

JOSÉ IGNACIO RUBIO DE URQUÍA

*Licenciado en Derecho.
Inspector de Finanzas del Estado.*

Extracto:

LA Ley Orgánica 3/1996 de modificación parcial de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos han establecido un nuevo régimen de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

El objeto de este trabajo es analizar exhaustivamente las características de este nuevo régimen, poniendo de manifiesto las diferencias más importantes entre el régimen vigente hasta ahora y el nuevo, haciendo especial hincapié en la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Régimen hasta ahora vigente de la cesión de tributos del Estado.
- III. Nuevo régimen de la cesión de tributos del Estado.
 1. Planteamiento.
 2. El nuevo régimen general de la cesión de tributos: la reforma de la LOFCA.
 3. El nuevo régimen del alcance y condiciones de la cesión de tributos: la Ley 14/1996.
 - 3.1. Normas generales.
 - 3.2. Alcance de la cesión y puntos de conexión en los tributos cedidos.
 - 3.3. Competencias de las Comunidades Autónomas en relación a los tributos cedidos.
 - 3.4. Otras cuestiones.
- IV. Ámbito temporal del nuevo régimen de la cesión de tributos del Estado: comienzo de su aplicación.
- V. Homologación del nuevo régimen de la cesión de tributos del Estado con los regímenes de Concierto y Convenio Económico.

I. INTRODUCCIÓN

Sin entrar aquí en el análisis de las circunstancias políticas que sirven de fundamento real al nuevo modelo de financiación autonómica recientemente implantado, lo cierto es que tal modelo tiene su origen formal en el Acuerdo adoptado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, aprobado en sesión celebrada el 23 de septiembre de 1996.

Uno de los objetivos prioritarios del Acuerdo de referencia, y consiguientemente del modelo de financiación objeto del mismo, es la efectividad del denominado «principio de corresponsabilidad fiscal», conforme al cual las Comunidades Autónomas han de compartir con el Estado la responsabilidad política inherente al establecimiento y exacción de los tributos con cargo a los cuales financian su respectivo gasto público.

En orden a la efectividad de ese principio de corresponsabilidad fiscal, el nuevo modelo opta por la articulación de éste a través del sistema de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y ello mediante las dos decisiones siguientes:

- 1.º La consideración de una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como tributo cedido a las Comunidades Autónomas.
- 2.º La atribución a dichas Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, incluyendo esa parte del IRPF.

Aun cuando la articulación de las dos decisiones reseñadas, especialmente la segunda de ellas, ofrece serias dudas de constitucionalidad, cuestión esta que merecería un tratamiento monográfico, el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera opta por llevar a cabo tal articulación mediante la introducción de las oportunas modificaciones en el régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y en el régimen del alcance y condiciones de dicha cesión. A tal fin, se han promulgado:

- 1.º La Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de Modificación Parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- 2.º La Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

Consecuencia de estos dos textos legales es un nuevo régimen de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, el conocimiento de cuyo alcance requiere la exposición previa del régimen hasta ahora vigente.

II. RÉGIMEN HASTA AHORA VIGENTE DE LA CESIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO

Es el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución Española (CE) el precepto en el que se establecen las líneas generales del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, uno de cuyos elementos está constituido por los denominados «tributos cedidos». Así, el precepto citado dispone en su letra a) que «los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado».

En cumplimiento de lo previsto en el apartado 3 de ese mismo artículo 157 de la CE, el régimen general del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, incluyendo el recurso financiero constituido por los tributos cedidos, fue establecido por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

En el ámbito específico de la cesión de tributos, la LOFCA comienza por afirmar en su artículo 4.º 1 c) que «... los recursos de las Comunidades Autónomas están constituidos por ... los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado ...», pasando a continuación a establecer el régimen general de este mecanismo financiero en sus artículos 10, 11, 19.2 y 20.1 b). Dicho régimen general, que ha permanecido vigente desde 1980 hasta el 31 de diciembre de 1996, es susceptible de ser sintetizado en los términos siguientes:

a) Los tributos cedidos se configuran como tributos estatales, cuyo establecimiento y regulación íntegra corresponde al Estado (art. 10.1 de la LOFCA).

b) La cesión tiene por objeto el producto o rendimiento del tributo de que se trate en el territorio de la Comunidad Autónoma (art. 10 de la LOFCA).

c) Son tributos susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas los expresamente previstos como tales en el artículo 11.1 de la LOFCA, que son los siguientes:

- Impuesto sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- La imposición general sobre las ventas en su fase minorista.
- Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, excepto los que se recauden a través de monopolios fiscales.
- Los Tributos sobre el Juego, esto es, las tasas y demás exacciones sobre los juegos de suerte, envite o azar.

