unidades administrativas de la Comunidad Autónoma, superficie, dispersión e insularidad. Adicionalmente, los recursos complementarios para las Comunidades del artículo 151 CE, en concepto de financiación de las competencias de educación, se reparten con arreglo a estas variables si bien con una ponderación diferente.

Estas reglas de financiación, tal y como se ha señalado, fueron de aplicación, con ciertas matizaciones en el segundo de ellos, durante los quinquenios 1987-1991 y 1992-1996, si bien, durante la aplicación del segundo de estos quinquenios se introdujo una novedad de gran importancia, constituida por el Acuerdo de 7 de octubre de 1993 relativo al procedimiento para la aplicación de corresponsabilidad fiscal en el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, por el que se desdobló la Participación en Ingresos del Estado en dos tramos, uno relativo al IRPF, constituido por una participación en el 15 por 100 de las cuotas puestas de manifiesto por los residentes en una Comunidad Autónoma en el IRPF, y otro general (este sistema fue aplicado por todas las Comunidades excepto por Extremadura).

La última de las etapas en cuanto a los sistemas de financiación es la regida por el Acuerdo de Financiación 1/1996, de 23 de septiembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, por el que se aprobó el modelo de financiación que debía regir en las Comunidades Autónomas de régimen común durante el quinquenio 1997-2001. Este Acuerdo distinguió las Comunidades de régimen común en dos grupos:

- CCAA que no aceptaron el Modelo (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura): su financiación siguió rigiéndose, durante el quinquenio 1997-2001, por las reglas del quinquenio precedente (1992-1996), cuyo modelo se prorrogó automáticamente.
- CCAA que aceptaron el Modelo (todas las demás CCAA de régimen común). Para éstas, la financiación total a recibir del Estado para financiar las competencias comunes es la suma de las siguientes magnitudes: recaudación por tributos cedidos, recaudación por tasas afectas a los servicios traspasados a la respectiva CA, recaudación procedente de la aplicación sobre los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma respectiva de la propia tarifa autonómica del IRPF y de la aplicación de las deducciones autonómicas y del 15 por 100 de las generales (tramo autonómico del IRPF), participación territorializada en el IRPF (un determinado porcentaje, el 15 por 100, de la recaudación líquida que el Estado obtiene, en concepto de IRPF, de los contribuyentes de dicho impuesto residentes en la CA) y participación de la CA en los ingresos generales del Estado.

Respecto del modelo vigente durante el quinquenio 1992-1996, el de este quinquenio presenta dos diferencias: 1) Existencia de un nuevo componente en la estructura de la financiación (tramo autonómico del IRPF), que es fruto de la corresponsabilidad fiscal en que la vertiente tributaria del modelo se fundamenta; 2) Desdoblamiento de la participación en los ingresos generales del Estado en dos tramos, uno territorializado (Participación territorializada) y otro no territorializado (Participación en ingresos generales), si bien, tal y como ya se ha señalado, este desdoblamiento se hizo efectivo ya con el Acuerdo de 7 de octubre de 1993.

Uno de los principios fundamentales del modelo es el principio de neutralidad financiera en el año base, en cuya virtud la financiación a percibir por una Comunidad Autónoma por este modelo debe ser igual a la percibida por el vigente en el quinquenio anterior. De esta forma, el modelo no supone una inyección adicional de recursos, sino una forma de distribución diferente de la misma magnitud de financiación.

Determinadas las magnitudes del año base, el modelo contempla una serie de reglas de evolución para cada una de las variables y establece ciertas garantías sobre la evolución de los recursos que tienden a garantizar la solidaridad del modelo, que son:

- 1.º *Límite mínimo de evolución de los recursos por IRPF*: garantiza, en su redacción por el Acuerdo Único de 1998, que los recursos por IRPF (tramo autonómico y participación territorializada) se incrementarán, cuanto menos, en el índice de evolución del PIB nominal del Estado.

- 2.º *Garantía de suficiencia dinámica*: garantiza en el último ejercicio de aplicación del modelo que los recursos por IRPF y la participación en ingresos del Estado será como mínimo igual al 90 por 100 del incremento que estas mismas variables experimenten para el conjunto de las Comunidades Autónomas.
- 3.º *Cobertura de la demanda de servicios públicos*: se garantiza, por último, que en el último año del quinquenio (2001), la financiación per cápita de cada CA será, como mínimo, el 90 por 100 de esa misma financiación per cápita del conjunto de las CCAA.

2. Financiación de la asistencia sanitaria.

El origen del sistema de Financiación de la Asistencia Sanitaria se encuentra en el proceso de transferencias de las competencias del INSALUD a las Comunidades Autónomas. El modelo de financiación empleado en este período, que comprendería de 1981 a 1993 (la primera transferencia se realiza a Cataluña en 1981 y la última de las efectuadas es en favor de Canarias, en 1994), fue el de Coste Efectivo de los Servicios Transferidos, si bien se preveía que dicho mecanismo se revisaría en el período de 10 años.

Este mecanismo de financiación tuvo dos defectos fundamentales. El primero, el diferente punto de partida de la Sanidad en el momento de la transferencia, toda vez que el proceso se dilató en el tiempo y el incremento del gasto sanitario fue una constante durante los años 80, período en el que se da el traspaso de competencias. El segundo tiene que ver con un período prolongado de tensiones presupuestarias, en las que las presiones del gasto sanitario se superaban ampliamente en su realización, con lo que el Presupuesto perdía su carácter de previsión y limitación del gasto. El sistema de financiación previsto, en el que las Comunidades Autónomas participaban en las desviaciones del gasto sanitario del INSALUD, fue un incentivo más en este proceso.

Con el fin de poner freno a estos efectos perniciosos del sistema, se revisó en el Consejo de Política Fiscal y Financiera el Sistema, estableciendo por Acuerdo de 21 de septiembre de 1994 un nuevo sistema que debía atender a los problemas de heterogeneidad en el gasto sanitario, insuficiencia de recursos e incertidumbre en la presupuestación, y que regiría en el período 1994-1997.

Los principales instrumentos para articular estas líneas de reforma fueron un incremento del gasto inicial en Sanidad, que tenía que servir al objetivo de suficiencia financiera, a distribuir entre las Comunidades Autónomas y el INSALUD en función del criterio de población protegida; la vinculación del crecimiento de los gastos sanitarios a la tasa de variación del PIB nominal y la incorporación de una mayor disciplina fiscal.

Si bien este sistema tuvo unos efectos beneficiosos, quedaron sin tratar algunas cuestiones fundamentales, como los desequilibrios entre Comunidades Autónomas por falta de compensación en la asistencia a desplazados o el incremento del gasto en la población protegida en función de su edad.

Para atender a estos fines y, de forma especial, garantiza la viabilidad de la financiación de la salud, el CPFF adoptó el Acuerdo de 27 de noviembre de 1997 (en realidad, son 6 Acuerdos) que establecen el modelo de Financiación para el cuatrienio 1998-2001.

De dicho Acuerdo se debe destacar:

- a) Se garantiza la suficiencia del sistema mediante la incorporación de recursos adicionales al volumen de gasto sanitario previsto en los Presupuestos Generales de 1998, que proceden tanto del ahorro por control del gasto en ILT como de una dotación Adicional.
- b) Se establece una distribución homogénea del gasto que garantice los recursos necesarios para cada Administración gestora. Para ello se establecen dos fondos con distinta finalidad:
 - b.1. Un fondo general, que se distribuye territorialmente en función del criterio de población protegida, a partir de los datos del Padrón de 1996. Dicho fondo absorbe la mayoría de los recursos.
 - b.2. Un fondo finalista o de atenciones específicas, con 2 subfondos:
 - Fondo de Modulación Financiera, que trata de garantizar la capacidad financiera de las entidades gestoras y compensatorio de la pérdida de población protegida por aplicación del Padrón 1996.
 - Fondo de asistencia Hospitalaria; para atender a gastos de centros docentes sanitarios y por asistencia hospitalaria a pacientes desplazados de otras Comunidades.
- c) Se garantiza la suficiencia dinámica de la financiación vinculando el crecimiento de los recursos a la tasa de crecimiento del PIB nominal.
- d) Se vinculan los recursos que obtengan en la racionalización del gasto (como ahorro en ILT o racionalización del gasto farmacéutico) al propio sistema de financiación, destinándose a otras finalidades del gasto sanitario.

4. Estado de situación de la financiación de las Comunidades Autónomas.

El marco general recogido en la CE y desarrollado por los Acuerdos de Financiación ha dado lugar a un sistema de financiación mixto, donde coexisten recursos propios de las Comunidades Autónomas, con recursos de fuente estatal, y dentro de éstos, ingresos con diferente grado de autonomía, sin que se delimite, de forma taxativa, el peso relativo que debe tener cada uno de ellos, lo que permite que convivan distintos sistemas de financiación.

Esta situación ha desembocado en una descentralización impositiva nada uniforme, en la que se identifican, según MONASTERIO ESCUDERO, hasta 7 sistemas de financiación diferentes:

A) Dentro de las Comunidades Autónomas con competencias amplias se identifican tres sistemas distintos de financiación:

En primer lugar, encontramos los regímenes forales de Concierto con la Comunidad Autónoma de País Vasco y de Convenio con Navarra, amparados por la Disposición Adicional Primera de la CE. Estos sistemas se fundamentan en dos pilares fundamentales. El primero, una mayor autonomía financiera, que se traduce en que las Haciendas Forales establecen sus propios impuestos, dentro de los límites marcados por la necesidad de concertación de la figura y ciertas restricciones armonizadoras con el resto del Estado, que gestiona y recauda, quedando para ello el producto del mismo. El segundo, es el pago de una cantidad en compensación al Gobierno estatal como compensación por los servicios que continua prestando en las Comunidades Forales y como aportación a la solidaridad entre las regiones. Este pago se denomina cupo en el caso vasco y aportación en Navarra.

El segundo régimen específico es el de Canarias, como territorio comunitario excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas y sobre consumos específicos y dotado de un régimen económico-fiscal propio, que le permite gozar de una capacidad normativa y del rendimiento de dicha imposición producida en su territorio.

Finalmente, tenemos las restantes Comunidades Autónomas con competencias amplias y a las que se les aplica el régimen LOFCA de financiación tanto para competencias comunes como para la Sanidad.

B) Dentro de las Comunidades que han asumido competencias comunes exclusivamente, encontramos los siguientes sistemas de financiación:

En primer lugar, encontramos las Comunidades Autónomas pluriprovinciales, a las que se les aplica el sistema de financiación LOFCA para las competencias comunes pero no para la sanidad.

A continuación, encontraríamos las Comunidades uniprovinciales, que unen los recursos correspondientes a las Comunidades Autónomas con los correspondientes a las Haciendas Provinciales.

Finalmente, se presenta Baleares como caso especial, ya que si bien se encuentra dentro del caso mencionado en la letra anterior, mantiene separados los Consejos insulares de la Hacienda autonómica, lo que la equipara a la situación de las Comunidades Autónomas pluriprovinciales de su mismo techo competencial.

II. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN PARA EL QUINQUENIO 2002-2006: EL ACUERDO DEL CPPF DE 27 DE JULIO DE 2001

1. Introducción.

El Acuerdo de 23 de septiembre de 1996 supuso un avance hacia lo que debía ser un sistema de financiación definitivo para las Comunidades Autónomas ya que progresaba en la dirección marcada por los principios constitucionales en materia de financiación. Se dotó a las Comunidades de un mayor grado de recursos propios con la participación en el tramo autonómico del IRPF, lo que introducía un nuevo elemento en la financiación, la posibilidad de configurar un tributo como parcialmente cedido, por la cesión de un porcentaje de su recaudación (hasta el momento, todas las cesiones habían sido de un tributo o de ciertos hechos imposables del tributo, pero nunca se había compartido el rendimiento). Esta configuración del IRPF como tributo compartido es de especial importancia en lo relativo a la corresponsabilidad, puesto que dicho tributo alcanza un papel central en el sistema tributario no sólo por su potencia recaudatoria sino por la percepción social del mismo como paradigma de la imposición. En esta tesitura, la cesión de competencias normativas y la clara configuración en el procedimiento de liquidación de la participación de las Comunidades Autónomas ha trasladado a los ciudadanos la participación autonómica en dicho tributo.

Pero este avance requería, asimismo, que en un sistema de mayor autonomía de ingresos se garantizara a las Comunidades de menor renta que el resultado no iba a ser una profundización en las diferencias existentes. Los recelos que suscitó el sistema, a pesar de las garantías que el mismo incorporaba, imposibilitaron su aplicación a todas las Comunidades. No obstante, la experiencia demostró que un incremento de la autonomía en el ingreso no resultaba, necesariamente, en una menor solidaridad o mayor ventaja para las Comunidades consideradas ricas, e incluso, y ésta fue la consideración fundamental, que el sistema resultaba de por sí más beneficioso que los anteriores que habían sido juzgados como más solidarios.

Con estas premisas, resultaba lógico que el nuevo sistema supusiera un desarrollo del sistema vigente, que aceptara las líneas básicas del mismo. Sin embargo, las propuestas que se lanzaron durante el período previo a la negociación diferían entre el grado de profundización, hasta aquellos que suponían una total ruptura con el marco vigente, llegando incluso a proponerse la extensión de los sistemas vigentes en las Comunidades forales.