d) La cesión de tributos tiene lugar en virtud de precepto estatutario expreso (art. 10.2 de la LOFCA). En función de ello, todos los Estatutos de las Comunidades Autónomas de régimen común contienen un precepto en el que se recoge la relación de tributos cedidos a la respectiva Comunidad Autónoma, relación esta que en todos los casos coincide casi literalmente con la que se contenía hasta ahora en el artículo 11.1 de la LOFCA, y que ha dado lugar a la cesión de los tributos antes reseñados. Ahora bien, según se tendrá ocasión de exponer más adelante, el alcance y condiciones de la cesión se fija en una ley específica, y conforme al régimen hasta ahora vigente de tal alcance y condiciones la cesión no ha operado todavía respecto de la imposición general sobre las ventas, ni tampoco respecto de los impuestos sobre consumos específicos.

e) Por su parte, el artículo 10.3 de la LOFCA dispone que la cesión puede ser total o parcial, según que se ceda la totalidad del rendimiento del tributo de que se trate, o únicamente el correspondiente a alguno o algunos de sus hechos imposables.

f) El Estado no sólo es el titular de los tributos cedidos y quien los establece y regula (art. 10.1 de la LOFCA), sino que, además, es el titular de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los mismos. No obstante, las Comunidades Autónomas pueden asumir por delegación del Estado el ejercicio de las funciones inherentes a tales competencias (art. 19.2 de la LOFCA). Ahora bien, el conocimiento de las reclamaciones que se formulen contra los actos dictados en vía de gestión de los tributos cedidos corresponde en todo caso a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado [art. 20.1 b) de la LOFCA].

g) Por último, y según se ha avanzado en la letra d) anterior, el alcance y condiciones de la cesión de tributos ha de establecerse en una ley específica para cada Comunidad Autónoma (art. 10.2 de la LOFCA). En cumplimiento de este precepto orgánico se aprobó en primer lugar la Ley 41/1981, de 28 de octubre, relativa a cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña, texto legal este en el que se contiene la regulación íntegra de la cesión de tributos del Estado a la mencionada Comunidad Autónoma. Posteriormente, y por razones de economía normativa, se optó por aprobar una ley marco para las restantes Comunidades Autónomas, con un contenido idéntico a la antes citada Ley 41/1981. Así, se aprobó la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, a cuyo contenido se remitieron en bloque las leyes específicas de cesión de tributos a las restantes Comunidades Autónomas, todas las cuales fueron aprobadas en la misma fecha, esto es, el 28 de diciembre de 1983, excepto la relativa a la Comunidad Autónoma de Baleares que fue aprobada el 27 de diciembre de 1985.

En definitiva, el régimen general del alcance y condiciones de la cesión de tributos hasta ahora vigente es el que se contiene en la Ley 30/1983, cuyo contenido es susceptible de ser sintetizado en los términos siguientes:

- 1.º Se establece un conjunto de normas de carácter general referidas a la enumeración de los tributos cuya cesión se produce efectivamente (art. 1.º); a la determinación del rendimiento que se cede (art. 2.º); y a la especificación de la normativa aplicable en materia de tributos cedidos (art. 3.º).
- 2.º Se configuran los puntos de conexión conforme a los cuales se determina el territorio de la Comunidad Autónoma en el que se entiende producido el rendimiento de cada tributo cedido y, consiguientemente, la Comunidad Autónoma titular del respectivo rendimiento (arts. 4.º a 8.º).
- 3.º Se regula el alcance de la delegación de competencias en relación a los distintos órdenes de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos (arts. 11 a 20).
- 4.º Se introducen especificaciones vinculadas al régimen de cesión de tributos en materia de residencia habitual (art. 9.º), domicilio fiscal (art. 10), delito fiscal (art. 21), elusión fiscal mediante sociedades (art. 22) y secreto bancario (art. 23).
- 5.º Por último, se crean y regulan las Comisiones Coordinadoras (art. 24).

Es en el contexto conformado por el régimen de la cesión de tributos del Estado expuesto en este apartado II en el que han de insertarse las modificaciones legislativas consecuencia del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas de 23 de septiembre de 1996.

III. NUEVO RÉGIMEN DE LA CESIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO

1. Planteamiento.

El denominado «principio de corresponsabilidad fiscal», cuya efectividad aparece como uno de los ejes centrales del modelo de financiación autonómica acordado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en sesión celebrada el 23 de septiembre de 1996, se traduce en la necesidad de que las Comunidades Autónomas asuman de forma efectiva una parte de la responsabilidad política inherente a las decisiones en torno a la cuantificación de los tributos a través de los cuales financian su gasto público.

De los distintos cauces a través de los cuales es posible conseguir la efectividad del principio de referencia, el nuevo modelo de financiación autonómica opta por el constituido por la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, a cuyo fin establece los dos criterios siguientes:

- 1.º Consideración de una parte del IRPF como tributo cedido.
- 2.º Atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, incluyendo esa parte del IRPF.

La aplicación de estos dos criterios no resulta posible desde el régimen de la cesión de tributos del Estado expuesto en el apartado II anterior, razón por la cual ha sido preciso introducir las oportunas modificaciones en dicho régimen, tanto en el ámbito del régimen general de la cesión de tributos propiamente dicho (LOFCA), como en el ámbito del régimen general del alcance y condiciones de tal cesión (Ley 30/1983).

Para ello, y por lo que al primero de los ámbitos indicados se refiere, se ha aprobado la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de Modificación Parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas; mientras que en relación al segundo de dichos ámbitos se ha aprobado la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

2. El nuevo régimen general de la cesión de tributos: la reforma de la LOFCA.

La expresión «nuevo régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas» viene determinada por la inserción en el régimen expuesto en el apartado II anterior de los dos criterios siguientes:

- 1.º La consideración de una parte del IRPF como tributo cedido.
- 2.º La atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos.

Tal inserción se ha llevado a cabo por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, la cual ha introducido las modificaciones siguientes en la LOFCA:

a) En primer lugar, se ha modificado el artículo 10.3 de la LOFCA con la siguiente doble finalidad:

- 1.º Aclarar que la cesión parcial de un tributo puede consistir en la cesión de parte del rendimiento de un tributo integrado por un único hecho imponible (IRPF).
- 2.º Prever que las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias en relación a los tributos total o parcialmente cedidos.

b) En segundo lugar, se modifica el artículo 11 de la LOFCA a fin de contemplar a una parte del IRPF como tributo susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas. Así, conforme a la nueva redacción del artículo 11 de la LOFCA son tributos susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas:

- El IRPF, con carácter parcial con el límite máximo del 30 por 100.
- El Impuesto sobre el Patrimonio.
- El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- La imposición general sobre las ventas en su fase minorista.
- Los impuestos sobre consumo específicos en su fase minorista, excepto los que se recaudan a través de monopolios fiscales.
- Los Tributos sobre el Juego. Esta expresión viene a sustituir a la expresión tradicional de «tasas y demás exacciones sobre juegos de suerte, envite o azar».

c) En tercer lugar, se modifica el artículo 19.2 de la LOFCA con la siguiente doble finalidad:

a) Especificar las materias respecto de las cuales las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas en relación a cada tributo cedido. Así, y conforme a la nueva redacción del citado artículo 19.2 de la LOFCA:

1.º En el IRPF, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas en materia de tarifa y deducción de la cuota.

2.º En el Impuesto sobre el Patrimonio, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas en materia de mínimo exento y tarifa.

3.º En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas:

- En materia de cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y tarifa; y
- En el caso de las adquisiciones *mortis causa*, en materia de reducciones de la base imponible.

4.º En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas:

- En la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», en materia de tipo de gravamen en las concesiones administrativas, en las transmisiones de bienes inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos excepto los derechos reales de garantía;
- En la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», en materia de tipos de gravamen en los documentos notariales.

5.º En los Tributos sobre el Juego, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas en materia de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como en materia de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

Obsérvese que nada dispone la nueva redacción del artículo 19.2 de la LOFCA respecto de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en relación a la imposición general sobre las ventas y a los impuestos sobre consumos específicos, tributos estos que según el artículo 11 del nuevo texto legal son todos ellos susceptibles de cesión.

Tal falta de referencia a dichos tributos se debe, en el fondo, a la intención del legislador de no proceder en el futuro a la cesión efectiva de dichos tributos, idea esta que ratifica plenamente la Ley 14/1996 que no contempla, en absoluto, tal cesión. En cualquier caso, en el supuesto hipotético de que se procediera en un futuro a la cesión de esos tributos, las Comunidades Autónomas carecerían de competencias normativas en relación a los mismos, salvo que se dispusiera lo contrario mediante el oportuno precepto orgánico.

- b) El segundo de los objetivos que persigue la modificación del artículo 19.2 de la LOFCA se sitúa en el ámbito de la delegación de competencias en materia de gestión de los tributos cedidos.

Así, la nueva redacción dada al artículo de referencia mantiene el sistema hasta ahora vigente, conforme al cual las Comunidades Autónomas pueden asumir por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos, si bien establece una excepción referida a la parte del IRPF susceptible de cesión, en función de la cual el régimen de delegación de competencias no alcanza a este impuesto.

De esta forma, la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IRPF se llevará a cabo íntegramente por la Administración Tributaria del Estado, incluyendo la parte del tributo que se ceda a las Comunidades Autónomas.

d) Por último, la Ley Orgánica 3/1996 contempla la problemática inherente a los conflictos de competencias que pueden suscitarse entre las distintas Comunidades Autónomas y entre éstas y el Estado, con motivo de la aplicación de los puntos de conexión y la consiguiente exacción de los tributos cedidos.