Finalmente, dentro de los objetivos planteados para el nuevo sistema, se intentaba lograr un régimen definitivo, de forma que en el futuro cada renovación del sistema no supusiera un tema abierto al debate y que fuera fruto de una negociación política en la que el elemento financiero fuera totalmente secundario sobre el objetivo de conseguir unos dividendos de poder.

2. Características del modelo.

1. Publicidad del Acuerdo.

Uno de los puntos más criticados de los anteriores Acuerdos de financiación era su falta de transparencia. Tal y como se ha expuesto, los Acuerdos no son normas jurídicas, sino meras concurrencias de voluntad entre el Estado y las Comunidades Autónomas sobre la forma de desarrollar la necesaria obtención de recursos por las Comunidades Autónomas. Para alcanzar virtualidad jurídica, dichos convenios deben ser plasmados en normas jurídicas, lo que tradicionalmente se ha realizado en una diversidad de éstas: Ley de Presupuestos, que aprobaba las transferencias a las Comunidades y su importe actualizado, la Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas,... El punto culminante de esta contestación se suscitó con la interposición de varios recursos de constitucionalidad por parte de varias Asambleas legislativas autonómicas contra el Acuerdo de 23 de septiembre de 1996, entre otros motivos, por la falta de publicación del Acuerdo.

El Acuerdo de 27 de julio de 2001 se ha trasladado a una norma jurídica con rango de ley (Ley 21/2001, de 27 de diciembre), en la que se incorporan no sólo las medidas de contenido económico recogidas en el modelo de financiación, sino las modificaciones en el régimen de cesión de tributos, desapareciendo como un texto autónomo la Ley de Cesión. No obstante, esta medida debe entenderse en un contexto de mayor transparencia en el sistema de financiación, pues sin lugar a dudas seguirán reuniéndose en otras normas jurídicas algunas de las medidas derivadas del mismo, especialmente la Ley de Presupuestos, aunque se calculen con arreglo al método previsto en la Ley 21/2001, como las liquidaciones a las CCAA de sus participaciones, etc.

2. Homogeneización del sistema de financiación.

Uno de los elementos característicos del sistema de financiación hasta la fecha ha sido la dispersión y diversidad, que afecta tanto a la financiación de competencias no homogéneas, consecuencia de los diferentes ámbitos competenciales, como al resultado global de la forma de financiación.

El nuevo modelo trata de acometer la racionalización del sistema de financiación al contemplar en un único documento la forma de financiar todas las competencias, comunes y no comunes, previendo su aplicación a todas las Comunidades Autónomas en la medida en la que las vayan asumiendo (curiosamente, a la vez que se negociaba la aplicación del sistema de financiación se negoció la transferencia a todas las Comunidades que no habían asumido las competencias en materia de sanidad, alcanzando todas las Comunidades Autónomas el mismo grado competencial).

A pesar de esto, el marco de financiación no es único, aunque se recoja en un solo Acuerdo; puesto que cada uno de los grandes grupos de competencias que han sido objeto de transferencia –competencias comunes, sanidad y educación– es objeto de una atribución específica de recursos y

se aplica, para su distribución a las Comunidades, una serie de variables geo-económicas distintas. Para completar esta compartimentación el propio Acuerdo establece una garantía de empleo mínimo de recursos en sanidad y educación.

Por consiguiente, se puede afirmar que el Acuerdo de 27 de julio supone un paso adelante en cuanto al tratamiento uniforme del modelo de financiación, ya que todas las Comunidades van a venir llamadas a obtener los mismos grupos o fuentes de financiación (fruto de la asunción de los mismos grupos de competencias) y todas ellas son objeto de un tratamiento conjunto en un único Acuerdo, pero resta un camino amplio por recorrer puesto que dicho tratamiento conjunto de la financiación de las distintas competencias no es un tratamiento uniforme de todas ellas.

3. Autonomía financiera.

Una de los principios sobre los que articula la Constitución el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas es el de autonomía financiera. Este principio había sido atendido, hasta el modelo 1997-2001, exclusivamente, en la vertiente del gasto. Con dicho modelo se trató de dar un paso en lo relativo a la vertiente del ingreso, especialmente por lo que respecta a la corresponsabilidad fiscal.

El nuevo modelo surgido del Acuerdo de 27 de julio de 2001 actúa una vez más en la dirección de incrementar la corresponsabilidad fiscal por varias vías. En primer lugar, se traslada el peso de la financiación de las transferencias estatales a los tributos cedidos. Con esta medida las Comunidades Autónomas pasan a obtener los recursos directamente de las bases tributarias estatales, siendo la intervención del Estado (fundamentalmente de la AEAT), la de un gestor de recursos ajenos, frente a la situación anterior en la que los fondos, no obstante venir impuesta su remisión por el Acuerdo correspondiente, resultaban en cierto modo una concesión del Estado.

Por otro lado, se opera no sólo en la inmediatez en el recurso a las bases tributarias, sino en la posibilidad de actuar sobre éstas para decidir el nivel de ingresos de la Comunidad Autónoma. El Acuerdo de 1996 y la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos contemplaron por primera vez la atribución de competencias normativas en materia de tributos cedidos a las Comunidades cesionarias. El Acuerdo de 27 de julio de 2001 y la Ley 21/2001 inciden en esta misma materia, no sólo ampliando las competencias de las que ya disponían las Comunidades, suprimiendo gran parte de los límites que pesaban sobre el ejercicio de dichas competencias, especialmente en materia de tipos de gravamen, sino cediendo competencias normativas en los nuevos tributos cedidos, entre las que destacan, por lo que de recurso a la financiación de sus propias bases tributarias tienen, la cesión de competencias en materia de tipos en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

4. Estructura del modelo de financiación.

El modelo del quinquenio precedente supuso un cambio en la estructura vigente hasta el momento por la introducción de un nuevo componente: el tramo autonómico del IRPF, aunque mantuvo los restantes elementos. Adicionalmente, mantuvo un elemento fundamental, ya que no modificó las necesidades de financiación de cada Comunidad Autónoma en el año base, sino que se limitó a distribuir los recursos con arreglo a la fórmula de financiación que le era propia.

El nuevo modelo rompe con el anterior no sólo por lo que respecta a la distribución de recursos, en la que se introducen nuevos elementos, en particular, los nuevos tributos cedidos y el Fondo de suficiencia, que se configura como elemento de cierre, y que, por primera vez, puede ser una financiación adicional o un retorno al Estado del exceso de financiación; sino que también incluye un nuevo cálculo de las necesidades de financiación en el que si bien se parte del volumen de recursos obtenidos en el año base por cada Comunidad Autónoma, denominada masa de financiación, ésta se reparte entre todas las Comunidades Autónomas por la aplicación de una serie de variables, resultando para cada una de ellas una necesidad de financiación distinta en el año base de aquella que se determinó por el modelo precedente. Resulta, por tanto, una nueva distribución de los recursos entre las Comunidades Autónomas.

Adicionalmente, el nuevo modelo supone un aporte adicional de recursos por parte del Estado por una doble vía: por un lado, se garantiza a todas las Comunidades, como un mínimo, el volumen de financiación que recibieron en el año base, por lo que las Comunidades que resulten perjudicadas con la aplicación de las nuevas variables de distribución serán compensadas mediante recursos adicionales aportados por el Estado, lo que incrementa el importe total de la financiación sobre la generada por el modelo precedente; y por otro, se establecen nuevos fondos cuya dotación supone un mayor aporte de recursos por parte del Estado.

5. Tributos compartidos.

Tal y como se ha mencionado anteriormente, una de las características del nuevo Acuerdo es desplazar el peso de la financiación a los tributos cedidos. Los tributos cedidos tradicionales se caracterizan por su relativa potencia recaudatoria y, excepción hecha del Impuesto sobre el Patrimonio, su carácter puntual, no periódico, lo que dificulta el traslado a los ciudadanos de la necesidad de financiar de forma continuada a las Comunidades Autónomas.

El Acuerdo de 1996 supuso un paso decisivo al ceder parcialmente el más destacado de los tributos del sistema tributario estatal, el IRPF, dando lugar a un nuevo fenómeno: el tributo compartido, en el que la gestión resta en manos del Estado pero el rendimiento corresponde tanto a aquél como a la Comunidad Autónoma. Esta situación se tradujo en la necesidad de articular mecanismos de cooperación en la aplicación del IRPF, fundamentalmente, la Comisión Mixta y los Consejos territoriales.

El Acuerdo de 2001 configura una nueva situación, en la que a excepción del Impuesto sobre Sociedades, todos los tributos cuyo rendimiento correspondía al Estado pasan a estar cedidos, total o parcialmente, a las Comunidades Autónomas.

No obstante, los nuevos tributos compartidos presentan ciertos rasgos diferentes. IVA e Impuestos Especiales de Fabricación se caracterizan por no ligar, siquiera parcialmente, el rendimiento atribuido a cada Comunidad Autónoma con las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Éstos presentarán sus declaraciones de igual forma a como venían haciéndolo, efectuándose la atribución del rendimiento a cada Comunidad Autónoma en función de índices estadísticos.

Esta característica, la atribución del rendimiento en función de estimaciones de consumo y no a partir de la imputación del hecho imponible realizado a una Comunidad Autónoma, abre la cuestión de si nos encontramos ante una verdadera cesión de tributos o de una participación territorializada en dichos impuestos, que tendría la consideración de transferencia estatal. Abundando en esta idea, cabe considerar que en estos impuestos no se asume competencia alguna de gestión o normativa.

En definitiva, nos encontramos ante una serie de recursos del Estado, exaccionados por éste con arreglo a su propia normativa. De la recaudación habida en cada uno de los conceptos se entrega a cada Comunidad Autónoma un porcentaje en función de unos índices estadísticos de consumos. Este medio de financiación no se diferencia en nada en cuanto a su naturaleza de la participación territorializada en el IRPF (Pir) del anterior modelo de financiación, e incluso, tiene menor vinculación en su atribución a la Comunidad Autónoma, ya que al menos el Pir se asignaba en función de la efectiva declaración de la residencia fiscal por parte de los contribuyentes por el IRPF.

El elemento que diferencia a esta participación de las transferencias habidas en el marco del sistema de financiación es la forma de cálculo. Mientras que en las transferencias su importe se calcula, exclusivamente, en el año base, satisfaciendo cada año la cantidad resultante de aplicar a la magnitud del año base el coeficiente de actualización fijado en el modelo (tal y como se hace, en el presente modelo, con el Fondo de Suficiencia), en los tributos cedidos corresponde a las Comunidades Autónomas, cada año, el importe de la recaudación efectivamente habida en los hechos imponibles o la parte de los mismos efectivamente cedidos. Este último es el rendimiento que se atribuye en estos impuestos a las Comunidades Autónomas.

6. *Solidaridad.*

Uno de los puntos más discutidos al trasladar paulatinamente el peso de las transferencias a los tributos cedidos ha sido el respeto del principio de solidaridad. Ciertamente es que uno de los objetivos del Acuerdo de 1996 fue tratar de vincular las mejoras que obtengan los gobernantes regionales en la situación económica de sus comunidades con un incremento de la financiación a recibir, y que tal criterio se ha planteado como uno de los mecanismos a potenciar en el nuevo Acuerdo. Efectivamente, la participación en los impuestos sobre el consumo, sea general –Impuesto sobre el Valor Añadido–

sea sobre consumos específicos –Impuestos Especiales– constituye un indicador del grado de desarrollo de una Comunidad, recogiendo de forma directa las mejoras que introduzcan las autoridades comunitarias en forma de aumentos en la cantidad de recursos a percibir.

Sin embargo este objetivo de discriminar positivamente en función de las actividades y logros desarrollados por las propias Comunidades debe hacerse compatible con la solidaridad exigida por la Constitución en la financiación de las Comunidades Autónomas.

Esta necesaria atención al principio constitucional se materializa en toda una serie de medidas, fundamentalmente en la financiación del bloque de competencias comunes, que se manifiestan tanto por la atribución de fondos específicos con finalidad de aproximar la situación relativa de las Comunidades Autónomas (Fondo para paliar la escasa densidad de población, Fondo de Renta Relativa), como por la existencia de una serie de medidas para asegurar que el resultado de la evolución del sistema no agudice las diferencias entre las Comunidades (modulaciones del sistema, que garantizan la evolución de los recursos para todas las Comunidades).

3. Estructura del modelo.

El importe cuantitativo del sistema de financiación se articula sobre dos elementos básicos: la masa homogénea de financiación o restricción inicial total (según se denomina en el Acuerdo del CPFF) definida como la suma de las restricciones iniciales de cada uno de los tres bloques fundamentales de financiación, esto es, competencias comunes, servicios sanitarios de Seguridad Social y servicios sociales de la Seguridad Social; y que determina el importe total de la financiación a distribuir entre las Comunidades Autónomas, y la necesidad de financiación que hay que atribuir a cada Comunidad Autónoma, que se calcula mediante la distribución de la masa homogénea de acuerdo con las variables que se aplican a cada bloque de financiación, así como las modulaciones que en cada caso resultan aplicables.