En efecto, el ordenamiento jurídico positivo hasta ahora vigente carecía de un régimen general en materia de resolución de los conflictos antes reseñados y de la configuración de un órgano específicamente competente para su resolución.

A la necesidad genérica de llenar esa laguna se añadía ahora una nueva circunstancia constituida por el hecho de la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, incluido el IRPF. En efecto, tal nueva circunstancia permite prever un panorama futuro, no muy lejano, de «diversidad fiscal» en el que la presión fiscal por tributos cedidos sea superior en unas Comunidades Autónomas e inferior en otras.

A su vez, esa situación de «diversidad fiscal» puede inducir al contribuyente a la búsqueda de la fiscalidad más favorable posible a sus intereses, todo lo cual puede redundar en un importante escenario de «deslocalización», el cual, previsiblemente, puede conducir a un incremento notable de la conflictividad competencial entre las Comunidades Autónomas.

En previsión de tales circunstancias, la Ley Orgánica 3/1996 ha añadido un Capítulo IV nuevo a la LOFCA relativo a la «resolución de conflictos» e integrado por los artículos 23 y 24, preceptos estos en los que:

- 1.º Se establecen las líneas generales de un procedimiento específico para la resolución de los conflictos que se susciten con motivo de la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos (art. 23 de la LOFCA).
- 2.º Se crea una Junta Arbitral como órgano específicamente competente para resolver los conflictos que se planteen (art. 24 de la LOFCA).

Ahora bien, este nuevo régimen de resolución de conflictos no será efectivo en tanto no se apruebe el oportuno desarrollo reglamentario de los artículos 23 y 24 de la LOFCA, conforme a la previsión expresa establecida en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 3/1996.

La introducción en la LOFCA de las modificaciones hasta aquí expuestas demanda que éstas sean incorporadas al régimen del alcance y condiciones de la cesión, incorporación que se ha llevado a cabo por virtud de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

3. El nuevo régimen del alcance y condiciones de la cesión de tributos: la Ley 14/1996.

Tal y como se ha expuesto en el apartado II anterior, el régimen general del alcance y condiciones de la cesión de tributos se viene recogiendo en la Ley 30/1983, texto legal este al que se remiten en bloque las leyes específicas de cesión de todas las Comunidades Autónomas, excepto en el caso de Cataluña que dispone de su propia regulación integral de dicho alcance y condiciones contenida en la Ley 41/1981, si bien ésta y la antes citada Ley 30/1983 son esencialmente idénticas.

Obviamente, el régimen general de referencia no contempla las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 3/1996 en la LOFCA y, consiguientemente, no fija el alcance y condiciones de la cesión en relación a las dos circunstancias siguientes:

- 1.º La cesión parcial del IRPF.
- 2.º La atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas.

Así, pues, a fin de articular debidamente estas dos nuevas realidades establecidas a nivel orgánico resulta imprescindible la introducción de las oportunas modificaciones en el régimen general del alcance y condiciones de la cesión de tributos.

Ahora bien, el hecho de que las Comunidades Autónomas puedan asumir competencias normativas en relación a los tributos cedidos obliga a que tal realidad sea contemplada por la normativa propia de cada tributo cedido, bien para el caso de que se produzca el ejercicio de tales competencias, bien para el caso de que una o varias Comunidades Autónomas opten por no hacer uso de las mismas en relación a uno o varios de los tributos cedidos.

Por último, la cesión parcial del IRPF determina que las Comunidades Autónomas pasan a tener un título jurídico formal, cierto y específico sobre dicho tributo, si bien no van a poder actuar autónomamente en el ámbito de la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del impuesto, pues todas estas funciones continuarán siendo desarrolladas en exclusiva por la Administración Tributaria del Estado. En función de ello se ha considerado conveniente habilitar cauces de integración, más o menos efectiva, de las Comunidades Autónomas en los órganos de gestión tributaria de la Administración del Estado.

Las tres cuestiones hasta aquí expuestas son las que han inspirado la estructura y contenido de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias. Así, dicho texto legal aparece estructurado en los cuatro Títulos siguientes:

- Título Preliminar: Objeto de la Ley (art. 1.º). En este Título se especifica que la Ley 14/1996 tiene por objeto el establecimiento del régimen de la cesión de tributos, así como la adopción de medidas fiscales en relación al mismo.
- Título I: Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (arts. 2.º a 26). En este Título se contiene el régimen general del alcance y condiciones de la cesión de tributos, entendido éste en sentido estricto, esto es, la regulación sustitutoria de la Ley 30/1983.
- Título II: Adaptación de la Normativa de los Tributos Cedidos (arts. 27 a 32). En este Título se adapta la normativa propia de cada tributo cedido al posible ejercicio de competencias normativas por las Comunidades Autónomas.
- Título III: Participación de las Comunidades Autónomas en los Órganos de Gestión de la Administración Tributaria del Estado (arts. 33 a 35).

A la vista de la estructura expuesta interesa aquí referirse al Título I de la Ley 14/1996, esto es, a la parte del texto legal que contiene el régimen general del alcance y condiciones de la cesión en sentido estricto y que se corresponde con el contenido de la Ley 30/1983, a la que está llamado a sustituir.

Así, y dada la identidad material entre el Título I de la Ley 14/1996 y la Ley 30/1983, la exposición del contenido de aquél es susceptible de ser realizada conforme a la sistemática empleada en el apartado II anterior para la exposición del contenido de la citada Ley 30/1983, poniendo de manifiesto las diferencias más importantes entre uno y otro texto. Así, el análisis a realizar ha de contemplar las cuatro cuestiones siguientes:

- Normas generales.
- Alcance de la cesión y puntos de conexión en los tributos cedidos.
- Competencias de las Comunidades Autónomas en relación a los tributos cedidos.
- Otras cuestiones.

3.1. Normas generales.

Bajo esta rúbrica de «normas generales» cabe encuadrar los preceptos que la Ley 14/1996 dedica a los «tributos cedidos» (art. 2.º), al «rendimiento que se cede» (art. 3.º) y a la «normativa aplicable a los tributos cedidos» (art. 4.º).

a) En cuanto a los «tributos cedidos», la Ley 14/1996 incorpora la cesión del «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» [art. 2.º uno, a) de la Ley 14/1996], si bien no se especifica qué porcentaje del tributo constituye el objeto de la cesión.

De esta forma permanecen fuera del ámbito de la cesión efectiva la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, figuras todas ellas que conforme al artículo 11 de la LOFCA tenían y siguen teniendo la consideración de tributos susceptibles de cesión.

b) Por lo que se refiere al «rendimiento que se cede», la Ley 14/1996 define el concepto de rendimiento cedido en el IRPF [art. 3.º b) de la Ley 14/1996], si bien en este precepto tampoco se cuantifica en porcentaje el alcance de la cesión.

c) En lo que respecta a la «normativa aplicable a los tributos cedidos», la Ley 14/1996 incorpora al sistema de fuentes de la cesión de tributos las normas emanadas de las Comunidades Autónomas (art. 4.º, uno de la Ley 14/1996).

3.2. Alcance de la cesión y puntos de conexión en los tributos cedidos.

Bajo esta rúbrica cabe encuadrar los preceptos que la Ley 14/1996 dedica a fijar el alcance de la cesión y los puntos de conexión en relación a cada uno de los tributos cedidos, esto es, en relación al Impuesto sobre el Patrimonio (art. 5.º de la Ley 14/1996), al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 6.º de la Ley 14/1996), al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 7.º de la Ley 14/1996), al IRPF (art. 8.º de la Ley 14/1996) y a los Tributos sobre el Juego (art. 9.º de la Ley 14/1996).

a) En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio (art. 5.º de la Ley 14/1996):

- 1.º Se excluye tácitamente de la cesión la obligación real de contribuir.
- 2.º Se mantiene como punto de conexión la residencia habitual del sujeto pasivo.

b) Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 6.º de la Ley 14/1996):

- 1.º Se excluye tácitamente de la cesión la obligación real de contribuir.
- 2.º Se mantienen los mismos puntos de conexión, esto es:
 - En las adquisiciones *mortis causa*, la residencia habitual del causante;
 - En las donaciones de bienes inmuebles, el lugar donde éstos radiquen; y
 - En las donaciones de los restantes bienes y derechos, la residencia habitual del donatario.
- 3.º Se asimilan a donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, esto es, los de sociedades tenedoras de inmuebles.
- 4.º Se dictan normas especiales para la liquidación del impuesto:
 - En el caso de que en un mismo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes y derechos que por aplicación de los puntos de conexión antes reseñados correspondan a distintas Comunidades Autónomas (art. 6.º, tres de la Ley 14/1996).
 - En el caso de que proceda la acumulación de donaciones (art. 6.º, cuatro de la Ley 14/1996).

c) En lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 7.º de la Ley 14/1996):

- 1.º Se mantienen como hechos impositivos cuyo rendimiento se cede los mismos que hasta ahora (art. 7.º, uno de la Ley 14/1996).
- 2.º Se introducen importantes alteraciones en el sistema de puntos de conexión (art. 7.º, dos de la Ley 14/1996), especialmente en el ámbito de los documentos que comprendan conceptos sujetos a la cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales. En estos casos el punto de conexión se fija en el lugar donde radique el Registro en el que deba practicarse la inscripción o anotación de los bienes o actos de que se trate (art. 7.º, dos de la Ley 14/1996).