Fijados estos dos elementos que determinan el importe de los recursos a atribuir a cada Comunidad Autónoma en el año base, se calcula el valor correspondiente a cada uno de los recursos que integran el nuevo sistema de financiación para cada Comunidad Autónoma en el año base. Finalmente, atribuidos dichos recursos financieros a las Comunidades Autónomas, se fijan las reglas para las entregas a cuenta y la evolución de dichos recursos en el período de vigencia del sistema de financiación.

Realizada esta aproximación global y de conjunto al mecanismo que utiliza el sistema de financiación para determinar el volumen de recursos, su distribución y composición, resulta procedente, a continuación, realizar un análisis de detalle sobre cada una de las fases antes descritas.

1. Restricción inicial total.

Ésta se define como la suma de las restricciones iniciales comprendidas en cada uno de los bloques competenciales que se integran en el sistema de financiación, fijando la masa homogénea de financiación o importe global de recursos que se van a distribuir entre las Comunidades Autónomas en función de sus necesidades de financiación.

1.1. Primer bloque: financiación de las competencias comunes.

Se distinguen dos fondos, el Fondo General y otros fondos.

1.1.1. El fondo general se integra por la liquidación de las magnitudes que se incluían en la financiación incondicionada del anterior sistema de financiación según criterios normativos (punto 1.º del Acuerdo de 23 de septiembre de 1996), así como del fondo de garantía que recoge los instrumentos de solidaridad del mismo, en particular, el límite mínimo de la evolución de los recursos por IRPF (punto 7.º de dicho Acuerdo), que garantiza, en su formulación por el acuerdo único de 1998 que los recursos vinculados al IRPF (Tramo autonómico del IRPF o Tir y Participación Territorializada en IRPF o Pir) tendrán una evolución igual, como mínimo, al PIB nominal del Estado.

Dicho fondo se integra, por tanto, por la ecuación que determinaba en el Acuerdo 1/1996 la Financiación total incondicionada, adicionándose el fondo de garantía, esto es:

- a) El resultado de la liquidación definitiva del año 1999 de los siguientes conceptos que se integran en la misma:
- Tramo autonómico del IRPF (Tir)
 - Participación territorializada en el IRPF (PIR)
 - Participación en los ingresos del Estado (PIG)
 - Fondo de garantía (límite mínimo de evolución de los recursos por IRPF)
- b) Ingresos por tributos cedidos, computados según criterio normativo. Tanto el presente Acuerdo como el precedente se refieren al cómputo según criterios normativos, si bien no contienen una definición de la forma en la que se tiene que efectuar; para ello, nos debemos remitir al Acuerdo que regula la financiación para el quinquenio 1992-1996.
- c) Ingresos por tasas afectas, computados según criterios normativos.

Se establece, asimismo, una precisión adicional para que el cómputo de dicha liquidación del año base se corresponda con la situación actual de asunción de competencias, mediante la adición del coste de los servicios transferidos con posterioridad a 31 de diciembre de 1999, cuyo importe no

hubiera sido incluido en la liquidación definitiva de dicho año, pero que deben ser tenidos en cuenta para calcular el coste de las competencias asumidas por todas las Comunidades Autónomas en situación homogénea; así como la sustracción del coste de aquellos servicios prestados por una Comunidad Autónoma que constituyan una competencia singular de la misma, no asumida por las restantes Comunidades de régimen común.

Finalmente, dado que el mencionado Acuerdo de financiación 1997-2001 no se aplicó a todas las Comunidades Autónomas, sino que tres de ellas (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura) no lo aceptaron, rigiéndose su financiación, según el punto segundo del Acuerdo 1/1996, por las mismas reglas del quinquenio precedente (1992-1996), cuyo modelo se entendía prorrogado automáticamente, se establece una regla especial de cálculo para fijar el importe en relación con aquellos conceptos que no han sido objeto de liquidación en el año base, por no ser de aplicación a las mismas los puntos Primero y Séptimo del mencionado Acuerdo 1/1996 y mencionados en la letra *a*) anterior.

1.1.2. Otros fondos.

Se incorporan a la restricción inicial del bloque de competencias comunes otros fondos para dar cumplimiento a los principios constitucionales de suficiencia, autonomía y solidaridad de las Comunidades Autónomas.

Dos son los fondos específicos recogidos con estas finalidades en el nuevo sistema:

- a) El fondo para paliar la escasa densidad de población dotado con 48,08 millones de euros.
- b) El fondo de renta relativa, dotado con 150,25 millones de euros, que pretende dar cumplimiento al principio de solidaridad enunciado en la CE al ser destinatarios del mismo las Comunidades con menor riqueza relativa.

Estos fondos son recursos adicionales que se añaden al importe de la financiación para competencias comunes que recibieron las Comunidades Autónomas en el año base, integrado por la financiación incondicionada, garantizando en consecuencia la suficiencia de los recursos y un mayor grado de autonomía.

1.2. Segundo bloque de financiación: financiación de los servicios sanitarios.

Se integra la masa homogénea de financiación de este bloque por la adición del fondo general y los fondos específicos.

1.2.1. Fondo general.

Resulta de la adición de los siguientes conceptos:

- a) Liquidación definitiva correspondiente al año base correspondientes a las Comunidades Autónomas con competencias asumidas en la materia, de acuerdo con la aplicación del Acuerdo de 27 de noviembre de 1997.
- b) Importe de la financiación resultante para las Comunidades Autónomas que no han asumido competencias en la materia prestadas por el INSALUD, gestión directa.

1.2.2. Fondos específicos.

- a) Fondo «Programa de ahorro en incapacidad temporal», que financia programas y medidas para el control del gasto relativo a la incapacidad temporal y a la mejora de gestión de los servicios de la Seguridad Social para estas contingencias, correspondiendo la gestión de dicho Fondo a la Tesorería General de la Seguridad Social. Su dotación es de 240,40 millones de euros.
- b) Fondo de cohesión sanitaria; denominado en el Acuerdo de financiación «Fondo desplazado», que tiene por objeto garantizar la cobertura sanitaria pública en todo el territorio nacional a los ciudadanos españoles y a los de otros Estados miembros de la Unión Europea, gestionado por el Ministerio de Sanidad y Consumo.

A diferencia de lo que ocurre con los Fondos específicos contemplados en el bloque de competencias comunes, estos fondos no suponen *per se* una inyección adicional de recursos, toda vez que los mismos ya se encuentran contemplados en el vigente Acuerdo. La inyección adicional resultará, en todo caso, de la dotación adicional que pudieran recoger sobre la actual, pero no por la adición de nuevos conceptos.

1.3. Tercer bloque de financiación: financiación de la gestión de los servicios sociales de la Seguridad Social.

Viene determinado por el importe que resulte de la liquidación definitiva del año base para todas las Comunidades Autónomas, según las Tablas de valoración en las que se recoge la distribución de las transferencias según los distintos criterios utilizados en el momento del traspaso de estos servicios a las Comunidades Autónomas.

2. Necesidades de financiación: suficiencia estática.

Determinado el importe global de la financiación homogeneizada a distribuir entre las Comunidades Autónomas mediante la restricción inicial, se establecen los criterios para distribuir dicha financiación entre las Comunidades Autónomas de régimen común, estableciendo la magnitud denominada necesidades homogéneas de financiación, que indica la participación que corresponde a cada Comunidad Autónoma en una situación de igualdad de competencias.

Para efectuar dicha operación, se procede con arreglo a las reglas siguientes, con las garantías y modulaciones que se incorporan al sistema y que limitan el impacto de las reglas de distribución:

2.1. Bloque de competencias comunes.

2.1.1. Fondo General.

La masa de financiación asignada a este fondo se distribuye en dos tramos:

A) Un primer tramo de cuantía fija de 39,66 millones de euros para cada Comunidad Autónoma.

B) Un segundo tramo, constituido por la parte restante del Fondo General, que se distribuye con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Población: esta variable se pondera con arreglo a la población contenida en el Padrón para cada Comunidad Autónoma elaborado por el INE. La ponderación de esta variable es del 94 por 100.
- b) Superficie: se pondera en función de la superficie de cada Comunidad Autónoma publicada por el INE. Esta variable distribuye un 4,2 por 100.
- c) Dispersión: la distribución de esta variable se efectúa en proporción al número de entidades singulares y núcleos de población de cada Comunidad Autónoma, según los datos publicados por el INE. Esta variable establece el reparto del 1,2 por 100.
- d) Insularidad: esta variable se atribuye en función de la distancia ponderada por tramos entre las costas de la península y las capitales insulares, sobre la base de la información facilitada por el Centro Nacional de Información Geográfica del Ministerio de Fomento. La misma importa el 0,6 por 100.

2.1.2. Fondo para paliar la escasa densidad de población.

Se distribuye entre las Comunidades Autónomas que tengan una densidad inferior a 27 habitantes/km², siempre que además su superficie sea inferior a 50.000 km². La razón de esta limitación se debe encontrar en la conjugación de dos factores: aun con densidad escasa, con superficie superior a 50.000 km², la población total será elevada, siendo éste el criterio que distribuye el importe mayor de la financiación; y el peso en la distribución por el criterio de superficie matiza aún más la escasa población.

2.1.3. Fondo de Renta Relativa.

Se distribuye entre las Comunidades Autónomas con menor riqueza relativa en función del denominado índice de riqueza relativa, proporcionalmente a éste y siempre que el mismo sea positivo, esto es, en el caso de que el valor añadido por habitante de la Comunidad Autónoma sea inferior al valor añadido medio por habitante del conjunto de las Comunidades Autónomas de régimen común.

Dicho índice se calcula en función de una fórmula aritmética que pondera en función de la población relativa de la Comunidad Autónoma el cociente de la renta per cápita de la Comunidad Autónoma y la renta per cápita del conjunto de Comunidades Autónomas de régimen común.

2.1.4. Garantía de mínimos.

El sistema se completa con una garantía por la cual se asegura a toda Comunidad Autónoma que los fondos que reciba en términos de homogeneidad competencial, esto es, adicionándose el coste de los servicios transferidos con posterioridad al 31 de diciembre de 1999 y minorándose en el coste de las competencias singulares, procedentes del fondo general y del fondo para paliar la escasa densidad será como mínimo el importe de su restricción inicial, esto es, la financiación total incondicionada correspondiente al año base que venía percibiendo. Por consiguiente, se garantiza que cada Comunidad Autónoma recibirá, como mínimo, la misma financiación que percibía con el sistema anterior, más la eventual participación que puede tener en el Fondo de Renta Relativa. Esta garantía se dotará con aportaciones adicionales del Estado, de forma que los incrementos de financiación que resulten para una Comunidad Autónoma determinada por aplicación de los criterios de distribución contemplados en el presente Acuerdo no suponen una minoración en otra Comunidad Autónoma (como sucedería de no existir esta garantía, ya que se está distribuyendo entre todas las Comunidades Autónomas el global de financiación incondicionada que venían percibiendo), sino un incremento de la dotación del Estado al Sistema de Financiación.

2.1.5. Modulación de la Tasa de crecimiento.

El resultado de la distribución de la masa homogénea de financiación entre las Comunidades Autónomas tiene a su vez unas reglas especiales de modulación:

- a) La tasa de crecimiento para una Comunidad Autónoma de su necesidad homogénea de financiación, esto es, los fondos que van a recibir en el mismo escenario competencial, respecto de su restricción inicial, esto es, de la financiación total incondicionada correspondiente al año base, no puede superar el 75 por 100 de la media del crecimiento de dicha tasa para el conjunto de las Comunidades Autónomas.

Se limita, por tanto, la posibilidad del incremento a recibir sobre la financiación que se percibía con el sistema vigente para el quinquenio precedente, por aplicación de los criterios de reparto contemplados en el nuevo sistema de financiación.

Esta modulación parte de la premisa del incremento de fondos que supone el nuevo sistema de financiación, tanto por los fondos añadidos al fondo general de este bloque de competencias, calculados como un añadido a la financiación total del año base, como por la aplicación de la garantía de mínimos, que asegura que aquellas Comunidades Autónomas que pueden venir perjudicadas por los nuevos criterios de reparto van a mantener el *statu quo* mediante una inyección adicional de fondos por parte del Estado. Por consiguiente, todas las Comunidades Autónomas ven su situación, como mínimo, mantenida, recibiendo algunas un beneficio que es el que se modula.

La aplicación de esta modulación se sujeta, asimismo, a dos reglas adicionales:

- a) El recorte que supone esta modulación no puede alcanzar, en ningún caso, un importe superior al 22,791 por 100 de la restricción inicial de esa Comunidad Autónoma.
 - b) El porcentaje máximo del 75 por 100 de la tasa de crecimiento puede ser incrementado, cuando la Comunidad Autónoma en cuestión tenga un número de núcleos de población superior al 10 por 100 del total de los existentes en todas las Comunidades Autónomas de régimen común, multiplicando en este caso por 0,49 el exceso para calcular esta modulación.
- b) Cuando la renta por habitante de la Comunidad Autónoma sea inferior al 70 por 100 de la renta media por habitante del conjunto de las Comunidades Autónomas de régimen común, la tasa de crecimiento de aquella no podrá ser inferior al 120 por 100 de la media del crecimiento de dicha tasa para el conjunto de las Comunidades Autónomas.