d) En cuanto al IRPF (art. 8.º de la Ley 14/1996):

- 1.º Se excluye tácitamente de la cesión la obligación real de contribuir.
- 2.º Se fija como punto de conexión la residencia habitual del sujeto pasivo.
- 3.º Cuando los integrantes de una unidad familiar tengan su residencia habitual en Comunidades Autónomas distintas y opten por la tributación conjunta, se fija como punto de conexión la residencia habitual del miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable de acuerdo con las reglas de individualización del impuesto.

e) Por último, y por lo que se refiere a los Tributos sobre el Juego (art. 9.º de la Ley 14/1996), se mantiene a todos los efectos la misma situación que la hasta ahora vigente resultante de la Ley 30/1983.

3.3. *Competencias de las Comunidades Autónomas en relación a los tributos cedidos.*

Como consecuencia de las modificaciones introducidas en la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996, la Ley 14/1996 contempla, en relación a los tributos cedidos, competencias normativas de las Comunidades Autónomas y delegación en éstas de competencias de gestión.

a) Competencias normativas.

En cuanto a las competencias normativas el artículo 12, uno de la Ley 14/1996 establece el principio general conforme al cual la titularidad de las mismas corresponde al Estado. A continuación el artículo 13 del mismo texto legal especifica el alcance de las competencias normativas que

se atribuyen a las Comunidades Autónomas en relación a cada uno de los tributos cedidos, esto es, en relación al IRPF, al Impuesto sobre el Patrimonio, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y a los Tributos sobre el Juego.

- a) En el ámbito del IRPF se atribuyen a las Comunidades Autónomas competencias normativas en relación a la tarifa y a las deducciones de la cuota (art. 13, uno de la Ley 14/1996).
- 1.º En cuanto a la tarifa, las Comunidades Autónomas podrán establecer la denominada «tarifa autonómica», individual y conjunta, aplicable sobre la base liquidable regular. Aunque el porcentaje que dicha tarifa representa respecto de la tarifa total del impuesto no se desprende expresamente del precepto, su cuantía es susceptible de ser deducida pues la cuota que resulte de aplicar dicha «tarifa autonómica» no puede ser superior ni inferior en un 20 por 100 a la que resultaría de aplicar la denominada «tarifa complementaria» establecida en la normativa estatal reguladora del tributo. En todo caso, la «tarifa autonómica» ha de tener una estructura progresiva y sólo podrá establecerse una individual y otra conjunta.
 - 2.º En materia de deducciones de la cuota, además de las previstas en la normativa estatal, las Comunidades Autónomas podrán establecer otras por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta. Obviamente, las deducciones que establezcan las Comunidades Autónomas se aplicarán exclusivamente sobre la parte autonómica de la cuota del impuesto.
- b) En el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio se atribuyen a las Comunidades Autónomas competencias normativas en relación al mínimo exento y a la tarifa (art. 13, dos de la Ley 14/1996). La tarifa ha de tener una progresividad similar a la de la normativa estatal, siendo idéntica a esta última en cuanto a la cuantía del primer tramo de base liquidable y tipo marginal medio.
- c) En el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se atribuyen competencias normativas a las Comunidades Autónomas (art. 13, tres de la Ley 14/1996):
- 1.º En relación con la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y en relación con la tarifa.
 - 2.º Tratándose de adquisiciones *mortis causa*, en relación con las reducciones de la base imponible.

Ahora bien, cuando el causante o donatario no hubiere tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma competente durante los cinco años anteriores al devengo del impuesto, aquélla exigirá el tributo aplicando la normativa del Estado o de la Comunidad Autónoma correspondiente según proceda (art. 13, siete, segundo párrafo de la Ley 14/1996).

d) En el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se atribuyen competencias normativas a las Comunidades Autónomas:

1.º En la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», en relación con el tipo de gravamen de las concesiones administrativas, las transmisiones de bienes inmuebles y la constitución y cesión de derechos reales sobre dichos bienes excepto los derechos reales de garantía (art. 13, cuatro de la Ley 14/1996).

2.º En la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», en relación con el tipo de gravamen de los documentos notariales (art. 13, cinco de la Ley 14/1996).

e) Por último, en el ámbito de los Tributos sobre el Juego, se atribuyen competencias normativas a las Comunidades Autónomas en relación con las exenciones, la base imponible, el tipo de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones, el devengo y los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección (art. 13, seis de la Ley 14/1996).

Ahora bien, la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas hasta aquí expuesta, no implica que aquéllas deban ejercer necesariamente las competencias que la ley les atribuye, pudiendo, en efecto, abstenerse de tal ejercicio.

En tal caso, el apartado siete del artículo 13 de la Ley 14/1996 prevé en su párrafo primero que cuando una Comunidad Autónoma no haga uso de las facultades normativas que se le confieren deberá aplicar la normativa del Estado.

b) Competencias de gestión.

A diferencia de lo que sucede en el ámbito de las competencias normativas, ámbito este en el que toda la regulación contenida en la Ley 14/1996 constituye novedad por comparación con el contenido de la Ley 30/1983, en el ámbito de las competencias en materia de gestión, en sentido amplio, de los tributos cedidos, la regulación que se contiene en el primero de los textos legales citados es esencialmente idéntica a la contenida en el segundo de ellos.

Así, se mantiene el principio general conforme al cual la titularidad de las competencias en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos corresponde al Estado (art. 12 de la Ley 14/996), si bien las funciones inherentes a dichas competencias son ejercidas por las Comunidades Autónomas en virtud de delegación del Estado (art. 14 de la Ley 14/1996).

La única excepción a esta última regla general se produce en el ámbito del IRPF, pues la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del tributo continuará llevándose a cabo por la Administración Tributaria del Estado, incluso en lo referente a la parte del impuesto cedida a las Comunidades Autónomas (art. 14, dos de la Ley 14/1996).

Por lo demás, el alcance de la delegación de competencias en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos aparece regulado en la Ley 14/1996 (arts. 15 a 21) en términos análogos a como lo ha venido estando hasta ahora en la Ley 30/1983.

3.4. Otras cuestiones.

Al igual que la Ley 30/1983, la Ley 14/1996 completa el régimen general del alcance y condiciones de la cesión de tributos con la regulación de otras cuestiones que afectan a aspectos parciales del ordenamiento tributario general, como son la residencia habitual de las personas físicas (art. 10); el domicilio fiscal de las personas jurídicas (art. 11); los delitos contra la Hacienda Pública (art. 22); la información sobre cuentas y operaciones activas y pasivas (art. 23); y la participación de las Comunidades Autónomas en los órganos de gestión de la Administración Tributaria del Estado (art. 24).

De las cuestiones reseñadas merecen especial atención por las novedades que en relación a las mismas incorpora la Ley 14/1996, el concepto de residencia habitual de las personas físicas (art. 10) y el régimen de participación de las Comunidades Autónomas en los órganos de gestión de la Administración Tributaria del Estado (art. 24).

a) Concepto de residencia habitual de las personas físicas.

Según se ha tenido ocasión de exponer en el epígrafe 3.2 de este apartado 3, la residencia habitual de las personas físicas constituye uno de los puntos de conexión fundamentales en orden a la delimitación de competencias entre las distintas Comunidades Autónomas en relación a los tributos cedidos.

Tal circunstancia ha sido absolutamente cierta hasta ahora en el ámbito de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones y también en el ámbito de algunos hechos imponibles del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ahora, la Ley 14/1996 no sólo mantiene esa realidad en todos sus términos sino que, además, configura la residencia habitual del sujeto pasivo como punto de conexión determinante de la competencia en relación a la parte cedida del IRPF.

A ello debe añadirse que, según lo expuesto en el epígrafe 3.3 anterior, las Comunidades Autónomas van a disponer de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, circunstancia esta que permite aventurar diferencias de presión fiscal entre unos y otros territorios.

A su vez, es posible que tales diferencias de presión fiscal induzcan al contribuyente a la localización de sus intereses en el territorio que más convenga a los mismos, para lo cual habrá de operar necesariamente a través de su residencia habitual.

A fin, pues, de evitar posibles fenómenos de «deslocalización», la Ley 14/1996 opta por «reforzar» el concepto de residencia habitual, concretando su contenido y objetivándolo hasta donde es posible. Para ello el artículo 10 de la citada Ley 14/1996 lleva a cabo las actuaciones siguientes:

- 1.º Como primera regla, se determina que las personas físicas tienen su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en el que permanezcan más días:
 - Durante el período impositivo, en el caso del IRPF (asimilándose a éste el Impuesto sobre el Patrimonio);
 - Durante cada año, en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y
 - Durante el año anterior al devengo, en el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para determinar el territorio de permanencia se utiliza como criterio el lugar donde radique la vivienda habitual del sujeto pasivo.

- 2.º Como segunda regla, y para el caso de que no sea posible determinar la residencia habitual aplicando la primera, se dispone que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en el que radique su principal centro de inversiones.
- 3.º Por último, se dispone que cuando no sea posible determinar la residencia habitual aplicando las reglas anteriores, se tendrá por tal la última residencia declarada a efectos del IRPF.

b) Régimen de la participación de las Comunidades Autónomas en los órganos de gestión de la Administración Tributaria del Estado.