A su vez, cuando la renta por habitante de una Comunidad Autónoma se encuentre entre el 80 y 75 por 100 de la renta media por habitante, la tasa de crecimiento no podrá ser inferior al 30 por 100 de la tasa media de crecimiento.

Finalmente, cuando la renta por habitante de una Comunidad Autónoma se sitúe entre el 75 y el 82 por 100 de la renta media por habitante, su tasa de crecimiento no podrá ser inferior al 22 por 100 de la tasa media de crecimiento.

Esta segunda de las modulaciones tiene, por tanto, la finalidad de garantizar la participación en el incremento de financiación que supone el mismo sistema de las Comunidades que tienen una renta relativa per cápita inferior.

2.2. Bloque de competencias de gestión de servicios sanitarios de la Seguridad Social.

2.2.1. Fondo General.

Se distribuye el importe de la masa homogénea correspondiente a este Fondo entre todas las Comunidades Autónomas con arreglo a los siguientes parámetros:

- a) Población protegida: distribuye el 75 por 100 de dicho fondo y su importe se determina en función de su valor en el año base con arreglo a los datos proporcionados por el Ministerio de Sanidad y Consumo.
- b) Población mayor de 65 años: esta magnitud pondera el 24,5 por 100 del Fondo General, con arreglo a la información del Padrón a 1 de enero del año base elaborado por el INE.
- c) Insularidad: este parámetro es idéntico al aplicado al Fondo General del Bloque de competencias comunes del mismo nombre, y reparte el 0,5 por 100 de la dotación del Fondo.

2.2.2. Garantía de mínimos.

Se establece una garantía de mínimos de este Fondo General en términos análogos al bloque de competencias comunes, de forma que la financiación que corresponda a cada Comunidad Autónoma del Fondo General sea igual al importe de su masa homogénea de financiación por este bloque de competencias, es decir, a los recursos percibidos por la Comunidad Autónoma o destinados en la misma a la prestación del servicio en los casos en los que esta competencia no se halle transferida, garantizándose como mínimo, por consiguiente, el mantenimiento de la situación actual. Una matización adicional es incluir, a efectos del cálculo de esta garantía, los recursos del Fondo «Programa de Ahorro en incapacidad temporal».

2.2.3. Prestaciones en la financiación de los servicios sanitarios.

El Acuerdo de financiación recoge dos restricciones adicionales en relación con la financiación de los servicios sanitarios. La primera de ellas obliga a mantener el nivel de prestación de los servicios, obligando a las Comunidades Autónomas a destinar al gasto sanitario, como mínimo, una cantidad igual a la participación calculada del Fondo General evolucionada en el ITE nacional.

La segunda de las restricciones es la garantía por parte del Estado a las Comunidades Autónomas que han asumido competencias en gestión de asistencia sanitaria que el índice de los recursos asignados a esta finalidad por el Fondo General tendrá como mínimo la evolución del PIB nominal a precios de mercado del Estado, si bien se limita en el tiempo su aplicación a los tres primeros ejercicios de aplicación del sistema de financiación.

Subyace, por tanto, en ambas restricciones una preocupación por garantizar el nivel de prestación del servicio y su dotación económica, actualizándose ambos en el importe de las garantías.

2.2.4. Otros fondos.

El sistema mantiene los fondos «Programa de ahorro en incapacidad temporal» y de Cohesión Sanitaria.

El primero de ellos, dotado inicialmente con 240,40 millones de euros, tanto para las Comunidades que tenían asumidas las competencias en materia de sanidad como para aquellas que se gestionaban directamente por el INSALUD y que han asumido las competencias con el nuevo sistema de financiación, se distribuirá con arreglo a la variable de población protegida, siendo objeto de suscripción de convenios bilaterales en los que se recogerán las reglas de aplicación de estas actuaciones.

Por lo que respecta al Fondo de Cohesión sanitaria el Acuerdo únicamente prevé la necesaria compensación por la facturación de los servicios prestados a desplazados entre las Comunidades Autónomas, señalando al Ministerio de Sanidad y Consumo, como órgano encargado de la coordinación sanitaria en todo el territorio, la condición de garante de la homogénea compensación. En cuanto a la forma de realizar dicha compensación, se difiere a un momento posterior, encomendándose, tal y como se ha señalado, al citado Ministerio de Sanidad y Consumo.

2.3. Bloque de competencias de la gestión de los servicios sociales de la Seguridad Social.

En este caso, la restricción inicial o masa homogénea de financiación correspondiente a este bloque de competencias se distribuye globalmente mediante un criterio único: la población mayor de 65 años, según los datos ofrecidos por el INE del Padrón a 1 de enero del año base.

Se aplica, al igual que en los bloques anteriores, una garantía de mínimos que garantiza, mediante la adición de los fondos que sean precisos, que la financiación resultante para cada Comunidad Autónoma sea al menos igual a la que tiene asignada como restricción inicial correspondiente a este bloque de competencias.

2.4. Necesidad total de financiación.

Para completar la determinación de la necesidad total de financiación de cada Comunidad Autónoma es necesario adicionar a las necesidades homogéneas de financiación de una Comunidad Autónoma, determinadas según las reglas precedentes, el valor en el año base de las competencias no homogéneas, es decir, aquellas competencias singulares cuyo coste se dedujo para que la distribución de la restricción inicial se hiciera en situación de homogeneidad competencial.

3. Recursos financieros del sistema en el año base (1999).

Determinada la necesidad total de financiación de una Comunidad Autónoma, el sistema de financiación establece el conjunto de recursos financieros que se asignan a cada Comunidad Autónoma para cubrir dicha necesidad de financiación en el año base. El conjunto de recursos asignados son los siguientes:

3.1. Tributos cedidos tradicionales.

Se atribuye a cada Comunidad Autónoma la recaudación de los Tributos tradicionalmente cedidos (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio, Tributos sobre el Juego y Tasas afectas) por su recaudación normativa del año base.

Según el mismo criterio de recaudación normativa en el año base, se atribuye el rendimiento de dos nuevos tributos cedidos: el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Este segundo Impuesto merece una consideración especial, por haber sido creado mediante la Ley de Medidas Fiscales de forma paralela a la tramitación del nuevo sistema de financiación, como mecanismo para garantizar que la suficiencia del sistema se obtuviera no sólo mediante el Fondo de Suficiencia, sino a través de recursos adicionales obtenidos de los ciudadanos.

El mismo se ha configurado, prácticamente, como un incremento de los tipos de los Impuestos especiales en las ventas minoristas, quedando afecta su recaudación a la financiación de los gastos sanitarios, en dos tramos: uno, constituido por el tipo estatal, que será de aplicación uniforme en todo el territorio, y otro, el correspondiente al tipo autonómico, que facilita la decisión por parte de las Comunidades Autónomas en cuanto al nivel de ingresos que desean percibir.

3.2. Tarifa autonómica del IRPF.

Se atribuye el rendimiento de la Tarifa autonómica del IRPF del año base, en el porcentaje de participación del 33 por 100 que establece el nuevo sistema de financiación.

El nuevo sistema eleva el porcentaje de participación en la recaudación del IRPF, pero también se modifican los criterios normativos para determinar dicha participación sobre los empleados en el cálculo que efectuaba el precedente, estableciendo, por ello, una regla especial de cálculo del tramo autonómico del IRPF, en la que con signo positivo se incluyen el 33 por 100 de la recaudación líquida por IRPF, de las cuotas de los no obligados a declarar que soliciten devolución, de las retenciones practicadas a no obligados que no soliciten la devolución y de los ingresos netos producidos por la actuación de los órganos de la Administración, y con signo negativo, el 33 por 100 de las deducciones por doble imposición de dividendos e internacional practicadas por obligados y no obligados que soliciten la devolución. Se acomoda, por tanto, según esta regla, el cálculo del tramo autonómico a la nueva estructura del Impuesto, cuya recaudación líquida no es sólo el producto de las liquidaciones, sino que debe contemplar la realidad de los no declarantes también.

La asunción del sistema de financiación y la participación en el IRPF permite que las Comunidades Autónomas ejerzan las competencias normativas del IRPF que se mencionan en el apartado relativo a los tributos cedidos.

3.3. Recaudación líquida por IVA.

Se atribuye a cada Comunidad Autónoma el 35 por 100 de la recaudación líquida por IVA producida en su territorio. Para atribuir esta participación se siguen las siguientes reglas:

- a) El porcentaje cedido se calcula sobre la base de la recaudación líquida, que se obtiene deduciendo de la recaudación bruta, según criterio de caja, las devoluciones y las transferencias o ajustes a las Haciendas Forales.
- b) Para la atribución del consumo a una determinada Comunidad Autónoma, se utiliza un índice estadístico elaborado por el INE, el Índice de Consumo de una Comunidad Autónoma (IC_i), que representa la proporción del consumo total nacional realizado por la Comunidad en cuestión. La agregación de los índices correspondientes al conjunto de Comunidades será igual a la unidad, esto es, al consumo total.

3.4. Cesión del 40 por 100 de la recaudación líquida por el Impuesto sobre la Cerveza; por el Impuesto sobre Productos Intermedios y sobre Alcohol y Bebidas Derivadas.

En los Impuestos Especiales de Fabricación sobre Alcoholes y Bebidas Alcohólicas en general se procede de forma análoga a la especificada en relación con el IVA para determinar la cesión a las Comunidades Autónomas. La diferencia más relevante se constituye en el porcentaje de la recaudación líquida de cada uno de estos impuestos cedido: el 40 por 100, frente al 35 por 100 del IVA.

Mención aparte merece el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, que según la mención de la Ley, se constituye como un tributo cedido, si bien, dado que su tipo de gravamen es 0, no se establece fórmula para determinar el porcentaje de cesión de estos Impuestos. Sin lugar a dudas, llama la atención la configuración de este impuesto como cedido, ya que según la propia Ley, son tributos cedidos aquellos cuyo rendimiento se cede total o parcialmente a las Comunidades Autónomas, sin que el presente caso, tal y como señala el propio Acuerdo, exista rendimiento susceptible de cesión.

3.5. Cesión del 40 por 100 de la recaudación líquida del Impuesto sobre Hidrocarburos y del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

En la cesión del porcentaje de estos Impuestos se aplica una regla similar a la expuesta en los dos puntos anteriores, con una diferencia principal: los índices de referencia para atribuir la recaudación estatal a una Comunidad Autónoma. En el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos se utiliza un índice de entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos, según datos del Ministerio de Economía, ponderados por los correspondientes tipos impositivos. Para el Impuesto sobre las Labores del Tabaco el índice utilizado es el de las ventas a expendedurías de la Comunidad Autónoma, certificadas por el Comisionado para el Mercado de tabacos, ponderados por los correspondientes tipos impositivos.

Estos impuestos presentan unas ventajas fundamentales sobre los impuestos sobre alcoholes, tanto por la existencia de un número mucho más limitado de operadores, como por el hecho de que ambos hayan sido exaccionados, hasta la necesaria supresión de los mismos por la creación del mercado interior en la Unión Europea, mediante monopolios fiscales. Ello hace que los datos índice pierdan parcialmente el carácter de magnitudes estadísticas que tratan de aprehender la realidad y se aproximen, realmente, a la medición de la verdadera realización de hechos imposables en la Comunidad Autónoma. No obstante, mantiene ciertas deficiencias en cuanto a la atribución del rendimiento a las Comunidades Autónomas por su consumo. La principal deficiencia puesta de manifiesto desde los primeros momentos en los que comenzó a plantearse la posibilidad de esta atribución era la posibilidad de que los productos objeto de IIEE continuaran circulando después del devengo del impuesto, pues aunque gravan el consumo, su exacción se realiza en fase única a la salida de fábricas y depósitos fiscales. A pesar de ello, resulta evidente que sin atribuir competencias en materia normativa a las Comunidades Autónomas, especialmente en materia de tipos, desaparece el principal aliado que pudiera existir a la adquisición en lugares que no sean el más próximo a aquel en el que se va a efectuar el propio consumo. Otra limitación que introduce esta atribución en materia de Hidrocarburos es no considerar la totalidad de productos objeto de los mismos, limitándose, eso sí, a los más importantes productos.

3.6. Cesión del 100 por 100 del Impuesto sobre la Electricidad.

Siguiendo el mismo esquema expuesto para los restantes Impuestos Especiales y para el IVA, dos son las características que particularizan esta cesión. La primera es el porcentaje de cesión, que alcanza el 100 por 100 de la recaudación líquida, definida en términos análogos a los expuestos. La segunda es el índice estadístico de atribución, que en el presente caso es el índice de consumo neto de energía eléctrica en la Comunidad Autónoma, elaborado a partir de los datos del Ministerio de Ciencia y Tecnología. En este punto, es necesario destacar que la estructura del mercado eléctrico español permite que los datos en este punto sean de gran exactitud, por lo que la atribución del rendimiento a las Comunidades Autónomas carecerá del componente estadístico que en otras cesiones, especialmente en el IVA, aleja la atribución de una verdadera cesión configurándola más como una participación territorializada.

3.7. Fondo de Suficiencia.

El Fondo de Suficiencia es el elemento de cierre del sistema y que permite cubrir los déficit de financiación después de la cesión de tributos u obtener el reintegro de los excesos de financiación recibidos por una Comunidad Autónoma.

El Fondo de Suficiencia se calcula para cada Comunidad Autónoma por diferencia entre las necesidades totales de financiación del año base, esto es, la proporción calculada, según las reglas del modelo, para una Comunidad Autónoma de las necesidades homogéneas de financiación antes descritas, adicionándose las competencias no homogéneas, y el valor de los tributos cedidos en dicho año base. Esta diferencia puede ser positiva o negativa; si es positiva indicará que la Comunidad

Autónoma en cuestión recibe, además del rendimiento de los tributos, el Fondo de Suficiencia; si es negativa, la Comunidad Autónoma recibe por tributos cedidos más financiación de la necesaria por sus necesidades de gasto, por lo que debe reintegrar el exceso como Fondo de Suficiencia en favor del Estado.

Esta configuración simplifica notablemente frente al modelo anterior el exceso de financiación de las Comunidades Autónomas. Todas las Comunidades Autónomas con idéntico grado competencial tienen una cesión de tributos del mismo alcance, desapareciendo los tres escenarios y los tres modelos del modelo anterior en función de la capacidad de absorción del tramo autonómico del IRPF, que otorgaban distintas participaciones en este impuesto en función de dicha capacidad de absorción.

Dado que, en principio, no todas las Comunidades Autónomas disponían, en función de su ámbito competencial, del mismo alcance en la cesión de tributos, la ley establece dos formas del cálculo del Fondo de Suficiencia. La primera corresponde a aquellas Comunidades Autónomas que han asumido competencias en materia de Sanidad, a las que corresponde la cesión de todos los tributos cedidos antes mencionados. La segunda es la referida a las restantes Comunidades Autónomas, para las que la cesión de tributos alcanza, exclusivamente, a los tributos tradicionalmente cedidos y al IRPF. No obstante, la uniformidad en cuanto a las competencias cedidas con la transferencia a todas las Comunidades de la Sanidad hace innecesaria esta previsión.

4. La evolución del sistema de financiación: la Suficiencia Dinámica.

Las operaciones realizadas permiten determinar el valor de cada uno de los recursos en el año base de 1999, que es un ejercicio anterior al sistema de financiación y que se rigió por el anterior sistema. A partir de dichos valores, el sistema fija las reglas de evolución de cada una de las variables que constituyen los recursos de financiación de las Comunidades Autónomas durante su período de vigencia y que van a determinar el importe de los mismos durante la aplicación del sistema.

Las Comunidades Autónomas recibirán para cada año el valor definitivo de cada uno de los recursos del sistema de financiación que les sean aplicables, siendo dichos valores los siguientes:

- a) Tributos cedidos tradicionales y tasas: las Comunidades Autónomas obtendrán la recaudación líquida realizada por estos conceptos tributarios (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio, Tributos sobre el Juego y Tasas afectas) en el ejercicio en cuestión.
- b) Tarifa autonómica del IRPF: las Comunidades Autónomas recibirán el rendimiento de la tarifa autonómica correspondiente al ejercicio, calculando dicho rendimiento en forma análoga a la realizada en el año base.

- c) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: estos tributos funcionan, a todos los efectos, de forma igual a los tributos tradicionalmente cedidos, siendo asumidos por las Comunidades Autónomas no sólo en cuanto a su rendimiento sino en su gestión. En consecuencia, las Comunidades Autónomas recibirán la recaudación efectivamente realizada en los mismos en cada ejercicio.
- d) Restantes tributos de nueva cesión (Impuestos Especiales de Fabricación e IVA): las Comunidades Autónomas recibirán cada año la proporción de su rendimiento que se imputa a las mismas por los tributos cedidos en función de la recaudación habida en el ejercicio en cuestión, calculada en forma análoga a la establecida para el año base. Como se ha indicado, este elemento de cálculo ejercicio a ejercicio es el único que permite hablar de tributos compartidos, ya que la financiación a recibir se liga, efectivamente, a la recaudación habida en el ejercicio, y no a un índice de evolución como ocurre con las transferencias.
- e) Fondo de Suficiencia: las Comunidades Autónomas recibirán la cantidad establecida como Fondo de Suficiencia en el año base incrementada por el índice de variación que experimente el ITE nacional (ITEn), que está constituido por la recaudación estatal, excluida la susceptible de cesión, por IRPF, IVA e Impuestos Especiales de Fabricación, salvo el Impuesto sobre la Electricidad.

Anualmente, las Comunidades Autónomas recibirán un anticipo por los conceptos tributarios especificados en las letras *b)*, *d)* y *e)* anteriores, que se libra por doceavas partes a las mismas; ya que la recaudación de estos conceptos tributarios se realiza íntegramente por la Administración tributaria del Estado, si bien por aplicación del Sistema de Financiación estos recursos corresponden parcialmente a las Comunidades. Para el cálculo de estos anticipos se aplican unas reglas específicas, practicándose, posteriormente, para cada ejercicio, la liquidación definitiva del ejercicio por diferencia entre el valor definitivo de cada uno de los conceptos y el importe de los anticipos realizados a cuenta del ejercicio.

Finalmente, se establece la posibilidad de revisar el valor del Fondo de Suficiencia, siempre que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Traspaso de nuevos servicios, ampliaciones o revisiones de las valoraciones de los traspasos anteriores, por la respectiva Comisión Mixta y aprobados por Real Decreto.
- Efectividad de nuevas cesiones de tributos para una Comunidad Autónoma. Esta regla de evolución permite, como así ha sido, revisar el cálculo del Fondo de Suficiencia.

5. Otros recursos.

Otros recursos a percibir por las Comunidades Autónomas de fuente estatal, contemplados dentro del marco del Acuerdo de Financiación, son las asignaciones de nivelación y la participación en el Fondo de Compensación Interterritorial (FCI).

5.1. Las asignaciones de nivelación.

Las asignaciones de nivelación son transferencias de fuente estatal que tratan de garantizar un nivel mínimo de los servicios públicos fundamentales en todas las Comunidades Autónomas, fijándose dicho nivel mínimo en una desviación fijada por ley del nivel medio de cobertura de los servicios en cuestión en todo el territorio nacional.

Cuando una Comunidad Autónoma, con los recursos propios del sistema de financiación no pueda llegar a cubrir el nivel mínimo de prestación de los servicios fundamentales, se establecerá una asignación complementaria a través de los Presupuestos Generales del Estado, y cuya finalidad y destino será garantizar esa prestación mínima.

A estos efectos, se considera que quedan afectados el nivel de prestación de los servicios públicos fundamentales en los siguientes casos:

- a) En Educación, cuando el incremento del número de alumnos de enseñanza obligatoria en un año, en términos porcentuales, sea superior en 3 puntos en una Comunidad Autónoma sobre el incremento medio nacional.
- b) En Sanidad, cuando el incremento de la población protegida en un año, en términos porcentuales, sea superior en 3 puntos en una Comunidad Autónoma sobre el incremento medio nacional.
- c) Estos porcentajes serán de 1 punto cuando la superficie de las Comunidades Autónomas sea superior a 90.000 km².

5.2. El Fondo de Compensación Interterritorial.

Contemplado en el artículo 158.2 de la Constitución, este fondo tiene por finalidad corregir los desequilibrios interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad mediante la financiación de gastos de inversión.

El artículo 16 LOFCA desarrolla dicho precepto, estableciendo las líneas básicas que se completan mediante la Ley reguladora del Fondo. El nuevo sistema de financiación modifica este marco normativo, dándose nueva redacción al mencionado artículo 16 LOFCA por la Ley Orgánica 7/2001, que se completa con la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial. Los rasgos más destacados de esta nueva regulación son:

- a) Fondos de Compensación: la dotación anual se ha desdoblado en dos Fondos: el Fondo de Compensación, que se destinará a financiar gastos de inversión que promuevan directa o indirectamente la creación de renta y riqueza, y el Fondo Complementario, de nueva creación, con igual finalidad pero susceptible de financiar no sólo gastos de inversión como tra-

dicionalmente ha ocurrido con el FCI, sino gastos corrientes asociados a la puesta en marcha o al funcionamiento de las inversiones, hasta la conclusión de un plazo de dos años desde la finalización del proyecto.

- b) Comunidades receptoras del Fondo: serán elegibles para la recepción tanto Comunidades Autónomas como las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.
- c) Cuantía del Fondo: frente a la anterior dotación no inferior al 30 por 100 de los gastos destinados a inversión, la Ley 22/2001 desdobra la dotación para los dos Fondos:
- El Fondo de Compensación se dotará en una cantidad no inferior al 22,5 por 100 de la base de cálculo (inversión real nueva de carácter civil ponderada por la población relativa de las Comunidades receptoras del Fondo y por el índice de su renta relativa), y adicionalmente, en concepto de dotación por Ciudades con estatuto, un 1,5 por 100 de la base más el 0,07 por 100 de la dotación general (no inferior 22,5%).
 - El Fondo complementario se dotará, para cada Comunidad o Ciudad Autónoma, con el 33,33 por 100 de la cuantía que les haya correspondido del Fondo de Compensación, por aplicación de los criterios de distribución de éste.

La finalidad de esta distinción es, por tanto, establecer dos tramos en la participación en los fondos procedentes del FCI, el 66,6 por 100 destinado a inversión nueva y el 33,3 por 100 que puede destinarse a gastos corrientes asociados a la inversión.

- d) Distribución del Fondo de Compensación: este Fondo se distribuye por aplicación de los siguientes criterios:
- Población relativa, que distribuye el 87,5 por 100.
 - Saldo migratorio, que importa el 1,6 por 100.
 - Paro, que reparte el 1 por 100.
 - Superficie, que pondera un 3 por 100.
 - Dispersión de la población, que atribuye el 6,9 por 100.

Una vez realizada esta distribución, el resultado obtenido se corrige con las siguientes ponderaciones:

- La inversa a la renta por habitante, que establece una redistribución en función de la población relativa de cada Comunidad y del Valor Añadido Bruto al coste de los factores relativo de la misma.
- La insularidad, que se considerará incrementando un 63,1 por 100 la dotación que le haya correspondido a Canarias por aplicación de los anteriores criterios, cantidad que se detraerá de las demás Comunidades en proporción a su participación en el Fondo.

III. CESIÓN DE TRIBUTOS

1. Tributos cedidos.

Uno de los recursos recogidos en la enumeración del artículo 157 CE como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas son los tributos cedidos. Éstos constituyen la materialización más importante del principio de corresponsabilidad en nuestro sistema tributario, toda vez que la posibilidad de creación de tributos por las Comunidades Autónomas se encuentra limitada tanto por la Constitución (artículo 139.2: «ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español») como, fundamentalmente, por la LOFCA, que, en su artículo 6.º, prohíbe que los tributos establecidos por las Comunidades Autónomas recaigan sobre los hechos imposables gravados por el Estado.

El Acuerdo 1/1996 supuso un cambio radical en la evolución del modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas en nuestro país por dos razones fundamentales: por una parte, se decidió iniciar un nuevo camino en el que las transferencias de fuente estatal perdieran el carácter de fuente principal de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, ampliando el campo de los tributos cedidos; y, sobre todo, por la voluntad de iniciar el camino hacia un sistema de financiación definitivo, aceptable por todas las Comunidades Autónomas, superando la situación vigente en ese momento en la que la renovación del sistema de financiación constituía un debate político sin acuerdos mínimos de cuál debía ser el horizonte.

El nuevo sistema de financiación supone una profundización en las dos líneas planteadas en el Acuerdo de 1996, con una consiguiente ampliación considerable del ámbito de aplicación de los tributos cedidos, pasando a constituir la principal fuente de financiación a las Comunidades Autónomas, frente a la situación vigente hasta este nuevo sistema, en la que las transferencias constituían el principal elemento de la financiación de las Comunidades Autónomas.

En cuanto al concepto de tributos cedidos, debemos acudir al artículo 10 de la LOFCA, modificado por la Ley Orgánica 7/2001. Este artículo dispone, en su apartado 1.º, que son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma. Esta regulación mantiene el concepto tradicional de este recurso, basada en la concurrencia de dos elementos: el establecimiento del tributo por parte del Estado, en ejercicio de la potestad originaria atribuida por la Constitución, y la atribución del rendimiento recaudatorio, ya sea parcialmente, de dicho recurso a las Comunidades Autónomas, en ejercicio por parte del Estado de la renuncia traslativa que supone la delegación.

Este concepto amplio del tributo cedido, que no exige otro elemento que la atribución de parte de su recaudación a las Comunidades Autónomas, permite que tengan cabida dentro del mismo los nuevos tributos cedidos, ya que en algunos de los mismos no se fija un punto de conexión que ligue

la realización del hecho imponible a la atribución del rendimiento a la Comunidad Autónoma, sino que la recaudación global habida en todo el territorio nacional se distribuye en función de índices estadísticos.

No obstante, resulta curioso que no se haya planteado, al menos en ciertos casos como aquellos en los que si bien el lugar de consumo no es plenamente identificable, pero en los que existe un punto claramente identificado, como es el domicilio de la fábrica, almacén o depósito desde el que se distribuye el producto objeto de Impuestos Especiales, y el número de operadores es relativamente limitado (Hidrocarburos) o el domicilio de la expendedoría desde donde se comercialicen los productos (Labores de Tabaco) la cesión de los mismos en función de puntos de conexión ligados a la efectiva declaración del contribuyente, y no por la aplicación de un índice estadístico que aproxima la situación de éstos a una participación territorializada (transferencia) por las potestades desplegadas por las Comunidades Autónomas.

En cuanto al alcance posible de la cesión de los tributos, el apartado 3.º del citado artículo mantiene la redacción vigente, dada por la Ley Orgánica 3/1996, que prevé la posibilidad de cesión total o parcial de los tributos, siendo este último supuesto cuando la cesión alcance a alguno o algunos de los hechos imposables de un tributo o a una parte de la recaudación del mismo. Se configuran en este precepto dos formas de realizar la cesión parcial, bien entregando a las Comunidades Autónomas alguno o algunos de los hechos llamados a tributar, quedando otros en poder del Estado, o bien, en aquellos otros casos en los que no resulte conveniente por el carácter sintético o globalizador del tributo, mediante la atribución de un porcentaje de la recaudación.

2. Enumeración.

El artículo 11 LOFCA, en su nueva redacción por la Ley Orgánica 7/2001, contiene una nueva enumeración de los tributos cedidos, en la que se incluyen los siguientes:

- a) IRPF, con carácter parcial, con el límite máximo del 33 por 100.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- e) IVA, con el límite máximo del 35 por 100.
- f) Los Impuestos Especiales de Fabricación, salvo el Impuesto sobre la Electricidad, con carácter parcial, con el límite del 40 por 100.
- g) Impuesto sobre la Electricidad.

- h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- i) Los Tributos sobre el Juego.
- j) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

La vocación de estabilidad del nuevo sistema se traduce claramente en esta enumeración, puesto que por primera vez en nuestra normativa la lista de tributos cedibles coincide con la de tributos cedidos contenida en el artículo 17 de la Ley 21/2001, y más aún, puesto que los porcentajes máximos de cesión de los tributos cedibles parcialmente coinciden con los efectivamente cedidos; alcanzando por primera vez el sistema de financiación el máximo desarrollo de la cesión de tributos contemplado en la LOFCA, a lo que se debe añadir que la previsión de la LOFCA es la más amplia de las habidas, desconociendo, por tanto, la posibilidad de que sucesivas negociaciones pudieran suponer una evolución del sistema dentro del mismo marco general.

En cuanto a las condiciones para la efectividad de la cesión, se mantiene el mismo régimen vigente que exige la previsión estatutaria de la cesión, ratificada por una Ley que fije las condiciones y alcance concreto de la cesión, las denominadas «leyes particulares» de cesión a cada Comunidad Autónoma.

Finalmente, para cerrar el concepto de los tributos cedidos y el alcance de la cesión, debemos analizar el artículo 18 de la Ley 21/2001, que establece el alcance concreto del rendimiento que se cede. Este artículo sigue la técnica del artículo 3 de la Ley 14/1996, cuyo contenido resultaba coherente con la mecánica de traducción normativa de los Acuerdos precedentes que regulaban el sistema de financiación, que no se recogían en un texto normativo único sino en una pluralidad de normas que reflejaban los recursos atribuidos y sus reglas de evolución. No obstante, la Ley 21/2001 ha volcado en una única norma con rango de Ley el texto del acuerdo, que contempla en los artículos 7 a 14 el alcance concreto de la cesión de cada tributo, por lo que este artículo resulta innecesario, ya que supone, simplemente, la inclusión dentro de la normativa de los tributos cedidos, de aquello contemplado en la parte anterior de la misma Ley.

3. Puntos de conexión.

1. Criterios generales para la fijación de los puntos de conexión.

Las leyes de los distintos tributos establecen el ámbito territorial de aplicación de las mismas llamando a tributar aquellos hechos imposables realizados sometidos a la soberanía fiscal española. La cesión de tributos supone un paso adicional en la aplicación territorial, ya que se debe distribuir entre las Comunidades Autónomas el territorio fiscal español. Para ello se determinan los denominados puntos de conexión que ligan los hechos imposables producidos con las Comunidades Autónomas a los efectos de atribuir a las mismas el rendimiento de los distintos tributos cedidos.

El artículo 10 LOFCA establece, en su apartado 4.º, unos criterios generales para la atribución del rendimiento a las Comunidades Autónomas, sin perjuicio de la fijación en la parte relativa a la cesión de tributos de la Ley 21/2001 de los puntos de conexión aplicables a cada hecho imponible o modalidad de éstos efectivamente cedidos. Dichos criterios generales son:

- a) En los tributos de naturaleza personal, en función del domicilio fiscal del sujeto pasivo, salvo en las adquisiciones por causa de muerte, en las que se atenderá al del causante.
- b) Cuando graven el consumo, el lugar del consumo, bien sea el lugar desde el cual el vendedor realice la operación, bien sea una estimación realizada sobre una base estadística.
- c) Cuando graven operaciones inmobiliarias, en función del lugar donde radique el inmueble.

Resulta cuanto menos curiosa esta enumeración, modificada para dar cabida a la posibilidad de atribuir los impuestos sobre el consumo a partir de un cálculo estadístico, cuando el criterio principal para la atribución del rendimiento en los impuestos directos, según esta enumeración, es el domicilio, mientras que el criterio que utiliza la Ley 21/2001 es, con carácter general, la residencia fiscal; y cuando la genérica mención al lugar del consumo para los impuestos sobre el consumo, especificando que tal es el lugar desde el que el vendedor realice la operación, ha permitido una profusión de puntos de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, muchos relacionados con el domicilio del destinatario de la operación, y no existe un criterio general para los tributos indirectos que graven operaciones distintas del consumo o inmobiliarias, como, por ejemplo, las operaciones societarias. En conclusión, parece cuanto menos excesivo modificar estos criterios generales para dar cabida a los nuevos tributos cedidos en el nuevo sistema, olvidando que los mismos no se corresponden con los efectivos puntos de conexión establecidos para muchos de los tributos que estaban efectivamente cedidos con anterioridad.

2. Residencia habitual de las personas físicas.

Antes de fijar los puntos de conexión, la Ley 21/2001 establece los criterios para determinar la residencia habitual de las personas físicas a efectos de los distintos tributos, por utilizarse en muchos casos éste como punto de conexión.

A estos efectos, la residencia habitual en una Comunidad Autónoma se computa de forma diferente en los distintos tributos cedidos y, además, se determina con criterios distintos de los utilizados para fijar la residencia habitual en el territorio nacional.

Dos son los criterios alternativos que se utilizan para determinar la residencia habitual:

- a) La permanencia un mayor número de días en el territorio de una Comunidad Autónoma.

El período a que se debe referir esta mayor permanencia, en el IRPF, es el período impositivo, tal y como se determinaba con la Ley 14/1996; mientras que en el Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se ha aclarado el período de cómputo frente al silencio de la Ley anterior, al determinar que éste será el año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, al día anterior al devengo de dichos tributos (este mismo criterio se aplica en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, de nueva cesión).

- b) Cuando no se pueda determinar con arreglo a dicho criterio, se utilizará el criterio del centro de intereses, definido en idénticos términos a la Ley 14/1996, en función del lugar donde se obtenga un mayor importe de la base imponible.

Se establece, por último, una cláusula de salvaguarda para evitar cambios de residencia que tengan por objeto obtener una tributación menor en relación con el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando exista un incremento en la base imponible del IRPF en el año del cambio de residencia o en el posterior de al menos un 50 por 100, la tributación en la nueva residencia sea inferior a la que hubiera correspondido en la anterior y que en el año siguiente al que se cumplieran esas circunstancias vuelva a su residencia anterior. En estos casos, deberán presentarse las declaraciones complementarias que correspondan con sus intereses de demora.

3. Domicilio fiscal de las personas jurídicas.

La Ley 21/2001 fija, al igual que se realiza con la residencia habitual de las personas físicas, el domicilio fiscal a las personas jurídicas en una Comunidad Autónoma. En este caso, a diferencia de lo que ocurre con las personas físicas, se utiliza un criterio idéntico para determinar el domicilio en la Comunidad Autónoma que el utilizado para fijar el domicilio fiscal en España.

4. Puntos de conexión en los tributos cedidos.

Una de las cuestiones esenciales en la cesión de tributos es la fijación de los puntos de conexión, ya que éstos son los que ligan los hechos imponibles o la recaudación a una determinada Comunidad Autónoma. Dos son los principales problemas que se presentan para su configuración: que reflejen efectivamente la Comunidad Autónoma en la que se pone de manifiesto la capacidad contributiva que quiere ser cedida y que los criterios de gestión sean claros y comprensivos de todas las modalidades de hechos imponibles cedidos.

Los puntos utilizados para la atribución del rendimiento en la Ley 21/2001 son:

- a) IRPF: en idénticos términos a la Ley 14/1996, la Ley 21/2001 utiliza como punto de conexión la residencia habitual en la Comunidad Autónoma.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio: también en este impuesto, la Ley 21/2001 reproduce los términos de la Ley 14/1996, considerando producido el rendimiento en la Comunidad Autónoma donde el sujeto pasivo tenga su residencia habitual.

c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: en este caso, la Ley 21/2001 mantiene, en esencia, los mismos criterios que la Ley 14/1996, esto es:

- En las transmisiones *mortis causa*, será punto de conexión la residencia habitual del causante.
- En las donaciones de bienes inmuebles, será el territorio donde radiquen los bienes inmuebles.
- En las demás donaciones, será el territorio donde tenga su residencia habitual el donatario.

Dos son las previsiones adicionales que introduce la Ley 21/2001:

- En las percepciones derivadas de seguros de vida, se determina de forma expresa punto de conexión, mención que no realizaba la Ley 14/1996, siendo la residencia del causante a cuya herencia se acumulen dichas percepciones.
- Para aplicar la normativa de una Comunidad Autónoma en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, será necesario que el causante o el donatario tuvieran su residencia en la misma con 5 años de anterioridad al devengo. En otro caso, se aplicará la normativa estatal.

Esta matización opera como cláusula de garantía, quizá excesiva, frente a cambios de domicilio para explotar las posibles reducciones, deducciones y bonificación autonómicas. Si bien ya existían algunas de estas competencias, parece que la posibilidad de regular reducciones en transmisiones *inter vivos* ha decidido al legislador a actuar frente a posibles residencias de conveniencia.

d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: en materia de este tributo se introducen las siguientes novedades:

1. Se establece un nuevo punto de conexión de aplicación preferente a los demás para aquellas escrituras, actas o testimonios gravados por la cuota fija de AJD, y que será la Comunidad Autónoma donde se autoricen u otorguen.
2. Los restantes criterios aplicables según la Ley 14/1996 se aplican subsidiariamente al enunciado en el punto anterior, con las siguientes modificaciones:

- En actos o documentos sujetos a operaciones societarias, el criterio del domicilio fiscal de la entidad, insuficiente a la luz de los hechos impositivos sometidos a tributación por la legislación española, que someten a tributar operaciones realizadas por entidades cuyo domicilio fiscal no se encuentra en territorio español, se sustituye por los siguientes de aplicación sucesiva:
 - Que la entidad tenga su domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma.

- Que tenga en la Comunidad Autónoma la entidad su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no esté situada en el territorio de otra Administración fiscal de un Estado miembro de la Unión Europea o éste no aplique un tributo similar al AJD.
 - Que la entidad realice operaciones de su tráfico en el territorio de la Comunidad Autónoma, siempre que ni su domicilio fiscal o social esté en el territorio de otra Administración fiscal de un Estado miembro de la Unión Europea o éste no aplique un tributo similar.
- En materia de concesiones administrativas se aplican las siguientes reglas que pretenden aclarar la Comunidad Autónoma competente para recibir los fondos cuando sean varias las afectadas por las mismas:
 - Con carácter general, en concesiones de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios, el territorio de la Comunidad Autónoma donde radiquen los bienes, se ejecuten las obras o se presten los servicios.
 - Tratándose de concesiones de explotación de bienes, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extienda la concesión calculándose en proporción a la extensión de la concesión en cada una de ellas.
 - En relación con las concesiones de ejecución de obras que superan el ámbito de una Comunidad Autónoma, el rendimiento se distribuirá entre todas las Comunidades Autónomas afectadas en función del importe estimado de obras a realizar en cada una de ellas.
 - Cuando se trate de concesiones de explotación de servicios que afecten a varias Comunidades Autónomas, el rendimiento se distribuirá entre todas las comprendidas en la concesión en la media aritmética de los porcentajes que supongan el territorio y la población de cada Comunidad Autónoma sobre el ámbito total de la concesión.
 - Finalmente, en concesiones mixtas, se aplicarán conjuntamente todos los criterios anteriores en la parte correspondiente de la concesión para calcular el rendimiento que corresponde a cada Comunidad Autónoma.

Se mantienen, en idénticos términos a los vigentes en la Ley 14/1996, los puntos de conexión relativos a:

- Documentos sujetos a cuota gradual del AJD, que corresponderán a la Comunidad Autónoma donde radique el Registro en el que deban suscribirse.
- Transmisión y constitución de derechos sobre inmuebles, que tributan en la Comunidad Autónoma donde esté situado el bien.
- Constitución de hipoteca mobiliaria, prenda sin desplazamiento o documentos referidos a buques y aeronaves, donde radique el Registro donde deban inscribirse.

- Transmisión de bienes muebles, semovientes o créditos; constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, que corresponden a la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia habitual el sujeto pasivo, si es persona física, o domicilio fiscal, si es jurídica.
- Anotaciones preventivas, que corresponden a la Comunidad Autónoma donde tenga su sede el órgano registral ante el que se produzca.

e) Tributos sobre el Juego: mantiene los puntos de conexión vigentes, esto es:

- En la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, el rendimiento corresponde a la Comunidad Autónoma en que se realice el hecho imponible.
- En la tasa sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones aleatorias, se atribuye el rendimiento a la Comunidad Autónoma que autorice su realización o que hubiera sido competente para su autorización.

f) Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales de Fabricación: en estos impuestos, cedidos parcialmente (salvo el de la Electricidad, que se cede completamente) por primera vez con el Acuerdo de 27 de julio de 2001, se recogen puntos de conexión con una característica diferenciada de los restantes tributos cedidos, ya que no se ligan a un hecho imponible realizado, sino a una estimación estadística del consumo, según consumos certificados por diferentes órganos.

4. Competencias normativas.

Una de las novedades fundamentales del sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001 fue introducir la posibilidad de adoptar disposiciones normativas en materia de tributos cedidos por las Comunidades Autónomas según el alcance y puntos de conexión establecidos en la propia Ley de Cesión.

La Ley 21/2001 incide en esta materia, estableciendo el siguiente marco competencial en materia normativa:

A) IRPF: las Comunidades Autónomas podrán asumir las siguientes competencias:

a) Fijación de la escala autonómica aplicable a la base liquidable general, cuya estructura debe ser progresiva y con idéntico número de tramos que la estatal. En defecto de una tarifa propia, se aplicará la tarifa complementaria establecida por el Estado.

Esta competencia ha sido adaptada desde su redacción vigente según la Ley 14/1996, que se proyectó sobre la estructura del IRPF existente en la Ley 18/1991, a la realidad en la que se aplica, constituida en este momento por la Ley 40/1998. Además se ha suprimido la limi-

tación vigente hasta el momento en cuanto al importe máximo de las variaciones en la cuota íntegra autonómica en relación con la cuota complementaria, que se fijaba en un porcentaje, superior o inferior, al 20 por 100 del que resultaría de aplicar la tarifa complementaria. Indudablemente, ha pesado en esta modificación la experiencia habida, en la que ninguna Comunidad Autónoma ha decidido modificar el importe de la tarifa complementaria, pues a pesar de la reclamada corresponsabilidad fiscal, los incrementos o disminuciones de la tarifa de IRPF en relación con las demás Comunidades tienen una lectura política que determina, cuanto menos, una prevención en las autoridades comunitarias.

- b) Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta: se mantiene en los mismos términos esta competencia normativa, que si bien ha sido la fuente de los mayores desarrollos normativos, ha perdido gran parte de su sentido como consecuencia de la reforma del IRPF operada por la Ley 40/1998, y que entre otras medidas de simplificación pretendía reducir el número de deducciones personales y familiares, enmarcándolas dentro del nuevo concepto del mínimo personal y familiar.
- c) Aumentos o disminuciones en los porcentajes por tramo complementario de la deducción por inversión en vivienda, con un límite máximo de hasta un 50 por 100 de dicho importe. Al objeto de otorgar esta competencia, se ha procedido a separar la deducción por vivienda en dos tramos: uno, de 2/3 partes, que se deducirá exclusivamente de la parte estatal de la cuota íntegra; y otro, de 1/3, que se deducirá exclusivamente de la parte autonómica, con facultad para los gobiernos regionales de incrementar o disminuir su importe con los límites expuestos anteriormente.

A continuación, establece la Ley 21/2001 una lista de las restantes cuestiones relativas al IRPF cuya normativa no se cede a las Comunidades Autónomas:

- Tipos de gravamen de la parte especial de la base imponible y los aplicables a determinadas categorías de renta.
- Las deducciones estatales.
- Los límites de determinadas deducciones.
- Los pagos a cuenta.
- Restantes materias no cedidas.

B) Impuesto sobre el Patrimonio: las Comunidades Autónomas pueden asumir las siguientes competencias:

- a) Mínimo exento.

- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones, que resultarán compatibles con las del Estado, a las que no pueden modificar, y cuya aplicación se realizará con posterioridad a la de estas últimas.

En esta materia, se mantienen las competencias cedidas, desapareciendo los límites que existían para su aplicación, añadiéndose, además, una nueva competencia sobre deducciones y bonificaciones, reproduciéndose en este supuesto la problemática sobre el carácter propio o complementario de las mismas, tal y como ocurría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, otorgando primacía a las establecidas por el Estado que se configuran como un mínimo exclusivamente mejorable por las Comunidades Autónomas.

C) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: se ceden a las Comunidades Autónomas las siguientes competencias:

- a) Reducciones en la base imponible: se amplía esta competencia normativa, alcanzando las reducciones por circunstancias propias de las Comunidades Autónomas tanto a las transmisiones *mortis causa* (las únicas posibles según la Ley 14/1996) como a las *inter vivos*.

Asimismo, se permite modificar las reducciones estatales, manteniéndose en condiciones análogas o mejorándolas, mediante la elevación de sus porcentajes o la ampliación de su ámbito de aplicación, ya sea incluyendo a otros sujetos, ya sea flexibilizando los requisitos para su aplicación. En todo caso, este nuevo alcance de la competencia ofrece solución a ciertas dudas suscitadas con la normativa anterior, ya que se fija claramente que las reducciones estatales son un mínimo, exclusivamente mejorable por las Comunidades Autónomas.

- b) Tarifa del impuesto, desapareciendo, al igual que en el Impuesto sobre el Patrimonio, los límites para su fijación.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d) Deducciones y bonificaciones en la cuota. Al igual que en el Impuesto sobre el Patrimonio, se cede esta competencia con carácter *ex novo*, si bien se limita en el mismo sentido que en dicho tributo, estableciendo que éstas pueden constituir, exclusivamente, una mejora sobre las estatales, que se aplicarán, en todo caso, preferentemente.
- e) Regulación de la gestión y liquidación del impuesto, salvo el establecimiento de la obligación de autoliquidar, que corresponderá al Estado para cada Comunidad Autónoma y siempre que las mismas hayan establecido programas de ayuda para la autoliquidación.

D) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: las Comunidades Autónomas podrán regular las siguientes materias:

a) Tipos de gravamen:

- En materia de TPO, a las ya cedidas competencias de tipos sobre concesiones administrativas, transmisiones de inmuebles y la constitución de derechos reales, salvo de garantía, sobre inmuebles; se unen los tipos en transmisiones y constitución de derechos reales, distintos de los de garantía, sobre muebles y el arrendamiento de muebles e inmuebles.
- En materia de AJD, se mantienen las competencias ya cedidas en sus mismos términos, relativas a la fijación de los tipos aplicables a los documentos notariales.

b) Deducciones y bonificaciones en la cuota, exclusivamente, en materias en las que hayan asumido competencia normativa. Aparece como novedad esta competencia, si bien, igual que ocurre en el Impuesto sobre el Patrimonio, las aprobadas por las Comunidades Autónomas deberán mantener en sus propios términos las establecidas por el Estado, aplicándose con posterioridad a éstas.

c) Régimen de gestión y liquidación, también con carácter *ex novo* sobre la precedente Ley 14/1996.

E) Tributos sobre el Juego: se mantienen las mismas competencias que habilitan la regulación de todos y cada uno de los elementos relacionados con estos hechos imposables: exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones, devengo y los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

F) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte: las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de este impuesto dentro de los siguientes márgenes:

- Vehículos de gasolina hasta 1.600 c.c. y diesel hasta 2.000 c.c.: entre 7,00 y 7,70 por 100.
- Resto de medios de transporte: entre 12,00 y 13,20 por 100.

En Canarias, estos márgenes serán, respectivamente, entre 6 y 6,60 por 100 y entre 11,00 y 12,10 por 100.

Asimismo, se establecen bandas de fluctuación para la importación de vehículos cuya primera matriculación se haya realizado en Ceuta y Melilla.

TIEMPO TRANSCURRIDO DESDE MATRICULACIÓN	IMPORTACIÓN A			
	PENÍNSULA Y BALEARES		CANARIAS	
2.º año siguiente	5,00 a 5,50	8,00 a 8,80	4,00 a 4,40	7,50 a 8,25
3.º y 4.º año siguiente	3,00 a 3,30	5,00 a 5,50	3,00 a 3,30	5,00 a 5,50

G) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: las Comunidades Autónomas podrán regular:

a) Tipo de gravamen autonómico, dentro de la siguiente banda:

- Gasolinas: desde 0 hasta 10 euros x 1.000 litros.
- Gasóleo de uso general: desde 0 hasta 10 euros x 1.000 litros.
- Gasóleo de usos especiales y de calefacción: de 0 a 2,50 euros x 1.000 litros.
- Fuelóleos: desde 0 hasta 0,40 euros x tonelada.
- Queroseno de uso general: desde 0 hasta 10 euros x 1.000 litros.
- Queroseno de calefacción: desde 0 hasta 2,50 euros x 1.000 litros.

b) Regulación de la gestión, liquidación, recaudación e inspección.

H) La Ley 21/2001 completa la enumeración de las competencias normativas tratando de superar la distinción entre escala complementaria y autonómica, al establecer que en caso de no ejercer una Comunidad Autónoma las competencias propias normativas se aplicará la normativa estatal (si bien con defectos, ya que en los impuestos en los que ya se habían cedido competencias en tipos de gravamen siguen existiendo escalas complementarias en la normativa del impuesto).

5. Delegación de competencias.

1. *Tributos cedidos con competencias de gestión a las Comunidades Autónomas.*

A la cesión actual de las competencias en materia de gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión, existente en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Tributos sobre el Juego, se añaden por la Ley 21/2001 el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que quedan en idéntica situación a los tributos cedidos tradicionales.

No son objeto de cesión las competencias en materia de los restantes tributos cedidos (IVA, IIEE de Fabricación e IRPF), que seguirán ejerciéndose por los órganos del Estado.

2. *Competencias de gestión y liquidación.*

En general, se mantiene el mismo alcance que tenía la cesión de competencias en esta materia, que incluía la comprobación de valores, la liquidación, la calificación de infracciones y la imposición de sanciones, la publicidad e información al público y, en general, todas las competencias necesarias para la gestión.

Son novedad:

- En relación con la comprobación de valores de las concesiones administrativas, siendo varias las Comunidades Autónomas a las que corresponda el rendimiento, corresponderá la comprobación, exclusivamente, a aquélla donde tenga la concesionaria su domicilio fiscal.
- Posibilidad de aprobar los propios modelos de declaración, salvo en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, donde exclusivamente se autoriza la adaptación a los modelos del Estado.

En cuando a las materias citadas expresamente como excluidas de la cesión, a las contempladas en la Ley 14/1996, contestación a consultas tributarias, confección de efectos estancos y concesión de exenciones subjetivas en Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se han añadido, en materia del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la homologación de vehículos por la Administración tributaria, la aplicación de la no sujeción en vehículos para las Fuerzas Armadas, los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y determinadas exenciones; así como la concesión de ciertas exenciones en materia del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

3. Competencias en materia de recaudación.

También en esta materia se mantiene el régimen vigente, aplicándose el mismo régimen al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Se ha añadido la aclaración que corresponderá a la Comunidad Autónoma el aplazamiento y fraccionamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en todo caso, aun en las autoliquidaciones presentadas conjuntamente con el IRPF.

4. Competencias en materia de inspección.

De la misma forma expuesta en materia de recaudación, en materia de inspección se mantiene el régimen vigente, ampliando las competencias al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

La única matización que se realiza en este ámbito es la relativa a las concesiones administrativas, en las que cuando el rendimiento corresponda a varias Comunidades Autónomas, la inspección corresponderá exclusivamente a la Comunidad Autónoma donde la entidad tenga su domicilio fiscal.

5. Competencias en materia de revisión en vía administrativa.

Se mantiene, en esencia, el mismo régimen jurídico vigente, aplicable también al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, con las siguientes novedades:

- a) En materia de nulidad de pleno derecho (art. 153 LGT), se permite que el dictamen sea, alternativamente, del Consejo de Estado o del órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma.
- b) Se establece, de forma expresa, la posibilidad de impugnar en vía jurisdiccional las resoluciones de los TEA.
- c) Se cede la competencia para ejercer la revisión especial de oficio por infracción manifiesta de ley [art. 154.a) LGT] en los casos de vulneración de una norma propia de la Comunidad Autónoma.

6. Colaboración en la gestión tributaria.

1. Antecedentes.

La Ley 30/1983 configuró el primer marco normativo de la cesión de tributos e hizo el primer planteamiento de la colaboración entre las Administraciones Tributarias. La configuración de los tributos cedidos en dicha ley suponía que la cesión iba acompañada de la transferencia de las competencias de gestión, de forma que el Estado perdía completamente su interés en el tributo cedido, manteniendo, exclusivamente, las competencias no cedidas tendentes a garantizar el mantenimiento del tributo y su exacción en condiciones homogéneas en todo el territorio.

En este contexto, tres eran las medidas de coordinación entre Administraciones previstas:

- La primera de las medidas se centra, fundamentalmente, en la necesaria colaboración como consecuencia del funcionamiento complementario de los órganos administrativos. Esta coordinación se materializa de forma especialmente intensa en materia de inspección, donde se traduce tanto en el planeamiento, elaborando Planes de Inspección conjuntos, como en el propio desarrollo de las actuaciones, previéndose la comunicación de la información relevante para otra Administración obtenida en el curso de las actuaciones propias.
- La segunda consecuencia de la nueva configuración del sistema tributario estatal que determina la Ley de Cesión, en el que parte de los tributos estatales se exaccionan por éste y parte por las Comunidades Autónomas, supone un órgano de relación para todas aquellas

cuestiones que puedan surgir con un alcance muy amplio. Esta gran amplitud supone, a su vez, una falta de concreción que ha condicionado la efectiva practicidad de las Comisiones paritarias denominadas por la Ley Comisiones Coordinadoras.

- Finalmente, como consecuencia de la cesión, el Estado conserva una función de supervisión sobre lo actuado por las Comunidades Autónomas y que se traduce en la última de las relaciones en la gestión de los tributos cedidos, la inspección que se desarrolla por la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda sobre el modo de desarrollo y la eficacia en las competencias cedidas.

La Ley 14/1996 incidió de forma muy importante en materia de colaboración entre las Administraciones tributarias como consecuencia de la configuración del IRPF como tributo parcialmente cedido, cuya exacción corresponde íntegramente al Estado, pero cuyo rendimiento se atribuye en parte a la Comunidad Autónoma.

Dos fueron los órganos de relación creados por esta circunstancia:

1. La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria constituida en el ámbito central de la AEAT e integrada por representantes de ésta y del resto del Ministerio de Hacienda y de las Comunidades y Ciudades Autónomas; a la que se atribuyen las funciones propias de un órgano consultivo de máximo nivel en materia tributaria, especialmente en lo relativo al IRPF.
2. Los Consejos territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, constituidos en todas las Comunidades Autónomas y con representantes de los órganos territoriales de la AEAT y de la Administración de la correspondiente Comunidad Autónoma. Sus funciones son de coordinación en las materias propias de ejecución de la política tributaria, especialmente en lo referente al IRPF.

La experiencia ha determinado un resultado desigual de estos órganos, cuestionándose, especialmente, la poca capacidad de dirección que han tenido, habiendo logrado, no obstante, notables éxitos en lo relativo a la relación y coordinación de actuaciones y criterios en todos los ámbitos. Ejemplos de ambas situaciones han sido la escasa relevancia de la Comisión Mixta en la reforma global del IRPF operada por la Ley 40/1998 y, en sentido contrario, la propia Ley 21/2001, en la que se han materializado muchos de los criterios interpretativos y cubierto las lagunas que, tradicionalmente, habían sido reclamaciones de las Comunidades Autónomas.

2. La Ley 21/2001: el Consejo Superior de Dirección de la AEAT.

Para analizar la profundización en la colaboración entre las Administraciones tributarias que recoge la Ley 21/2001 deben tenerse presentes dos circunstancias principales.

La primera y fundamental es el cambio en la configuración del sistema tributario. Con el alcance de cesión de tributos que contempla el nuevo sistema de financiación, la práctica totalidad de tributos estatales (con la única excepción del Impuesto sobre Sociedades y las tasas) pasan a ser tributos cedidos totalmente o compartidos con las Comunidades Autónomas.

Desde este punto de vista, la AEAT, configurada como un órgano autónomo, dotado con unos recursos presupuestarios procedentes de los ingresos que gestiona y con unos medios humanos altamente especializados en la aplicación de los tributos, aparece como un instrumento que gestiona una parte muy importante de los recursos tributarios de las Comunidades Autónomas, lo que exige una participación de todas las Administraciones en los órganos directivos de la misma, de forma que se asegurara el mantenimiento, en cada uno de los ámbitos de competencias, de las directrices que correspondan.

Por otra parte, la experiencia habida con la Comisión Mixta demostraba que no bastaba con ampliar las competencias de ésta a los nuevos tributos cedidos, puesto que el excesivo número de miembros de la misma dificultaba el tratamiento en profundidad de las cuestiones que se suscitaban ante la misma.

A la vista de esta situación, la Ley 21/2001 configura un nuevo órgano de relación, el Consejo Superior de Dirección de la AEAT, constituido por un número más reducido de miembros que la Comisión Mixta, y al que se le encomienda la participación de las Comunidades Autónomas en la más destacada de las funciones de dirección en el ámbito de la AEAT, la elaboración, seguimiento y supervisión del control tributario que se desarrolla por la misma.

Debe destacarse también la profundización en las competencias de la Comisión Mixta, a la que debían someterse los proyectos de ley en materia de IRPF por parte del Estado y de tributos cedidos por las Comunidades. Con la Ley 21/2001 esta competencia se amplía al informe de las disposiciones que, según su normativa específica se deban someter al Gobierno o a los Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas. Asimismo, habida cuenta de la experiencia obtenida en la competencia de informe de las propuestas normativas, se crea una Comisión de Evaluación Normativa, que tratará, en aquellos casos en los que la Administración destinataria de un informe sobre un proyecto normativo lo juzgue inasumible, de conciliar las posiciones antes de la promulgación de la disposición.

Finalmente, como consecuencia de la intensa participación de las Comunidades Autónomas en el sistema tributario estatal, se ha previsto, dentro del marco general de colaboración, la posibilidad de que éstas aporten medios financieros y materiales para la mejora de la gestión de los tributos cedidos que exacciona la AEAT.

IV. CONCLUSIONES

La primera conclusión sobre el nuevo sistema de financiación es la clara vocación de estabilidad del mismo. Por primera vez, se asume en un solo documento la financiación de todas las competencias cedidas, aunque el tratamiento de cada una de ellas sea independiente. Se hace coin-

cidir también la enumeración de tributos susceptibles de ser cedidos con la de tributos cedidos, e incluso éstos se ceden en el porcentaje máximo que contempla la LOFCA, lo que demuestra la voluntad del legislador de configurar el sistema como el máximo desarrollo del marco general legalmente establecido.

El nuevo Acuerdo actúa en relación con todos los principios de financiación de las Comunidades Autónomas. La más importante de estas modificaciones se produce en el principio de autonomía. Se dota a las Comunidades de una financiación automática, mediante una participación en la recaudación del sistema tributario estatal, que no requiere ser revalidada por norma alguna, y con potestades que permiten un desarrollo normativo autonómico para actuar sobre sus propias bases de financiación.

Adicionalmente, se ha tratado de garantizar, además del automatismo, la suficiencia, mediante el incremento de los recursos totales a percibir. Cabe plantear, no obstante, si este sistema se va a congelar en el tiempo, esto es, que seguirá renovándose sobre sus importes actuales, o si en el futuro, manteniendo la esencia del sistema, se plantea el legislador el recálculo de las necesidades homogéneas de financiación de las Comunidades y por aplicación de la garantía de mínimos seguirán creciendo los recursos que el Estado destina a la financiación de las Comunidades.

En materia de solidaridad se ha tratado de potenciar mecanismos existentes, como las asignaciones de nivelación y el Fondo de Compensación, y se han incluido nuevas medidas en la financiación de competencias comunes, como son los fondos específicos o las modulaciones. No obstante, se han suprimido las garantías que incorporaba el anterior modelo. De esta modificación cabe derivar un giro en el concepto de solidaridad: el Acuerdo de 1996 contemplaba la cesión del IRPF y como consecuencia de ello se estimó necesario garantizar que la evolución de la financiación por este concepto no originaría o agravaría las diferencias de desarrollo existentes entre las Comunidades, introduciéndose por ello ciertas garantías. Sin embargo, la atribución de competencias normativas en ciertas materias de tributos cedidos, especialmente en relación con beneficios fiscales, ha determinado que las garantías se hayan configurado como una posibilidad de actuar en materia de deducciones y bonificaciones sin que se vea mermada, en la misma medida del beneficio concedido, la financiación a recibir. Por ello, el nuevo sistema configura la solidaridad como un punto de partida, pero la atribución de una participación en la práctica totalidad de los impuestos estatales (la exclusión del Impuesto sobre Sociedades parece más un criterio técnico que político) y la ampliación de las competencias en materia de beneficios fiscales, parece excluir garantías por parte del Estado sobre la evolución de los recursos, debiendo vincularse las Comunidades a la misma conyuntura por la que queda afectado el Estado.

En materia de tributos cedidos debe destacarse, en primer lugar, la participación en la práctica totalidad de los tributos estatales, excepción hecha del Impuesto sobre Sociedades. Cambia así la configuración tradicional del sistema tributario, dominado en sus principales manifestaciones por el Estado en virtud de su potestad originaria para establecer tributos, ya que si bien los tributos mantienen su titularidad, la situación *de facto* es el compartimiento del sistema tributario, acrecentado

este hecho por la asunción de competencias normativas sobre los mismos por las Comunidades Autónomas, que permite un acomodo de los tributos a la situación particular de cada territorio y su diferenciación del resto del Estado.

Por lo que respecta a la forma de arbitrar la cesión, el Acuerdo de 2001 ha adoptado para los nuevos tributos cedidos un criterio de practicidad y sencillez, si bien alejándose del concepto tradicional de cesión. Ello redundará en una pérdida de corresponsabilidad, si no real, al menos aparente o de transparencia, ya que la atribución mediante un índice estadístico, sin una plasmación en la propia declaración de la Comunidad Autónoma que está percibiendo la financiación, dificulta la percepción social de la participación de las Comunidades en la exacción de los tributos.

Los tributos cedidos tradicionales van sufriendo un progresivo abandono a favor de las Comunidades Autónomas que se acrecienta de forma muy significativa con el nuevo modelo. Las competencias normativas se amplían, desapareciendo muchas de las condiciones que pesaban para la utilización de las mismas en la Ley 14/1996 y otorgándose otras nuevas. Pero más importante aun es la ampliación en las competencias de gestión y revisión, especialmente por lo que respecta a la posibilidad de establecer los procedimientos de gestión, que puede romper con la estructura única del impuesto, ya que si bien el hecho llamado a tributar será siempre el mismo, cada Comunidad modulará el mismo a su situación particular o conyuntura, con sus propios beneficios fiscales, tarifas e, incluso, modelos, formas y procedimientos de gestión. Quedan, no obstante, fuera de su competencia algunas de las aspiraciones tradicionales de las Comunidades, como son el establecimiento de la obligación de autoliquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el sometimiento de su gestión a sus propios órganos económico-administrativos.

En cuanto a las competencias normativas, el marco de la cesión se reviste de un pragmatismo que rompe con algunos de los planteamientos de desarrollo del modelo. Éste se ha presentado como un progreso muy importante de la corresponsabilidad, entendiendo ésta como la posibilidad que tienen las Administraciones tributarias de acudir a sus propias bases fiscales para obtener mayores recursos con los que financiar elevaciones en el nivel de prestación de los servicios públicos. Pero la experiencia habida con la Ley 14/1996 ha sido que las Comunidades han aprovechado sus competencias para conceder beneficios fiscales, mientras que en materias de tipos de gravamen, cuyo desarrollo había sido acotado con gran precisión por el temor a que las medidas fueran un acicate para la relocalización de las bases tributarias, la actuación ha sido escasa. Por ello, la Ley 21/2001 hace desaparecer la mayoría de las limitaciones sobre desarrollo de tipos de gravamen, permitiendo prácticamente total libertad, salvo en IRPF, que exige una estructura similar a la vigente en el Estado. Se quiebra con ello por la mera contrastación de la realidad la veracidad de las manifestaciones de las Comunidades relativas a una aspiración real de poder actuar sobre sus bases tributarias cuando realizan planteamientos sobre sus aspiraciones en materia tributaria.

Finalmente, una cuestión de las más discutidas que queda al margen de su tratamiento es la configuración de la AEAT. Se ha mantenido el criterio imperante en la Ley 14/1996 que conserva el carácter de órgano estatal encargado de la aplicación de los tributos, separado de los

órganos tributarios de las Comunidades que realizan sus propias funciones de forma independiente, participando las Comunidades en la gestión de la primera a través de órganos específicos de carácter directivo. Quedan en el aire, pues, las dos líneas de desarrollo planteadas antes del nuevo Acuerdo, sin que se vislumbre que el Estado pueda optar por una de ellas: otorgar a la AEAT el carácter de órgano independiente que asumiría la gestión de la totalidad del sistema tributario, estatal y autonómico (incluso local), compartiendo las autoridades la dirección política de este órgano; o la transferencia de los servicios de la AEAT a las Comunidades, rompiendo la unidad de ésta.

Como conclusión global cabe señalar que el nuevo sistema se ha configurado, hasta cierto punto, como un desarrollo de los modelos precedentes, aunque con un grado de particularidad elevado, con el propósito de alcanzar un sistema definitivo, aunque quedan ciertas cuestiones abiertas que en algún modo pueden suponer el establecimiento de este modelo como definitivo o ser las razones para su revisión y superación.