La cesión a las Comunidades Autónomas de una parte del IRPF atribuye a aquéllas una titularidad formal y efectiva sobre una parte del rendimiento del tributo.

Sin embargo, la exclusión del IRPF del régimen de delegación de competencias en materia de gestión de los tributos cedidos impide que las Comunidades Autónomas puedan intervenir activa y directamente en la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del impuesto, ni siquiera de la parte del mismo que les ha sido cedida.

En orden a la compatibilización de las dos circunstancias reseñadas, el artículo 24 de la Ley 14/1996 habilita nuevos cauces de participación de las Comunidades Autónomas en los órganos de gestión de la Administración Tributaria del Estado, cauces estos a través de los cuales las Comunidades Autónomas podrán participar en las decisiones que se adopten en materia de política de gestión del IRPF.

En concreto, este nuevo régimen de participación, cuyo desarrollo contiene la citada Ley 14/1996 en su Título III, se articula en torno a los dos órganos siguientes:

- 1.º A nivel central, a través de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 33 de la Ley 14/1996) en la que estarán representadas todas las Comunidades Autónomas de régimen común.
- 2.º A nivel periférico, a través de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria (art. 34 de la Ley 14/1996), de los que existirá uno por cada Comunidad Autónoma de régimen común, integrado por representantes de ésta y de la respectiva Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Una vez expuesto en este apartado III el nuevo régimen de la cesión de tributos del Estado procede delimitar a continuación su ámbito temporal de vigencia y más concretamente el comienzo de su aplicación.

IV. ÁMBITO TEMPORAL DEL NUEVO RÉGIMEN DE LA CESIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO: COMIENZO DE SU APLICACIÓN

Es cierto que la Ley Orgánica 3/1996 ha modificado la LOFCA en orden al establecimiento de un nuevo régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (punto 2 del apartado III anterior) y que la Ley 14/1996 ha ajustado el régimen general del alcance y condiciones de la cesión a esa nueva situación (punto 3 del apartado III anterior).

Sin embargo, no es menos cierto que conforme al artículo 10.2 de la LOFCA la cesión de tributos tiene lugar en virtud de precepto estatutario y el alcance y condiciones de la misma han de fijarse en una ley específica para cada Comunidad Autónoma. En este orden de ideas:

- 1.º Ningún Estatuto de ninguna Comunidad Autónoma contempla la cesión parcial del IRPF.
- 2.º Todas las leyes específicas de cesión actualmente vigentes se remiten a la Ley 30/1983.

Siendo esto así, para que pueda ser de aplicación el nuevo régimen general de la cesión de tributos del Estado establecido por la Ley Orgánica 3/1996 y por la Ley 14/1996 es preciso:

- 1.º Modificar el precepto de cada Estatuto de Autonomía en el que se contiene la relación de tributos cedidos a la respectiva Comunidad Autónoma, a fin de ajustar el mismo a la nueva redacción dada al artículo 11 de la LOFCA y, más concretamente, a fin de contemplar estatutariamente la cesión parcial del IRPF.
- 2.º Aprobar una nueva ley específica de cesión para cada Comunidad Autónoma, por virtud de la cual se determine que el alcance y condiciones de la cesión son los establecidos en la Ley 14/1996.

En este momento se encuentran en fase de elaboración los distintos Proyectos de Ley por los que se han de llevar a cabo las dos actuaciones reseñadas.

Ahora bien, en tanto no se aprueben y entren en vigor dichos Proyectos de Ley la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas continuará rigiéndose por la Ley 30/1983.

Además de la aprobación de los Proyectos de Ley antes mencionados, será preciso mantener la homologación del régimen de la cesión de tributos del Estado con los regímenes de Concierto y Convenio Económico.

V. HOMOLOGACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN DE LA CESIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO CON LOS RÉGIMENES DE CONCIERTO Y CONVENIO ECONÓMICO

El régimen de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas de régimen común coexiste con el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y con el régimen de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

Hasta ahora, y desde la perspectiva de los puntos de conexión, los tres regímenes de referencia aparecían perfectamente coordinados entre sí, de forma tal que la aplicación simultánea de todos ellos no redundaba en conflictos competenciales significativos entre las distintas Comunidades afectadas.

En cierto modo, esa situación de neutralidad ha quedado algo quebrada como consecuencia de las alteraciones producidas por la Ley 14/1996 en algunos puntos de conexión de algunos de los tributos cedidos (Impuesto sobre Sucesiones, Impuesto sobre Transmisiones) y como consecuencia de la nueva integración que del concepto de residencia habitual de las personas físicas lleva a cabo la citada Ley 14/1996.

A fin de restaurar la situación de equilibrio actualmente existente, será preciso, pues, introducir las oportunas modificaciones en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, así como en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre.