

JOSÉ ANTONIO SÁNCHEZ GALIANA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada

ANTONIO M. LÓPEZ HERNÁNDEZ

Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Granada

ROSARIO PALLARÉS RODRÍGUEZ

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada

Extracto:

ACTUALMENTE, las Comunidades Autónomas se han constituido en unos entes territoriales con un creciente protagonismo en el sector público, gozando de autonomía financiera. Dicha autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, a excepción del País Vasco y de Navarra, ha sido regulada por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre. En base a la misma se han ido desarrollando y aprobando, desde 1980, diferentes modelos de financiación, a la vez que regulando el contenido y límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, así como también se ha venido delimitando el contenido, interpretación y aplicación de los diferentes Estatutos de Autonomía.

El presente trabajo ha consistido en un estudio comparativo del modelo de financiación autonómica de régimen común vigente en el quinquenio 1992-1996 frente al existente en el quinquenio 1997-2001; modelo este que fue aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, en su reunión de 23 de septiembre de 1996, e inspirado en la asunción, por parte de las Comunidades Autónomas, de un mayor «nivel de corresponsabilidad fiscal efectiva».

Este cambio ha ocasionado importantes modificaciones respecto a la cesión de tributos como recurso financiero; ampliándose el ámbito de la cesión a una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cesión no prevista hasta ese momento; y acordándose la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, competencias que tampoco se preveían en la normativa vigente hasta ese momento.

Por tanto, el acuerdo citado ha originado la modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA), a través de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, y por otra parte, la promulgación de una nueva ley de cesión de tributos, que, entre otros temas, establece el nuevo alcance y condiciones de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas (Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias).

Sumario:

- I. Introducción.

- II. El modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común durante el quinquenio 1992-1996. Aplicación de la LOFCA.
 - A) Tributos propios de las Comunidades Autónomas.
 - B) Recursos tributarios de procedencia estatal: los impuestos cedidos.
 - C) Porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación de los tributos estatales no cedidos.
 - D) Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones para garantizar en todo el territorio español el nivel mínimo en la prestación de servicios públicos fundamentales.
 - E) Los ingresos patrimoniales y el producto de las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas.

- III. La financiación de las Comunidades Autónomas durante el quinquenio 1997-2001. Aplicación de la Ley Orgánica 3/1996.

- IV. La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas.
 - 1. El modelo de cesión de tributos establecido en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre.
 - 2. El nuevo modelo de cesión de tributos contemplado en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

- V. Conclusiones.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

La Constitución Española (CE), en su artículo 2, divide territorialmente al Estado español en Comunidades Autónomas y en Corporaciones Locales. El Título VIII del texto constitucional es el dedicado a regular esta organización territorial del Estado español. Consecuencia de ello, el Estado español ha quedado constituido por diecisiete Comunidades Autónomas (1) y dos ciudades autónomas -Ceuta y Melilla-.

Las Comunidades Autónomas, hoy día, se han constituido en unos entes territoriales con un creciente protagonismo en el sector público, y que gozan de autonomía financiera, en virtud del artículo 156.1 de la Constitución: «Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles». El precepto siguiente es el que establece el marco general de financiación de las Comunidades Autónomas, que en su apartado tercero, por otro lado, afirma: «Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado».

En aplicación de este precepto, se dictó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre. La LOFCA, por tanto, supone el régimen jurídico general del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, a excepción del País Vasco y Navarra (2). En base a la misma

(1) Las Comunidades Autónomas que accedieron a su constitución por la vía del artículo 143 fueron: Aragón, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Extremadura, Islas Baleares, La Rioja, Madrid, Navarra, Principado de Asturias y Región de Murcia. Lo hicieron por la vía del artículo 151, Andalucía, Canarias, Cataluña, Galicia y Comunidad Valenciana. Por otra parte, hay que considerar los territorios forales del País Vasco y Navarra. En este sentido, puede verse, ESEVERRI MARTÍNEZ (1981, págs. 157-178).

(2) La no aplicación de esta ley al País Vasco y Navarra se encuentra, en primer lugar, y por el reconocimiento constitucional de territorios forales, en la disposición adicional primera de la Constitución y, en segundo lugar, en las disposiciones adicionales primera y segunda, respectivamente, de la LOFCA.

se han ido desarrollando y aprobando, desde 1980, diferentes modelos de financiación (3). También se lleva a cabo la regulación del contenido y límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas (4), a la vez que se delimita el contenido, interpretación y aplicación de los diferentes Estatutos de Autonomía.

ZORNOZA PÉREZ (1992, pág. 52) señala, a este respecto, que las numerosas dudas que han ido surgiendo en torno a la financiación de las Comunidades Autónomas, y que han dado lugar al planteamiento de diferentes modelos de financiación de las mismas, se ha debido a la imprecisión y ambigüedad de la CE a la hora de recoger el sistema constitucional de financiación de las Comunidades Autónomas (5).

II. EL MODELO DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN DURANTE EL QUINQUENIO 1992-1996. APLICACIÓN DE LA LOFCA

Bajo la LOFCA, el modelo de financiación autonómica vigente hasta 31 de diciembre de 1996, y centrándonos en el quinquenio 1992-1996, se contiene en el Acuerdo 1/1992 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas (CPFF) -constituido por el Ministro de Economía y Hacienda, el Ministro de Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada Comunidad o Ciudad Autónoma (6)- y en el Acuerdo 1/1993 de dicho Consejo en el que se define y desarrolla el procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el mencionado quinquenio (*vid.* PÉREZ GARCÍA, 1995, págs. 79-105).

Este acuerdo trató de dar respuesta a cuestiones de base requeridas por los principios de *eficacia* y *coordinación* administrativas, principios que necesitaban ser cumplidos por imposición de la Constitución y por la integración plena de España en la Unión Europea (7).

(3) Una evolución de los diferentes modelos de financiación autonómica, hasta el quinquenio 1992-1996, puede verse en RAMALLO MASSANET y ZORNOZA PÉREZ (1995, págs. 9-46).

(4) Los artículos 6 y 9 de la LOFCA señalan los principios a los que deben responder los tributos establecidos por estos entes territoriales. Un análisis del sistema impositivo de las Comunidades Autónomas, además del estudio de los principios y límites a los que se sujeta, puede verse en CASADO OLLERO (1981a, págs. 33-53).

(5) Y más adelante sigue señalando que por ello es perfectamente comprensible «que tampoco la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), fuera capaz de desarrollar en todos sus elementos un sistema de financiación que debía resultar aplicable a la totalidad de las entonces denominadas "nacionalidades y regiones"». (ZORNOZA PÉREZ, 1996, pág. 56).

(6) El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, constituido de conformidad con el artículo 3.1 de la LOFCA, se configura como un órgano consultivo y de deliberación, pero que ha cumplido un papel importantísimo en la implantación de los diferentes modelos de financiación. Un estudio de este Consejo puede verse en MATEO (1981, págs. 281-304).

(7) Sobre el desarrollo de estos principios, a partir del Acuerdo de 20 de enero de 1992, puede verse EGUIAGARAY UCELAY (1992, pág. 7 y ss.).

De este modo, la primera parte del acuerdo estuvo dedicada a la *coordinación presupuestaria* y financiera en las Administraciones Central y Autónoma «con objeto de instrumentar aquellas acciones que permitan normalizar y homogeneizar la contabilidad de ambas, como condición previa para poder compartir la disciplina que se deriva de los requisitos necesarios para entrar en la tercera fase de la unión económica y monetaria europea, fundamentalmente los relativos a déficit público y necesidades de financiación» (EGUIAGARAY UCELAY, 1992, pág. 7). Este principio de coordinación se reforzó con el establecimiento de un sistema de consulta de la Administración Central a las Comunidades Autónomas de los proyectos de leyes estatales reguladores de los tributos cedidos y con el compromiso de acompañar, a todo proyecto de ley que suponga una modificación importante en la regulación de estos tributos cedidos, una memoria económica que incluya la territorialización del previsible efecto recaudatorio.

Los diferentes recursos de las Comunidades Autónomas podrían clasificarse, atendiendo al origen de los mismos, tal como muestra el **cuadro n.º 1**, en dos grandes grupos: recursos propios y recursos procedentes del Estado. A su vez, cada uno de ellos puede dividirse, según el carácter vinculado, o no, de los recursos a una finalidad determinada, en dos bloques: financiación incondicionada y financiación condicionada.

CUADRO N.º 1

RECURSOS FINANCIEROS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	RECURSOS PROPIOS	Financiación incondicionada	<ul style="list-style-type: none"> - Tributos propios - Recargo sobre tributos estatales - Tasas, precios públicos y otros ingresos - Ingresos patrimoniales
		Financiación condicionada	<ul style="list-style-type: none"> - Contribuciones especiales - Endeudamiento - Enajenación de inversiones reales - Enajenación de activos financieros
	RECURSOS PROCEDENTES DEL ESTADO	Financiación incondicionada	<ul style="list-style-type: none"> - Participación en ingresos del Estado - Tasas afectas a los servicios transferidos - Tributos cedidos
		Financiación condicionada	<ul style="list-style-type: none"> - Fondo de Compensación Interterritorial - Convenios de inversión - Contratos programas - Subvenciones gestionadas

Por otra parte, el artículo 157.1 de la CE -precepto que ha sido desarrollado por los arts. 4 a 16 de la LOFCA- distingue cinco grandes grupos de posibles recursos financieros de las Comunidades Autónomas:

A) *Tributos propios de las Comunidades Autónomas.*

Pueden establecerlos en el ejercicio del poder tributario que les atribuye la Constitución en el artículo 133.2, pero, poder tributario que está sujeto a límites entre los que se encontrarían, además de los contemplados en los artículos 6 y 9 de la LOFCA, los siguientes: el sometimiento al principio de legalidad y a los principios constitucionales de justicia material de los tributos; y también a los principios de solidaridad y de coordinación (8).

Las Comunidades Autónomas han venido estableciendo numerosos tributos propios -impuestos, tasas, contribuciones especiales o cánones-, pero que, sin embargo, no suponen, en términos recaudatorios, un importante volumen de ingresos; aunque podrían destacarse, no obstante, los establecidos por las Comunidades Autónomas de Baleares, Canarias, Cataluña, Madrid y Valencia. En el **cuadro n.º 2** puede verse un panorama de los impuestos creados por las Comunidades Autónomas, clasificados según su finalidad (9).

(8) En tal sentido, SÁNCHEZ SERRANO (1981, pág. 121) afirmó que «el poder de establecer tributos de las Comunidades Autónomas no es absoluto o ilimitado, sino que puede estar fuertemente condicionado o limitado, aparte de por diversos preceptos constitucionales, por eventuales leyes de "armonización" o de "coordinación" dictadas por el Estado. Claro que, este poder de "armonizar" o de "coordinar" del Estado, no puede ser considerado tampoco ilimitado desde el punto de vista constitucional».

ROVIRA MOLA (1981, pág. 155), por otro lado, opina que las leyes a que hace referencia el artículo 133.2 de la CE no han de ser forzosamente leyes aprobadas por las Cortes Generales del Estado, sino que las Comunidades Autónomas pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y con los respectivos Estatutos de Autonomía. Por ello, «las Comunidades Autónomas tienen competencia normativa para, mediante ley de su Asamblea legislativa, establecer y regular los elementos esenciales de sus tributos propios; mediante reglamento del Consejo Ejecutivo o Gobierno completar la normativa no esencial del tributo y mediante actos de sus órganos ejecutivos, aplicar el tributo, a saber, gestionarlo en todas las fases del procedimiento de gestión, sin perjuicio de la oportuna coordinación con la Hacienda general del Estado».

Y, a este respecto, CASADO OLLERO (1981b, pág. 144) entiende que las funciones y principios que definen el sistema impositivo de las Comunidades Autónomas son distintos, aunque no contrarios, a los principios y a las funciones que conforman el sistema tributario estatal.

(9) En este sentido, «las posibilidades reales que ofrecen los tributos propios a las Comunidades Autónomas son muy escasas porque (...), no pueden incidir sobre hechos impositivos gravados por el Estado y es obvio que la capacidad de innovación impositiva se encuentra prácticamente agotada por la Hacienda Central».

Y más adelante se afirma: «Visto el desarrollo en otros países de los llamados impuestos reguladores o de ordenación económica y la creciente aceptación de los llamados precios impositivos, las posibilidades abiertas a los tributos propios en el futuro no son, en absoluto, desdeñables. Con relación a los primeros, se suele citar a Alemania, Suiza y Holanda como ejemplos en materia de imposición sobre productos contaminantes, emisiones de aire, agua o ruido (...). En España, sólo recientemente han empezado a florecer este tipo de impuestos, citándose, además de los diversos cánones de vertidos, de saneamiento, de infraestructuras, el Impuesto canario sobre Combustibles derivados del Petróleo; el Impuesto gallego sobre Actividades Contaminantes o el Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden sobre el Medio Ambiente. Con relación a los primeros, se ha sostenido que la sustitución de impuestos tradicionales, anclados en el principio de capacidad económica, por precios impositivos, más próximos a la teoría del beneficio, obligará a los ciudadanos a limitar la demanda excesiva de servicios públicos». En la obra colectiva titulada *Financiación de las Comunidades Autónomas y Corresponsabilidad Fiscal*, Fundació Bancaixa, Valencia, 1996, pág. 187.

CUADRO N.º 2

IMPUESTOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	MODALIDAD	DENOMINACIÓN/COMUNIDADES AUTÓNOMAS
CON FINES FISCALES	Impuestos que gravan el juego del bingo	Cataluña, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, Madrid, Murcia, Asturias y Valencia
	Impuestos sobre combustibles derivados del petróleo	Canarias
	Canon de infraestructura hidráulica	Cataluña
	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos	Extremadura
CON FINES EXTRAFISCALES	Impuestos vinculados a los aprovechamientos agrarios	<ul style="list-style-type: none"> – Impuesto sobre tierras infrutilizadas (Andalucía) – Impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (Extremadura) – Impuesto sobre tierras calificadas como regadíos infrutilizados (Extremadura) – Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas (Asturias)
	Impuestos que gravan el saneamiento de aguas residuales	<ul style="list-style-type: none"> – Cánones de saneamiento de aguas residuales (Baleares, Cataluña, Galicia, La Rioja, Asturias y Valencia) – Impuesto sobre vertidos al mar (Murcia)
	Impuestos sobre el medio ambiente	<ul style="list-style-type: none"> – Impuesto sobre la contaminación atmosférica (Galicia) – Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (Baleares)

Además de los impuestos, las Comunidades Autónomas pueden establecer tasas, contribuciones especiales y recargos autonómicos sobre tributos estatales.

Por lo que respecta a las tasas, éstas también están sujetas a límites, debiendo destacarse el sometimiento al principio de equivalencia, por el que el rendimiento previsto para cada tasa autonómica no podrá sobrepasar el coste del servicio o actividad.

En relación con las contribuciones especiales, éstas pueden llegar a suponer el 100 por 100 del coste real de las obras. Han establecido contribuciones especiales para costear la construcción o mejoras de las carreteras que discurran en el territorio de las respectivas Comunidades Autónomas, las siguientes: Canarias, Cataluña, Galicia y Extremadura.

Por último, en cuanto a los recargos, el artículo 12.1 de la LOFCA limita el establecimiento de los mismos, únicamente, a los tributos -aunque sólo pueden establecerse sobre los impuestos estatales- cedidos y a los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de que se trate. La jurisprudencia ha venido interpretando, de manera amplia, las posibilidades que las Comunidades Autónomas tienen para establecer estos recargos (10), al dictaminar que es factible en tributos susceptibles de cesión, aunque no se hayan cedido todavía (VV.AA., 1996, pág. 190).

Los recargos que han sido aprobados hasta el momento por las Comunidades Autónomas son los siguientes:

CUADRO N° 3

TIPO DE RECARGO	COMUNIDADES AUTÓNOMAS
En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Madrid
Sobre alguna de las modalidades de juego de suerte, envite o azar, gravadas por la tasa estatal sobre el juego	Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, Madrid, Murcia, Asturias y Valencia
Sobre la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (11)	Galicia
Sobre las cuotas mínimas municipales del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (12)	Cantabria, La Rioja, Madrid, Murcia y Asturias

(10) Por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 28-5-1987 y de 13-2-1988, o la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16-7-1987.

(11) Recargos de dudosa legalidad, a nivel formal, porque recaen sobre «tasas» y han de recaer sobre impuestos estatales.

(12) Creados por las Comunidades Autónomas Uniprovinciales, según la disposición adicional decimoséptima de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales.

Según datos contenidos en el Informe Económico-Financiero de las Administraciones Territoriales en 1994, último que ha sido publicado (13), la recaudación prevista en 1994 por los tributos propios fue de 79.323 millones de pesetas. Como en años anteriores, Canarias, en el marco peculiar del Régimen Económico Fiscal (REF) (14), es la Comunidad que tenía prevista una mayor recaudación por estos conceptos con 35.000 millones de pesetas, seguida de Cataluña con 15.400 millones de pesetas. La Comunidad Autónoma de Andalucía no había previsto recaudar ninguna cantidad por tributos propios.

B) Recursos tributarios de procedencia estatal: los impuestos cedidos.

El artículo 10 de la LOFCA -que expresamente se refiere a tributos, mientras que el texto constitucional, en el art. 157.1 a), lo refiere a impuestos- define a estos tributos como aquellos regulados por el Estado, cediendo a las Comunidades Autónomas su recaudación y su gestión. Para CALERO, ESCRIBANO y RAMÍREZ (1986), el impuesto cedido es aquel «cuyo establecimiento y regulación corresponde al Estado, y en relación con el cual éste delega en las Comunidades Autónomas el ejercicio de la función tributaria con las limitaciones que se establecen por el propio Estado, atribuyéndose a las Comunidades Autónomas el rendimiento obtenido por el mismo en su territorio».

El artículo 11 de la LOFCA, en los apartados 1 y 2, enumera, respectivamente, qué tributos pueden cederse y cuáles no. Hasta 31 de diciembre de 1996, los impuestos cedidos han sido los siguientes: Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y las Tasas sobre el Juego.

Como se desprende del **cuadro n.º 4**, las Comunidades Autónomas recaudaron en 1994 por tributos cedidos 788.300 millones de pesetas. Si se compara la recaudación real obtenida por cada Comunidad Autónoma con la previsión inicial por tributos cedidos -recaudación normativa-, según el sistema de financiación, el incremento es del 23 por 100. Todas ellas presentan una recaudación real superior a la prevista, si bien, las Comunidades Autónomas sin competencia en educación han experimentado un crecimiento mayor (33%) que las que la tienen asumida (18%). Para el caso concreto de Andalucía esta cifra alcanza el 24 por 100.

(13) *Vid.* Dirección General de Acción Económica Territorial. Ministerio para las Administraciones Públicas (1995).

(14) Las normas legales que contienen las singularidades financieras canarias son: la Ley 30/1972, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del REF, la Ley 16/1994, de 7 de junio, por la que se modifica la Ley 20/1991 y la Ley 19/1994, de 6 de julio (modificada en algunos aspectos por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

CUADRO N.º 4 TRIBUTOS CEDIDOS 1994

(Miles de millones de pesetas)

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	RECAUDACIÓN NORMATIVA (PTAS. 1990)	RECAUDACIÓN NORMATIVA (15)	RECAUDACIÓN REAL
Andalucía	72	95'8	119
Canarias	23'2	30'8	32'1
Cataluña	123	163'5	207
Galicia	27'5	36'5	41'1
Comunidad Valenciana	69'5	92'5	97'4
TOTAL ARTÍCULO 151	315'2	419'1	496'6
Aragón	20'2	25'6	28'8
Asturias	13'7	17'3	31'9
Baleares	8'7	11	18'7
Cantabria	5'2	6'6	19'9
Castilla-La Mancha	14'4	18'2	22
Castilla y León	28'3	35'8	43'8
Extremadura	7'2	9'1	11'5
La Rioja	3'9	5	7'3
Madrid	61'2	77'6	91'6
Murcia	10'4	13'2	16'2
TOTAL ARTÍCULO 143	173'2	219'4	291'7
TOTAL	488'4	638'5	788'3

FUENTE: *Elaboración propia a partir del Informe Económico-Financiero 1994.*

C) Porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación de los tributos estatales no cedidos.

La participación en los ingresos del Estado (*PIE*) constituye, sin duda alguna, el recurso principal -en volumen- que perciben las Comunidades Autónomas de la financiación incondicionada estatal (16).

(15) Refleja la recaudación por tributos cedidos en pesetas de 1990, multiplicado por el índice que prevalece «PIB nominal» para las Comunidades Autónomas del artículo 143 (1'2678) y gasto equivalente para las Comunidades Autónomas del artículo 151 (1'3300) para el período 1990-1994.

(16) Pero si se apuesta por un modelo de financiación autonómica en el que exista una verdadera descentralización de los ingresos, este recurso deberá ir disminuyendo a medida que se vaya logrando una menor dependencia de la Hacienda estatal y adquiriendo un mayor grado de autonomía financiera (*Vid. VV.AA., 1996, pág. 194.*)

Algunos autores, como MONASTERIO ESCUDERO y SUÁREZ PANDIELLO (1993), opinan que este recurso participa de la naturaleza jurídica de las subvenciones; mientras que otros, como ADAME MARTÍNEZ (1996), piensan que constituyen simples participaciones o transferencias del Estado. No obstante, como señalan GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO RUIZ-AYÚCAR (1994), no se ha de confundir este recurso con otras subvenciones que pueda percibir la Comunidad Autónoma del Estado, porque, las primeras -las participaciones-, conforman un derecho de las Comunidades Autónomas y las otras son decididas por el Estado con un carácter más o menos discrecional, y, en todo caso, suplementario respecto del resto de los recursos financieros de las Comunidades Autónomas.

El volumen de recursos a percibir por las Comunidades Autónomas en concepto de participación en ingresos del Estado queda recogido, como ya se mencionó, en el Acuerdo 1/92 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y en las modificaciones adicionales contenidas en el Acuerdo 1/93 del mencionado Consejo, que se centra en el establecimiento del método de cálculo de la financiación incondicionada que el Estado va a transferir y su distribución entre Comunidades Autónomas. De los diferentes aspectos recogidos en el «Método» de 1992, creemos oportuno destacar:

- La financiación incondicionada se establece a partir de una restricción inicial, consistente en garantizar a cada Comunidad una financiación mínima igual a la recibida en 1990, año que se toma como base. Así, la masa global de recursos (17) estaría formada por:

$$FI = FFF + CST + GI$$

Considerando que:

$$FFF = TC + TA + PIE + SGE$$

Tendríamos que:

$$FI = TC + TA + PIE + SGE + CST + GI \quad [1]$$

Donde:

FI = Volumen global de la financiación incondicional necesaria.

FFF = Financiación fuera fondo.

TC = Recaudación hipotética -normativa- de tributos cedidos, calculada en función del incremento tendencial sobre la recaudación real de 1984 (actualizada según los valores alcanzados por el índice prevalente).

(17) La masa global de recursos ascendía a 1.862.913 millones de pesetas, dividido en dos bloques para asegurar un tratamiento homogéneo a aquellas Comunidades cuya situación competencial es análoga: 1.442.7575 millones (Comunidades Autónomas, art. 151) y 420.155'5 millones (Comunidades Autónomas, art. 143).

- TA* = Ídem anterior, pero para la recaudación normativa por tasas afectas a la prestación del servicio.
- PIE* = Participación en ingresos del Estado de las Comunidades Autónomas, sobre la base de los costes efectivos de los servicios traspasados.
- CST* = Compensación transitoria implantada con ocasión de la reforma del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI), por acuerdo de 23-2-1990 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, que pasa del bloque de financiación condicionada hacia la *FI*.
- GI* = Cantidades para inversión nueva en el quinquenio, que se irán integrando gradualmente en la *FI* por terceras partes anuales en los tres primeros años del mismo.
- Una vez determinada la cantidad total de recursos que sería necesario transferir a las Comunidades Autónomas, el siguiente paso consiste en establecer los criterios de reparto entre las Comunidades Autónomas, previamente agrupadas en dos bloques: las que no tienen competencia en educación y el resto. A tal efecto, se definen dos tipos de variables: las geodemográficas y las redistributivas.

Dentro de las primeras, cuya ponderación varía según los bloques competenciales, las utilizadas son: la población de derecho -calculada a 1-7-1988 por el INI-, la superficie del territorio, el número de unidades administrativas -provincias e islas-, la dispersión de la población -medida por el número de núcleos en que está asentada-, y la insularidad -medida en kilómetros de alejamiento mínimo de la capital de la Comunidad a las costas de la península-.

Por lo que se refiere a las variables redistributivas o de suma cero -porque tienen por finalidad trasvasar recursos de unas Comunidades a otras-, cuya ponderación es común a los dos bloques competenciales, se contemplan: pobreza relativa y esfuerzo fiscal.

Para evitar que se produzcan diferencias sustanciales entre las distintas Comunidades Autónomas, como consecuencia de la aplicación de los criterios de reparto del porcentaje de participación, el Acuerdo 1/92, cuyo contenido normativo fue introducido en el artículo 90 de la Ley 39/1992, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, fijó algunas reglas de modulación que no aparecían previstas en la LOFCA. Estas reglas establecen topes al crecimiento de la financiación de las Comunidades Autónomas e introducen cláusulas que garantizan que la tasa de crecimiento que resulte para aquellas Comunidades Autónomas cuya financiación por habitante sea inferior a la media, o cuya renta por habitante esté por debajo del 70 por 100 de la renta por habitante media, no pueda ser inferior al 85 por 100 y al 100 por 100, respectivamente, de la tasa media de crecimiento de su grupo competencial.

Tras la ponderación de las variables mediante los valores previstos en el propio «Método», se procede a la distribución del volumen total de recursos y a la aplicación, en su caso, de las reglas de modulación previstas, determinando así la financiación incondicionada inicial que correspondería a

cada Comunidad en el supuesto de que hubiese alcanzado su techo competencial estatutario (FI^H). Seguidamente, es necesario ajustar esta financiación a la realidad existente en cada Comunidad, para ello:

- a) Se descuenta la financiación correspondiente a servicios no transferidos (18), SNT_j .
- b) Se adiciona el coste de aquellos servicios no incluidos inicialmente en el reparto total, por ser competencia singular de alguna Comunidad (CS_j).

En definitiva tenemos:

$$FI_j = FI^H - SNT_j - CS_j \quad [2]$$

que representa la cantidad total de financiación incondicionada que va a recibir del Estado cada Comunidad Autónoma, teniendo en cuenta su realidad. Para obtener qué parte de la misma se va a recibir a través de su participación en los ingresos del Estado (PIE_j), sólo tenemos que tener en cuenta que, en consonancia con la expresión recogida en [1], establecida como restricción financiera inicial del año base en el «Método» de 1992, habrá de cumplirse la igualdad:

$$FI_j = TA_j + TC_j + PIE_j \quad [3]$$

es decir, la financiación incondicional recibida por una Comunidad j en un año ha de ser equivalente a la suma de la recaudación normativa de tasas afectas más la recaudación normativa de tributos cedidos más su participación en los ingresos del Estado. De lo que se deduce que:

$$PIE_j = FI_j - TA_j - TC_j \quad [4]$$

El porcentaje de participación de cada Comunidad Autónoma en los ingresos del Estado, durante el quinquenio 1992-1996, será:

$$PPIE_j = PIE_j / ITAE \quad [5]$$

Por tanto, este porcentaje, para cada Comunidad, viene determinado por el valor que, en 1990, haya tenido la financiación incondicionada real; la recaudación normativa de tasas afectas y tributos cedidos, y la cuantía correspondiente a los ITAE (Ingresos Tributarios del Estado Ajustados

(18) Han sido incluidos en el volumen global de recursos inicialmente considerados, a efectos de homogeneizar los techos competenciales de las Comunidades Autónomas.

Estructuralmente), entendidos como «la suma, en cada ejercicio presupuestario, de los siguientes términos: la recaudación estatal por impuestos directos e indirectos (excluidos los tributos susceptibles de cesión y los ingresos que constituyen recursos de la CEE), más la recaudación por cotizaciones a la Seguridad Social, más la recaudación por cotizaciones al desempleo» (Vid. CPFF, 1992).

De cuanto antecede puede concluirse que la financiación por participación en ingresos del Estado que corresponde a cada Comunidad Autónoma se obtiene de aplicar el porcentaje «definitivo» sobre los ITAE en el ejercicio 1990, calculado según se ha expuesto, y sobre el índice de evolución temporal que prevalezca (crecimiento ITAE, crecimiento PIB nominal, crecimiento de los gastos equivalentes del Estado), tomados desde 1990 hasta el año que se considere del quinquenio.

Ahora bien, llegado este punto, es necesario destacar que el «procedimiento» contenido en el Acuerdo 1/93 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, introduce en la expresión [3] una modificación, de manera que, para el año neutral elegido, 1993, la cuantía de la financiación incondicional que va a recibir la Comunidad j , quedaría formulada como sigue:

$$FI_j = TA_j + TC_j + (PIE_j - 0'15IR_j) + 0'15IR_j \quad [6]$$

Donde IR_j son las cuotas líquidas del IRPF recaudadas en la Comunidad Autónoma j .

Quiere decirse, pues, que la financiación incondicional a percibir por una Comunidad Autónoma j en el año 1993, tomado como neutral, se obtendrá de la suma de la recaudación normativa de tasas y tributos cedidos, más la cuantía de su participación en los ingresos del Estado de ese año, minorada en el 15 por 100 de las cuotas líquidas del IRPF ingresadas por los residentes en su territorio, más el 15 por 100 de las cuotas líquidas del IRPF ingresadas por los residentes en su territorio (19).

A la vista de lo expuesto, resulta evidente que para el año neutral todas las Comunidades Autónomas recibirán la misma cuantía por PIE que si no hubiera existido modificación. Ahora bien, la diferencia esencial con el sistema anterior radica en las diferentes reglas de evolución temporal que se aplican a cada uno de los sumandos incluidos en la expresión [6]. Efectivamente, mientras

(19) Este porcentaje fue aprobado en el Acuerdo 1/1993, con la abstención de Castilla y León y Andalucía y los votos en contra de Baleares, Extremadura y Galicia. La vigencia de este Acuerdo era para dos años, 1994 y 1995; pero el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, en su reunión de 23 de septiembre de 1996, decidió prorrogarlo para 1996, con los votos en contra de Extremadura, Andalucía y Castilla-La Mancha.

Según determina el artículo 13.4 de la LOFCA, ha de ser aprobado por ley. Esta remisión a una ley ha hecho plantearse a la doctrina a qué tipo de ley se refiere, a una ley orgánica, a una ley ordinaria o a la Ley de Presupuestos. En principio, y de acuerdo con los postulados del Tribunal Constitucional manifestados, entre otras, en las Sentencias 178 y 195, de 1994, podría fijarse en la Ley de Presupuestos, ya que este porcentaje está íntimamente relacionado con la previsión de ingresos y habilitación de gasto y también, porque constituye un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del presupuesto. Pero, en cambio, opinamos, que dada la vigencia anual de la Ley de Presupuestos, este porcentaje debería establecerse en una ley ordinaria.

TA_j , TC_j y $(PIE_j - 0'15IR_j)$ crecerán al ritmo que lo haga el índice prevalente (según la evolución del PIB, los ITAE o los GE), el último término $0'15IR_j$ será cada año el porcentaje señalado de la recaudación efectivamente obtenida de las cuotas líquidas del IRPF de los residentes de la Comunidad Autónoma.

En cualquier caso, la aplicación del «procedimiento» queda supeditada, para cada Comunidad Autónoma, al cumplimiento de la condición de que el importe del 15 por 100 de las cuotas líquidas declaradas por sus residentes devengadas en el año neutral (1993) sea inferior a la participación en los ingresos del Estado que le correspondería en dicho año (20). Cuando no se cumpla la mencionada condición, el porcentaje señalado se reduce a dos tercios (10%) o a un tercio (5%), según proceda.

Además, se establecen unas reglas de modulación financiera, aplicables a los años 1994 y 1995, para que el «exceso de financiación» resultante de la comparación entre el 15 por 100 del IRPF normativo y efectivo, no supere ni sea inferior a determinados porcentajes de su financiación incondicionada.

D) Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones para garantizar en todo el territorio español el nivel mínimo en la prestación de servicios públicos fundamentales.

Estos recursos vienen a garantizar la realización efectiva del principio de solidaridad interterritorial. Hay que señalar que el primero no cumple apropiadamente su función y el segundo ni siquiera se ha puesto en marcha hasta el momento, entre otras razones, porque ni la Constitución ni la LOFCA determinan cuáles son esos servicios públicos que han de tener el carácter de fundamentales.

En cuanto al Fondo de Compensación Interterritorial (FCI), el artículo 158.2 de la Constitución atribuye a este Fondo la importante misión de hacer efectivo el principio de solidaridad, pero, sin embargo, no determinó los criterios para la distribución de este Fondo entre las distintas Comunidades Autónomas, sino que fue la LOFCA -art. 16.1- la que lo hizo, enumerando, con carácter abierto, las siguientes variables: la inversa de la renta por habitante, la tasa de la población emigrada de los diez últimos años, el porcentaje de desempleo sobre la población activa, la superficie territorial y el hecho insular en relación con la lejanía del territorio peninsular (21).

(20) De no ser así, la Comunidad Autónoma percibiría a través del 15 por 100 del IRPF una financiación superior a la que le correspondería en concepto de *PIE* y debería proceder a realizar un retorno financiero.

(21) Este Fondo de Compensación Interterritorial fue objeto de estudio y reforma en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 21-2-1990. En el Acuerdo de 20-1-1992 se regula este Fondo, limitándose a aumentar sus recursos, con lo que se incrementan los ingresos de las Comunidades Autónomas partícipes en él (*Vid.* ZURDO RUIZ-AYÚCAR *et al.*, 1992, pág. 15).

Además, este artículo 16.1 de la LOFCA encomendaba a una ley, revisable cada cinco años, la ponderación de esas variables. Por ello, se aprobó la Ley 7/1984, de 31 de marzo, del Fondo de Compensación Interterritorial, ley que por otro lado fue recurrida ante el Tribunal Constitucional, aunque si bien, el mencionado Tribunal, en Sentencias 183 y 250 de 1988, determinó que la misma no sobrepasaba los límites de la LOFCA. Luego, transcurridos los cinco años, se aprobó la Ley 29/1990, de 26 de diciembre (22), en la que se revisaron los criterios de ponderación, y, también el ámbito de aplicación de este Fondo, quedando reducido a aquellas Comunidades Autónomas consideradas como objetivo número 1 a efectos de los Fondos Estructurales de la Unión Europea, es decir, aquellas Comunidades Autónomas con renta *per cápita* inferior al 75 por 100 de la media de los países miembros. Así, el artículo 3 de esta Ley 29/1990 establece que la cuantía global del Fondo se va a determinar en función de la inversión pública incluida en los Presupuestos Generales del Estado ponderada por la población relativa del conjunto de las Comunidades Autónomas beneficiarias del mismo sobre la estatal, y por el cociente entre la renta por habitante media nacional y la renta por habitante de las Comunidades partícipes. En el **cuadro n.º 5** puede verse la evolución que ha seguido el Fondo de Compensación Interterritorial durante el período 1992-1995.

Por lo que se refiere a las asignaciones complementarias para garantizar el nivel mínimo en la prestación de servicios públicos, el artículo 158.1 de la Constitución establece: «En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español». El artículo 15 de la LOFCA desarrolló este precepto constitucional, exigiendo que para que una Comunidad Autónoma pudiera hacer uso de esta asignación, lo recibido por la cesión de tributos más el porcentaje de participación habría de resultar insuficiente en relación con el nivel mínimo en la prestación de servicios públicos (23).

En este punto, y por su relación evidente, se ha de aludir a la «deuda histórica» que, tan insistentemente, ha venido reclamando la Comunidad Autónoma Andaluza. En este sentido, el apartado 1 de la disposición adicional segunda del Estatuto de Autonomía de Andalucía dispone que «la prestación de un nivel mínimo en alguno o algunos de los servicios efectivamente transferidos, los Presupuestos Generales del Estado consignarán, con especificación de su destino y como fuentes excepcionales de financiación, unas asignaciones complementarias para garantizar la consecución de dicho nivel mínimo». Y así, la Comisión Mixta de Transferencias ha acordado el pago a esta Comunidad de 20.000 millones en concepto de asignaciones complementarias de nivelación. Esto no significa, sin embargo, que este precepto constitucional haya sido desarrollado efectivamente.

(22) Su artículo 9.1 ha sido modificado por la Ley 31/1994, de 24 de noviembre.

(23) El artículo 15 de la LOFCA desarrolló este precepto constitucional en tres aspectos fundamentales: la finalidad de las asignaciones de nivelación es la de garantizar al ciudadano un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales; el nivel mínimo que debe garantizarse es el nivel medio de prestación en el territorio del Estado; y se trata de un mecanismo subsidiario y complementario, que sólo debe aplicarse cuando una Comunidad Autónoma no tenga recursos suficientes para asegurar el nivel medio de prestación del servicio, con lo que recibe a través de la participación en los ingresos del Estado y el rendimiento de los tributos cedidos (*Vid. ZURDO RUIZ-AYÚCAR et al.*, 1993, pág. 260).

CUADRO N.º 5
EVOLUCIÓN DEL FONDO DE COMPENSACIÓN INTERTERRITORIAL

(Miles de millones de pesetas)

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	1992	%	1993	%	1994	%	1995	%
Andalucía	51'1	39'6	50'8	39'4	50	38'8	50'7	38'8
Canarias	7'6	6	5'1	4	5'1	4	6	4
Cataluña	—	—	—	—	—	—	—	—
Galicia	22'1	17'2	23'5	18'2	24	18'7	23'7	18'7
Comunidad Valenciana	6'7	5'2	6'6	5'1	5'8	4'5	7'3	4'5
TOTAL ARTÍCULO 151	87'5	68	86	66'7	84'9	66	87'7	66
Aragón	—	—	—	—	—	—	—	—
Asturias	2'6	2	3'8	3	4	3'1	4'1	3'1
Baleares	—	—	—	—	—	—	—	—
Cantabria	—	—	1'3	1	1'2	1	1'3	1
Castilla-La Mancha	12'3	9'6	11'1	8'6	10'9	8'4	9'3	8'4
Castilla y León	9'9	7'7	11'5	9	12'6	9'8	12'3	9'8
Extremadura	11'7	9'1	11'6	9	11'4	8'9	10	8'9
La Rioja	—	—	—	—	—	—	—	—
Madrid	—	—	—	—	—	—	—	—
Murcia	4'6	3'6	3'5	2'7	3'6	2'8	4	2'8
TOTAL ARTÍCULO 143	41'1	32	42'8	33'3	43'7	34	41	34
TOTAL	128'6	100	128'8	100	128'6	100	128'7	100

FUENTE: *Elaboración propia a partir del Informe Económico-Financiero 1994.*

E) Los ingresos patrimoniales y el producto de las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas.

En el primero de ellos, se incluirían tanto los rendimientos obtenidos por la explotación o venta de los bienes que integran el patrimonio de cada Comunidad Autónoma, como los derivados de las actividades empresariales de dichos territorios. En cuanto a las operaciones de crédito, hay que señalar que se incluirían las diversas modalidades de instrumentalización del crédito.

En cuanto a los ingresos patrimoniales, no es pacífica la doctrina en torno a la naturaleza jurídica de los mismos; distinguiéndose dos tendencias: naturaleza jurídico-privada o naturaleza jurídico-pública.

El artículo 5.2 de la LOFCA considera que el patrimonio de las Comunidades Autónomas está constituido por «los bienes de su propiedad, así como por los derechos reales o personales de que sea titular, susceptibles de valoración económica, siempre que unos u otros no se hallen afectos al uso o al servicio público». Es decir, el patrimonio de las Comunidades Autónomas está constituido tanto por bienes de dominio público o demaniales -art. 339 del Código Civil, que son aquellos bienes propiedad de un ente público y afectos al uso público (plaza o calle), a un servicio público (edificio de la Agencia Tributaria) o al fomento de la riqueza nacional (agua)- como por bienes patrimoniales -art. 340 del Código Civil, que son los demás bienes en los que no concurre la nota de la afectación-.

El régimen jurídico de los bienes patrimoniales de las Comunidades Autónomas se contiene en la Ley de Patrimonio, aprobada por la Asamblea Legislativa de cada Comunidad Autónoma. Así, la Ley del Patrimonio Histórico Andaluz es la Ley 4/1986, de 5 de mayo. En ella se definen los bienes patrimoniales como todos aquellos bienes y derechos que pertenezcan a la Comunidad Autónoma de Andalucía y entidades de Derecho público de ella dependientes por cualquier título y no tengan la consideración de bienes de dominio público.

Por otro lado, las leyes de patrimonio autonómicas señalan que la explotación de los bienes patrimoniales podrá llevarse a cabo directamente por su propia Administración, por un organismo o entidad autónoma dependiente de la misma, o por particulares mediante cualquier modalidad contractual ajustada a Derecho; y que los rendimientos que se obtengan se ingresarán en la respectiva Tesorería, con aplicación a los pertinentes conceptos del presupuesto de ingresos.

Y, en cuanto a las competencias para el ejercicio de las facultades que como titular de los bienes patrimoniales le correspondan a las Comunidades Autónomas, éstas se atribuyen, con carácter general, al Departamento o Consejería de Economía y Hacienda, que normalmente las ejerce a través de su Dirección General de Patrimonio.

Por lo que respecta a los ingresos derivados de operaciones de crédito, el artículo 14 de la LOFCA señala que las Comunidades Autónomas pueden efectuar operaciones de crédito por plazo inferior a un año, y sin límite cuantitativo alguno, siempre y cuando dichas operaciones tengan por objeto cubrir necesidades transitorias de tesorería. Pero también permite, aunque cumpliendo una serie de requisitos, que las Comunidades Autónomas realicen operaciones de crédito por plazo superior al año. En este supuesto habrán de cumplir con dos exigencias: una, que el importe total del crédito se destine exclusivamente a la realización de gastos de inversión, que para FALCÓN Y TELLA (1986) este requisito ha de exigirse en sentido cuantitativo y no cualitativo, en virtud de la vigencia del principio de no afectación; y dos, que el importe total de las anualidades de amortización, por capital e intereses, no exceda del 25 por 100 de los ingresos corrientes de la Comunidad, entendiéndose por ingresos corrientes los percibidos de impuestos directos e indirectos, tasas, participaciones en ingresos estatales no cedidos, impuestos cedidos; pero no, lo que la Comunidad Autónoma reciba del Fondo de Compensación Interterritorial.

El artículo 14.3 de la LOFCA señala los supuestos en los que las Comunidades Autónomas necesitarán de la autorización del Estado para poder llevar a cabo una operación de crédito. Estos supuestos son: operaciones de crédito en el extranjero, emisión de Deuda y cualquier otra apelación al crédito público.

Como puede observarse, la LOFCA señala, en su artículo 14, las distintas operaciones de crédito que pueden ser llevadas a cabo por las Comunidades Autónomas, e incluso especifica los requisitos y límites que han de concurrir, pero no por ello éste es un precepto cumplido, en la práctica, por las Comunidades Autónomas. Dos razonamientos podrían avalar tal realidad práctica. Uno, la falta de indicación del organismo encargado de velar por su cumplimiento. Y otro, por la omisión de sanción alguna en el supuesto del incumplimiento del mismo.

El **cuadro n.º 6** nos muestra el volumen de deuda asumida por las Comunidades Autónomas a 31-12-1994, según la modalidad del pasivo financiero emitido. Como puede verse, en términos absolutos, son las Comunidades Autónomas de Cataluña, con 744.824 millones de pesetas, Andalucía, con 511.787 millones de pesetas, Comunidad Valenciana, con 432.261 millones de pesetas y Madrid, con 380.406 millones de pesetas, las que presentan unas mayores cifras de endeudamiento. Si se consideran los pasivos financieros por habitante, según datos del Informe Económico-Financiero de las Administraciones Territoriales en 1994 (MAP, 1995, pág. 265), destaca claramente el endeudamiento de Cataluña (122.301 ptas./hab.), Comunidad de Valencia (110.582 ptas./hab.), Galicia (93.369 ptas./hab.) y Murcia (87.612 ptas./hab.).

La instrumentación de estos pasivos financieros según modalidades permite observar la importancia de los préstamos y créditos singulares otorgados por intermediarios financieros sobre cualquier otra modalidad de endeudamiento (58%), seguidos por las emisiones de Deuda Pública (27%). A continuación, y con magnitudes muy inferiores, quedan los créditos obtenidos en moneda extranjera (11%). Finalmente, algunas Comunidades como Andalucía, Madrid y Valencia mantienen saldos deudores en forma de pagarés.

CUADRO N.º 6 **PASIVOS FINANCIEROS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS A 31-12-1994**

(Millones de pesetas)

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS	EMISIONES DE DEUDA	CRÉDITO MONEDA EXTRANJERA	PAGARÉS	TOTAL PF
Andalucía	277.765	141.950	68.220	23.850	511.785
Canarias	73.579	30.500	11.632	0	115.711
Cataluña	516.088	197.107	31.649	0	744.824
Galicia	177.956	59.139	16.940	0	254.035
Comunidad Valenciana	166.507	181.067	26.507	58.200	432.281
TOTAL ARTÍCULO 151	1.211.895	609.763	154.948	82.050	2.058.656
					.../...

.../...					
Aragón	92.656	2.000	2.000	0	96.656
Asturias	36.702	0	12.183	0	48.885
Baleares	19.552	15.000	24.790	0	59.342
Cantabria	39.356	0	0	0	39.356
Castilla-La Mancha	49.309	5.400	7.346	0	62.055
Castilla y León	67.885	28.200	18.951	0	115.036
Extremadura	52.786	320	6.687	0	59.793
La Rioja	17.398	0	0	0	17.398
Madrid	123.770	128.600	75.416	52.620	380.406
Murcia	38.032	28.700	27.048	0	93.780
TOTAL ARTÍCULO 143	537.446	208.220	174.421	52.620	972.707
TOTAL	1.749.341	817.983	329.369	134.670	3.031.363

FUENTE: *Elaboración propia a partir del Informe Económico-Financiero 1994.*

III. LA FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DURANTE EL QUINQUENIO 1997-2001. APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA 3/1996

El nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas, en vigor para el quinquenio 1997-2001, parte de dos premisas asumidas por el Gobierno. Una, el cumplimiento del Tratado de Maastricht que va a exigir la observancia de reglas de convergencia económica y presupuestaria; y otra, el compromiso asumido por el Gobierno de reducir el IRPF a lo largo de su legislatura sin elevar la presión fiscal global.

El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, a propuesta del Gobierno español, aprobó, el 23 de septiembre de 1996, por mayoría -con los votos en contra de Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura- un nuevo modelo de financiación autonómica aplicable al quinquenio 1997-2001 e inspirado en el principio de corresponsabilidad fiscal (24).

Y, para la materialización de este principio se ha recurrido al mecanismo de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, a través de dos tipos de medidas: una, mediante la ampliación del ámbito de la cesión a una parte del IRPF; y otra, mediante la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, incluyendo la parte cedida del IRPF (25).

(24) Podrían asumirse, en este sentido, las palabras de PÉREZ GARCÍA (1995, pág. 97), aunque referidas al anterior modelo de financiación: «Para el buen funcionamiento del modelo de financiación de una hacienda multinivel es fundamental la distribución de competencias tributarias en la que cada nivel de Gobierno tenga acceso directo a los rendimientos de alguna fuente de recursos ligada con bases tributarias amplias y estables, como el consumo o la renta».

(25) Ya en 1992, ZURDO RUIZ-AYÚCAR *et al.* (1992, págs. 15-16) habían afirmado, comentando el anterior acuerdo de financiación autonómica, que si se quería avanzar en la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, ello pasaba por la ampliación de los tributos cedidos y por la asunción de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas respecto de los tributos cedidos, a la vez que por el establecimiento de recargos autonómicos.

Para el cumplimiento de estas medidas se hace necesaria la modificación de la LOFCA en algunos aspectos como los siguientes: revisar y precisar el concepto de tributo cedido; aclarar y dotar de estabilidad a la relación de tributos susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas; reformular el ámbito objetivo de los recargos autonómicos sobre tributos estatales; redefinir las líneas generales del alcance y condiciones de la cesión; y dotar al sistema de tributos cedidos de normas procedimentales y órganos, que permitan resolver con eficacia y rapidez los conflictos que puedan suscitarse entre las distintas Comunidades Autónomas con motivo del ejercicio de sus competencias en relación a los tributos cedidos. La modificación de todos estos aspectos se ha llevado a cabo por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (26).

Esta reforma de la financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001 no ha ido acompañada de una auténtica descentralización de los ingresos, ya que las Comunidades Autónomas se seguirán financiando, principalmente, de las transferencias de los Presupuestos Generales del Estado o de los tributos cedidos. De este modo, los ingresos patrimoniales siguen siendo insignificantes y los tributos propios son difíciles de inventar. Por ello, cuando las Comunidades Autónomas no reciben transferencias suficientes para financiarse, acuden al endeudamiento, cada vez más creciente.

No obstante, esta reforma se sustenta en la idea política de atribuir a las Comunidades Autónomas una mayor responsabilidad o compromiso en la exigencia de tributos a los ciudadanos, que fortalecerá su autonomía y servirá de control para la continua demanda de fondos que adopta variadas y fatigosas formas de sucesivas reivindicaciones frente al Estado (*Vid. LASARTE ÁLVAREZ, 1997, págs. 1-3*).

Por lo que a las competencias normativas se refiere, hemos de detenernos en el procedimiento elegido para que las Comunidades Autónomas asuman estas competencias normativas respecto de los tributos cedidos, tributos del Estado -art. 157 CE- y al que le corresponden esas competencias normativas por precepto constitucional. El artículo 150 del texto constitucional, no obstante, contempla dos vías para la atribución a las Comunidades Autónomas de competencias que no hubieran asumido en sus Estatutos. Pero ni la nueva redacción de la LOFCA ni la nueva ley de cesión de tributos señalan cuál ha sido el cauce empleado (*Vid. ZORNOZA PÉREZ, 1996, pág. 60*).

Asimismo, SEVILLA SEGURA (1996, pág. 55) afirma, en relación con la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas, lo siguiente: «El compromiso entre autonomía y solidaridad que constituye el núcleo de todo Estado políticamente descentralizado sólo puede articularse disponiendo de ambas referencias. En tal sentido, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas cuenten con ciertos márgenes de autonomía normativa constituye una pieza fundamental del sistema de financiación y, por tanto, merecería discutirse tranquilamente, utilizando argumentos, y sin perder de vista algo fundamental cual es que la descentralización financiera no es causa de nada, sino consecuencia de la descentralización política decidida en 1978».

(26) Sobre las distintas alternativas de descentralización fiscal que podrían derivarse de la LOFCA, *Vid. PÉREZ GARCÍA (1995, pág. 79 y ss.)*.

De acuerdo con la estructura financiera del modelo propuesto para el quinquenio 1997-2001, la financiación total de una Comunidad Autónoma j habrá de responder a la siguiente expresión:

$$FT_j = TG_j + TE_j \quad [1]$$

donde FT_j es la financiación total de la Comunidad Autónoma, TG_j representa los ingresos por los recursos de gestión propia y TE_j es el importe de las transferencias del Estado en concepto de participación en los ingresos del mismo.

Desarrollando los términos del segundo miembro de la expresión tenemos que:

$$TG_j = TC_j + TA_j + TIR_j \quad [2]$$

siendo TC_j y TA_j los rendimientos obtenidos por la Comunidad Autónoma por tributos cedidos y tasas afectas a los servicios públicos y TIR_j es el tramo autonómico de la tarifa del IRPF. La suma de los tres términos representa el nuevo montante global de recursos tributarios gestionados por cada Comunidad Autónoma.

$$TE_j = PIR_j + PIE_j = 0'15IR_j + PIE_j \quad [3]$$

donde PIR_j es el tramo de los ingresos territoriales del IRPF y PIE_j es el tramo de participación en los ingresos generales.

En el año base, 1996, debe garantizarse el principio de neutralidad financiera, lo que implica que:

$$TC_j + TA_j + PIE_j = TC_j + TA_j + TIR_j + 0'15IR_j + PIE_j \quad [6]$$

Con base en la regla de neutralidad financiera, se establece, asimismo, una restricción inicial en el sistema: la financiación total (FT_j) que se asigna a cada Comunidad Autónoma, en valores del año base, es una cantidad igual a la que percibía por el sistema del quinquenio anterior. Por lo que, en términos absolutos, ninguna Comunidad perdería fondos con el nuevo sistema (el **cuadro n.º 7** recoge los datos de partida).

CUADRO N.º 7
RESTRICCIÓN INICIAL DEL MODELO DE FINANCIACIÓN EN EL AÑO BASE 1996

(Miles de millones de pesetas)

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	TOTAL RECURSOS	R. NORMA. T. CEDIDOS Y TASAS	15% IRPF COMPART.	DIFEREN.: RECURSOS A TRANSF. PIE TOTAL	TRAMO PIE IRPF TARIFA ESTATAL	PIE TRAMO GENERAL
Andalucía ...	740'4	121'3	95'1	524	95'1	428'9
Canarias	184'3	36'7	26'2	121'4	26'2	95'2
Cataluña	605'4	191'2	184'4	229'8	184'4	45'4
Galicia	306	45'3	44'7	216	44'7	171'3
Comunidad de Valencia ..	356'1	106'4	74'8	174'9	74'8	100'1
TOTAL ARTÍCULO 151	2.192'2	500'9	425'2	1.266'1	425'2	840'9
Aragón	73	31'7	29'5	11'8	9'8	2
Asturias	53	22'7	23'4	6'9	0	6'9
Baleares	30'1	13'7	16'4	0	0	0
Cantabria	34'3	8'5	10'5	15'3	10'5	4'8
Castilla- La Mancha	96'5	24'3	24'6	47'6	24'6	23
Castilla y León	164'3	47'8	49'8	66'7	49'8	16'9
Extremadura	67'9	67'9	12'4	43	12'4	30'6
La Rioja	16'3	6'1	6	4'2	4	0'2
Madrid	270'3	101	195'2	- 25'9	0	- 25'9
Murcia	16'3	16'4	15	11'2	10	1'2
TOTAL ARTÍCULO 143	848'3	284'7	382'8	180'8	121'1	59'7
TOTAL	3.040'5	785'6	808	1.446'9	546'3	900'6

FUENTE: *Elaboración propia a partir del Consejo de Política Fiscal y Financiera.*

Partiendo de la restricción inicial del modelo para el quinquenio:

$$FT_j = TC_j + TA_j + TIR_j + 0'15IR_j + PIE_j$$

veamos los pasos a seguir para el cálculo de la cantidad que recibirá cada Comunidad. El primer paso consiste en minorar la financiación total (FT_j) en el importe de la recaudación normativa que le corresponde en el año base por tributos cedidos y tasas afectas a servicios traspasados (27). La segunda operación consiste en la atribución a cada Comunidad del rendimiento del tramo autonómico del IRPF de su territorio (TIR_j). Esta atribución se sujeta a las siguientes reglas:

1. Se desdoblará tanto la tarifa como las deducciones del IRPF en dos tramos, uno estatal y otro autonómico, cuyo peso relativo es del 85 por 100 y del 15 por 100, respectivamente.
2. Las Comunidades Autónomas que adopten el modelo podrán ejercer, respecto a los sujetos pasivos residentes en su territorio, las facultades normativas previstas sobre el tramo autonómico. Para aquellas Comunidades Autónomas que no acepten la reforma, los sujetos pasivos residentes en las mismas estarán sometidos igualmente a los dos tramos, sólo que el importe total de las cuotas devengadas corresponderá al Tesoro Público.
3. Solamente para aquellas Comunidades Autónomas que se adhieran al nuevo sistema, se minorará un importe equivalente al rendimiento imputable a su tramo autonómico del IRPF (15% de los ingresos obtenidos por el IRPF en el año base efectuados por residentes en su territorio) (28).

Así, tenemos que:

$$FT_j - TC_j + TA_j + TIR_j = \pm FT'_j$$

En tercer lugar, para determinar la cantidad a percibir por las Comunidades Autónomas en concepto de participación en los ingresos del Estado, hay que atribuir a cada Comunidad el tramo de participación en ingresos del Estado correspondiente a la recaudación territorial del IRPF ($0'15IR_j$). Esta atribución está sujeta a dos principios: el de subsidiariedad, en cuya virtud sólo aquellas Comunidades Autónomas que apliquen el método tendrán derecho a percibir este porcentaje; y el de suficiencia, por el cual para que una Comunidad Autónoma pueda acceder a este tramo debe tener capacidad previa de absorción del mismo, es decir, que $FT'_j > 0$ y superior al valor de este 15 por 100 en el año base ($FT'_j > 0'15IR$). Si se cumplen ambas condiciones, la Comunidad podrá optar por recibir el 15 por 100 de participación de los ingresos del Estado correspondiente a la recaudación territorial del IRPF (29).

(27) Esta recaudación normativa es la misma, para cada Comunidad, que la que se le haya computado en el año base (considerando como un año el quinquenio 1992-1996) por aplicación del método.

(28) Para determinar el importe de ese 15 por 100 se computarán todos los ingresos producidos en el ejercicio, menos el saldo neto de la cuota diferencial del ejercicio anterior ingresada en el mismo, más el saldo neto de la cuota diferencial correspondiente al mismo que se ingrese en el ejercicio siguiente.

(29) No obstante, para las Comunidades Autónomas en que no se cumpla la condición 2.ª del principio de suficiencia, siempre que cumpla la 1.ª, el tramo se fija de la misma forma pero aplicando un coeficiente reductor de 2/3 ó 1/3, según proceda, al término.

Finalmente, una vez disminuida la cantidad del punto anterior, el resultado constituirá la participación en los ingresos del Estado propiamente dicha. Su aplicación se realizará teniendo en consideración diversas reglas:

1. El tramo de participación en valor del año base, para el primer año del quinquenio, para las Comunidades Autónomas que accedan al tramo de participación en ingresos territorializados del IRPF, será:

$$PIE_j = FT'_j - 0'15IR_j$$

2. Para las Comunidades Autónomas que no accedan al tramo:

$$PIE_j = FT'_j$$

En caso de ser negativo se entenderá como una compensación de la Comunidad Autónoma al Estado por el exceso de financiación recibido por los mecanismos del sistema.

3. A partir del valor del tramo de participación para cada Comunidad Autónoma en el año base, se fijará el respectivo porcentaje de participación definitivo del quinquenio en los ingresos generales del Estado (*PPIE*), obtenido del siguiente cociente:

$$PPIE_j = PIE_j / ITAE \quad (30)$$

4. Las causas de revisión del porcentaje de participación quedan fijadas en los siguientes motivos: traspasos de nuevos servicios, ampliaciones o revisiones de valoraciones de traspasos anteriores, cesión de nuevos tributos y establecimiento o aumento del porcentaje de participación en los ingresos territorializados del IRPF. Cuando el porcentaje sea de compensación, únicamente será objeto de revisión con ocasión de traspaso de nuevos servicios o ampliaciones.
5. La dinámica del sistema queda establecida de forma similar al modelo actual. Así, partiendo del año base se aplicará un índice de crecimiento para obtener la financiación por *PIE* del ejercicio corriente. La única novedad consiste en la consideración como índice alternativo a los ya existentes -ITAE, PIB normal, GE- del IPC de la economía española. El límite máximo queda establecido en la tasa de crecimiento del PIB nominal.

(30) Se define como la suma de los ingresos del Estado por los impuestos directos e indirectos (excluidos los susceptibles de cesión), las cuotas de la Seguridad Social y las cotizaciones al desempleo.

Finalmente, y respecto a la realización efectiva del principio de solidaridad interterritorial (31), el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas adoptó el acuerdo -séptimo- de establecer un Fondo de Garantía, que se dotará en los Presupuestos Generales del Estado a partir del ejercicio 1998. La finalidad de este Fondo es cubrir las posibles distorsiones financieras que se puedan producir como consecuencia de los nuevos mecanismos de corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas.

Así, en primer lugar, se adoptan prevenciones para el supuesto de que los recursos que obtengan las Comunidades Autónomas a través de los nuevos mecanismos de corresponsabilidad fiscal, resulten inferiores a los que percibían con la aplicación de los instrumentos hasta ahora vigentes. Por ello, se introduce, como primera garantía, el llamado «límite mínimo de evolución de los recursos por IRPF», que consiste en que si lo que recauda una Comunidad Autónoma a través de la tarifa complementaria del IRPF y, en su caso, la participación territorializada en dicho impuesto no va aumentando al mismo ritmo que crece la recaudación del Estado por dicho impuesto, el Gobierno central cubrirá la diferencia hasta llegar al 90 por 100 del crecimiento del IRPF estatal.

En segundo lugar, se introduce otra garantía, «garantía de suficiencia dinámica», para cubrir las posibles pérdidas que pueda experimentar alguna Comunidad Autónoma al poner en marcha el nuevo modelo de financiación en relación con la generación de recursos. Aquí lo que se garantiza es que el incremento de los recursos, computables a efectos de esta garantía, no será inferior en el conjunto del quinquenio 1997-2001 al 90 por 100 del incremento que experimenten los recursos computables -es decir, la suma de los derivados de la participación en ingresos generales del Estado, el tramo autonómico del IRPF y la participación en los ingresos territoriales del mismo- del conjunto de las Comunidades Autónomas. A estos efectos, el rendimiento de la tarifa complementaria del IRPF se computará considerando igual normativa, respecto a tipos y deducciones, que la establecida en la ley del impuesto para el caso de que no se ejercite por la Comunidad Autónoma la potestad normativa. Y si la ha ejercitado, entonces, se determinará teóricamente el rendimiento que se obtendría por dicha tarifa aplicando la citada normativa recogida en la ley estatal del impuesto.

Y, por último, se introduce una tercera garantía, «capacidad de cobertura de la demanda de servicios públicos», cuyo objetivo es disminuir las diferencias que puedan existir entre las Comunidades Autónomas en la financiación por habitante, una vez que se haya producido la transferencia de competencias y el traspaso de servicios en materia de educación no universitaria a las Comunidades Autónomas del artículo 143. Este fondo lo que garantiza es una financiación mínima por habitante, de tal modo que en el quinto año del quinquenio, la financiación de cada Comunidad Autónoma no podrá ser inferior al 90 por 100 de la financiación media por habitante del conjunto de las Comunidades Autónomas. A estos efectos, se habrá de computar el rendimiento de los tributos cedidos y de las tasas, los dos tramos de la participación en los ingresos del Estado y el rendimiento de la tarifa complementaria del IRPF por su valor real para las Comunidades Autónomas que en el quinto año del

(31) GARCÍA AÑOVEROS (1996, pág. 43) señala que el principio de solidaridad implica, en este campo, «que la Hacienda de cada Comunidad Autónoma debe obtener los fondos suficientes para que los servicios públicos de su competencia no se presten a niveles de calidad y difusión inferiores a los mínimos que se establezcan para todas las Comunidades Autónomas, y de modo que el sacrificio fiscal de unos y otros sea más o menos equivalente».

quinquenio estén aplicando igual normativa, respecto a tipos y deducciones, que la establecida en la ley del impuesto para el caso de que no se ejercite por la Comunidad Autónoma la potestad normativa. Y si la ha ejercitado, entonces, se determinará teóricamente el rendimiento que se obtendría por dicha tarifa aplicando la citada normativa recogida en la ley estatal del impuesto.

IV. LA CESIÓN DE TRIBUTOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La cesión total o parcial de tributos estatales a las Comunidades Autónomas constituye un recurso financiero de éstas contemplado en el artículo 157 de la propia Constitución y que, en principio, habrá de coadyuvar, junto a los demás recursos previstos en este artículo, a la consecución de la autonomía financiera consagrada en el artículo 156 del mismo texto constitucional.

En virtud del apartado 3 del artículo 157 citado, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, reguló el ejercicio de las competencias financieras relativas a los diferentes recursos, y en particular, los principios básicos a que habría de ajustarse la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas -arts. 10 y 11 de esta ley-, tal como indicamos en el apartado anterior.

A su vez, y con la finalidad de garantizar el desarrollo del proceso de cesión de tributos de una forma homogénea en las diferentes Comunidades Autónomas, y sin perjuicio de la exigencia de un precepto expreso sobre esta cesión en los respectivos Estatutos de Autonomía, el artículo 10 de la LOFCA va a prever que una ley específica determine el alcance y condiciones en que ha de tener lugar la cesión de tributos, estableciendo un marco de referencia idéntico para todas las Comunidades Autónomas. Es así como se aprobó la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, que ineludiblemente deberá ser respetada por las respectivas leyes de cesión de tributos autonómicas, ajustándose a los requisitos específicos que esta ley, de ámbito general, en cada caso establezca.

El nuevo modelo de financiación autonómica aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, en su reunión de 23-9-1996, para el quinquenio 1997-2001, inspirado en la asunción, por parte de las Comunidades Autónomas, de un mayor «nivel de corresponsabilidad fiscal efectiva», según manifiesta la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, ha ocasionado importantes modificaciones respecto a la cesión de tributos como recurso financiero. Por un lado, se ha ampliado el ámbito de la cesión a una parte del IRPF, cesión no prevista hasta este momento; y por otro, se va a acordar la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, competencias que tampoco se preveían en la normativa vigente en ese momento (32).

(32) La cesión de tributos sin capacidad normativa originaba cierto grado de corresponsabilidad fiscal impropia. Con el nuevo modelo, y dado el ejercicio de competencias respecto a la cuantificación de los tributos cedidos, que sería expresión de una competencia legislativa compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas, se llegaría a conseguir una corresponsabilidad fiscal en sentido estricto o propio. *Cf.*: sobre esta distinción entre corresponsabilidad fiscal propia o impropia en relación a los tributos cedidos (RAMALLO MASSANET y ZORNOZA PÉREZ, 1995, págs. 40-41).

Por tanto, el acuerdo citado va a originar la modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA), a través de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, y por otra parte, la promulgación de una nueva ley de cesión de tributos, que, entre otros temas, establezca el marco, o mejor, el nuevo alcance y condiciones de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Ésta será la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

No obstante la aprobación del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, no todas las Comunidades, y entre ellas la Comunidad Autónoma de Andalucía, aceptaron este sistema, habiendo presentado incluso recursos de inconstitucionalidad contra la nueva normativa citada en que éste se ha plasmado. Y dada esta no aceptación por todas las Comunidades Autónomas del nuevo sistema de financiación, el artículo 26 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, va a establecer la derogación desde el 1-1-1997 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre -anterior ley de cesión de tributos-, pero «excepto respecto de aquellas Comunidades Autónomas que no asuman, en todo o en parte, el nuevo régimen de cesión de tributos previsto en este Título, las cuales continuarán rigiéndose, en todo o en la parte no asumida, por lo dispuesto en la citada Ley 30/1983, de 28 de diciembre, y en su respectiva ley específica de cesión».

De lo que se va a deducir claramente que van a poder coexistir dos modelos de cesión de tributos, contemplados en dos leyes diferentes, la Ley 30/1983 y la Ley 14/1996, siendo incluso posible la aceptación parcial del nuevo modelo, aplicándose a la vez y en parte preceptos contemplados en ambos textos legales. No vamos a analizar los conflictos que, indudablemente, se podrían originar en la aplicación simultánea de las dos leyes de cesión, conflictos y problemas quizá no suficientemente valorados por el legislador y que podrían, como consecuencia de la aplicación de criterios diferentes en relación a los puntos de conexión para la exacción de los tributos cedidos o incluso la determinación del concepto esencial de residencia habitual, por citar los ejemplos más significativos, ocasionar una vulneración de principios constitucionales que presiden la financiación autonómica como son el de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad entre todos los españoles. Sí vamos a examinar, por separado, las características fundamentales de los dos modelos de cesión de tributos, el contemplado en la anterior Ley 30/1983 y que, en principio, sería el que va a continuar aplicando la Comunidad Autónoma de Andalucía, y, por otra parte, el nuevo modelo que desarrolla la Ley 14/1996, y que será aplicado por todas aquellas Comunidades Autónomas que han aceptado el nuevo sistema de financiación.

En cualquier caso, estimamos que la aplicación simultánea, por unas u otras Comunidades Autónomas, de los dos modelos de cesión de tributos -dejando a un lado la posibilidad de utilizar de forma abusiva el art. 26 de la Ley 14/1996, aplicando diferentes preceptos de una u otra ley, según el propio interés de una misma Comunidad- también podría originar situaciones de desigualdad, no ya la producida entre las mismas Comunidades respecto a la obtención de ingresos y que en último término estaría amparada en la ley, sino entre los ciudadanos de unas y otras Comunidades Autónomas que, precisamente, en razón del domicilio, podrían ostentar una posición de privilegio fiscal o por contra sufrir una situación de discriminación. No podemos olvidar, y sobre todo teniendo en cuenta ahora la facultad normativa sobre los tributos cedidos de que van a gozar las Comunidades Autónomas

acogidas al nuevo modelo, que el artículo 157.2 de la Constitución establece que «las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios».

1. El modelo de cesión de tributos establecido en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre.

El artículo 10.1 de la LOFCA, como ya indicamos, define a los tributos cedidos como aquellos «establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponde a la Comunidad Autónoma», entendiéndose que la cesión se ha efectuado, y según el apartado 2 de este mismo artículo, cuando «haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica».

Aunque el concepto de cesión de tributos se haya mantenido tras la modificación normativa a que venimos aludiendo, es evidente que el alcance y condiciones de la cesión han sido sustancialmente modificados, de modo que el artículo 10, en su apartado 3, así como el artículo 11 de la LOFCA han debido ser objeto de una nueva redacción en virtud de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, que, a su vez, será desarrollada por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre.

Efectivamente, el apartado 3 del artículo 10 de la LOFCA, en su primitiva redacción, que será desarrollada por la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, establecía la posibilidad de una cesión total o parcial de tributos estatales según se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate o únicamente alguno o algunos de los mencionados hechos imposables. No se permitía, pues, ni la cesión de parte del rendimiento de un determinado hecho imponible de un tributo cedido, ni se contemplaba la posibilidad de que la cesión, fuese total o parcial, pudiese llevar consigo competencias normativas.

El apartado 4 del artículo 10 de la LOFCA, ya señalado en el epígrafe anterior, relativo a los criterios generales de atribución a las Comunidades de los tributos cedidos se ha mantenido, en la actual redacción, con la única precisión de carácter técnico, y ya contenida en la propia Ley 30/1983, relativa a los tributos cedidos de carácter personal que se atribuirán en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, con la excepción del gravamen de las adquisiciones por causa de muerte, cuyo rendimiento se atribuirá en función del domicilio fiscal del causante. Se mantendrá, tras la modificación de la LOFCA, la atribución de los tributos que graven el consumo en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, así como la atribución de los tributos que graven operaciones inmobiliarias en función del lugar donde radique el inmueble.

El modelo de cesión de tributos establecido en la Ley 30/1983 va a ajustarse, evidentemente, a la redacción originaria de la LOFCA. Así, en el artículo 1 se relacionan los tributos cedidos, estableciéndose, entre otras, una cesión parcial del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

Jurídicos Documentados (ITPAJD), respecto a determinados hechos imponibles -y por tanto «cesión parcial» en el sentido expresado en el art. 10.2 de la LOFCA en su primera redacción-; esta cesión parcial fue posteriormente ampliada a otros hechos imponibles del ITPAJD, en virtud de la Ley 32/1987, de 22 de septiembre, de ampliación del alcance y condiciones de cesión del ITPAJD a las Comunidades Autónomas. En todo caso, el rendimiento cedido estaría constituido por el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos (art. 2) no previéndose en el artículo 3, relativo a la normativa aplicable a los tributos cedidos, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas dicten normativa directamente reguladora de los tributos cedidos, sino tan sólo en relación a competencias concretas que les hayan sido atribuidas y siempre ajustándose a lo establecido en las normas estatales.

Los artículos 4 a 8 de la Ley 30/1983 se van a referir a los diferentes puntos de conexión con los territorios de las Comunidades Autónomas a efectos de la atribución del rendimiento de los distintos tributos cedidos. Esta aplicación a todas las Comunidades Autónomas de los mismos puntos de conexión es la que habrá de evitar tanto supuestos de no imposición como de doble imposición interregional.

Los puntos de conexión, y en desarrollo de los principios generales de la LOFCA, van a estar referidos, según la naturaleza del tributo de que se trate, a la *residencia habitual* del sujeto pasivo -en impuestos personales como el Impuesto sobre el Patrimonio- o en el caso del Impuesto sobre Sucesiones, la residencia habitual del causante o del donatario, según los casos; el *lugar donde radiquen los bienes inmuebles*, en relación al gravamen de las donaciones de este tipo de bienes o al ITPAJD que recaiga sobre los mismos; o bien el *lugar en que se realicen las operaciones gravadas*, en relación, con carácter general, al ITPAJD y a las tasas y demás exacciones sobre el juego. No se va a aludir en la Ley 30/1983, dada la no previsión de la cesión de este impuesto, a ningún punto de conexión relativo a la hipotética cesión del IRPF, ni tampoco se alude a los criterios a aplicar en supuestos de intervención de capacidad normativa de diversas Comunidades Autónomas relativa, y como ejemplo, a la determinación de tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), dado que dicha capacidad no se ha reconocido hasta la actual reforma de la LOFCA y la consiguiente aprobación de la Ley 14/1996.

Además, dada la ausencia de capacidad normativa sobre los tributos cedidos, aparecen en los artículos 9 y 10 de la Ley 30/1983 unos conceptos genéricos de residencia habitual de las personas físicas -permanencia en el territorio por más de 183 días durante el año natural- y domicilio fiscal para las personas jurídicas -domicilio social siempre que en él esté centralizada la gestión administrativa y dirección de sus negocios-, conceptos que se aplicarán en relación a todos los tributos, o mejor hechos imponibles cedidos, cuyo punto de conexión sea la residencia habitual o domicilio fiscal, respectivamente.

Todas las competencias normativas, incluidas las de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos corresponden al Estado (art. 11), sin perjuicio de que todas las expresamente citadas puedan ser delegadas a las Comunidades Autónomas (arts. 12 a 17 de la ley), y sin perjuicio de la colaboración entre las distintas Administraciones en el desarrollo de todas

estas competencias (art. 12). Y por otra parte, corresponderá a las Comunidades Autónomas la intervención y contabilización relativa a todos los tributos cedidos con excepción del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo fiscalizados en todo caso los resultados por la Intervención General de la Administración del Estado (art. 18).

En particular, se va a establecer una gestión compartida del Impuesto sobre el Patrimonio, cuya declaración se presentará conjuntamente con la relativa al IRPF. La Administración del Estado podrá incoar actas de comprobación e investigación, si bien la instrucción y resolución correspondería a la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma (art. 12.2 y 3). Se establece, asimismo, y en relación a este impuesto, una colaboración en la inspección que va a incluir el intercambio de información (art. 12.4). La recaudación en período voluntario correspondería al Estado, salvo que la liquidación fuese practicada por la Comunidad Autónoma y en vía ejecutiva a la Administración de la Comunidad Autónoma, en todo caso (art. 14.1).

Respecto al ISD, el ITPAJD y las tasas sobre el juego, el Estado delega la generalidad de sus competencias gestoras y recaudatorias, manteniendo las competencias relativas a la resolución de consultas, concesión de beneficios fiscales y confección de efectos timbrados (art. 13), manteniéndose también en relación a estos impuestos la colaboración en la inspección e información entre ambas Administraciones.

En materia de revisión de actos de gestión, se va a delegar, en general, a las Comunidades Autónomas las competencias revisoras en relación al recurso de reposición, declaración de nulidad, fraude de ley y declaración de lesividad, reservándose el Estado la competencia para revisar los actos anulables y, por supuesto, el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas (art. 17 de la Ley 30/1983 y art. 20 de la LOFCA).

En cualquier caso, va a destacar de esta regulación de las diversas competencias el hecho de que, en todo caso, la normativa aplicable en todas las materias -gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión- sea siempre estatal, no existiendo tampoco ninguna previsión de dictar normativa alguna, por parte de las Comunidades Autónomas, sobre aspectos sustanciales o materiales de los tributos como el establecimiento de exenciones, tarifas o deducciones de la cuota, aspectos que, como vamos a examinar, podrán ser objeto de regulación por las Comunidades Autónomas con el alcance y condiciones establecidos en la nueva Ley 14/1996 de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

Finalmente, la Ley 30/1983 se refiere a otros temas que podemos considerar más accesorios como la competencia para comunicar al Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delito fiscal, que corresponderá a la autoridad competente de la Comunidad Autónoma (art. 21), competencias, y en este caso en relación a todos los tributos cedidos excepto el Impuesto sobre el Patrimonio, y también en favor de las Comunidades Autónomas, acerca de la autorización de la investigación tributaria de las cuentas y otras operaciones bancarias -levantamiento del secreto bancario- (art. 23), y la creación de las Comisiones Coordinadoras para la relación entre la Administración del Estado y cada una de las Comunidades Autónomas (art. 24).

Debemos destacar que la disposición transitoria primera de la Ley 30/1983 disponía la subrogación de cada Comunidad Autónoma en los derechos y obligaciones tributarias de la Administración del Estado en cuanto afecte a la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos, a la entrada en vigor de la respectiva ley de cesión de tributos, fecha en la que, según la disposición adicional cuarta de la misma ley, tendrá plena efectividad el alcance y condiciones de la cesión de tributos a que se refiere la Ley 30/1983. Así pues, si por un lado, el artículo 10.2 de la LOFCA va a exigir, para que la cesión de tributos se efectúe, un precepto expreso del Estatuto correspondiente, por otro, la Ley 30/1983 va a exigir para que dicha cesión produzca plenos efectos, en el sentido recogido ya en esta ley específica, la aprobación, por cada Comunidad Autónoma, de una ley particular de cesión de tributos.

La cesión de tributos estatales a la Comunidad Autónoma de Andalucía se preveía en los artículos 57 y 60 de la Ley Orgánica 6/1981, de Estatuto de Autonomía de Andalucía, artículos que van a ajustarse a la originaria redacción de la LOFCA, estableciendo el artículo 57.1 la lista de tributos cuyo rendimiento se va a ceder a la Comunidad, y el artículo 60.2, la asunción, por parte de ésta y mediante delegación del Estado, de las competencias relativas a la gestión, recaudación, liquidación, inspección y revisión, en su caso, de los tributos cedidos.

El artículo 57.3 del Estatuto de Autonomía remite, en cuanto a la determinación del alcance y condiciones de la cesión, a una ley específica posterior, ley que se habrá de ajustar a la Ley 30/1983 -ley general- y que será la Ley 32/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos. Esta ley va a establecer en un artículo único que «el alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Andalucía, a los que se refieren los artículos 57 y 60 de su Estatuto de Autonomía, son los establecidos en la Ley General Reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas».

En suma, en tanto en cuanto la Comunidad Autónoma de Andalucía no asuma el nuevo régimen de cesión de tributos previsto en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, en todo o en parte, le seguirá siendo de aplicación, tal y como dispone el artículo 26 de la Ley 14/1996, lo dispuesto en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, que, a grandes rasgos, acabamos de examinar, y a la que, como hemos visto, en un único artículo se remite la ley específica de cesión de la Comunidad Autónoma de Andalucía. No podemos olvidar, no obstante, que la aplicación del régimen establecido en la Ley 30/1983 sería, en cualquier caso, parcial, ya que, por una parte, sería posible una asunción parcial del nuevo régimen de financiación -piénsese en la negativa a aceptar la cesión del IRPF con capacidad normativa y al mismo tiempo la aceptación de dicha capacidad normativa, contemplada en la Ley 14/1996 y en la Ley Orgánica 3/1996 que modifica la LOFCA, respecto a otros tributos cedidos e igualmente no prevista en la Ley 30/1983-, y, por otra parte, resulta evidente que la evolución legislativa de los últimos años ha hecho inaplicables numerosos preceptos de la Ley 30/1983 como, por ejemplo, los que contemplaban la posibilidad de cesión del Impuesto sobre el Lujo, impuesto ya derogado, o la atribución del rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio en caso de que los bienes y derechos de los miembros de la unidad familiar fuesen objeto de acumulación, posibilidad que no se contempla en la actual Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. El nuevo modelo de cesión de tributos contemplado en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

El nuevo modelo de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas que se ha plasmado en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, como ya señalamos, gira en torno a dos medidas fundamentales cuales son, la ampliación del ámbito de la cesión de tributos estatales a una parte del IRPF, y la atribución a las Comunidades Autónomas de determinadas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, incluyendo la parte cedida del IRPF. Para la introducción de estas medidas fue necesaria, como ya indicamos, la modificación de la LOFCA a través de la Ley Orgánica 3/1996, que anteriormente comentamos.

La Ley 14/1996 se va a dividir en tres Títulos, de los cuales el Título I, sobre el que centraremos nuestra exposición, es el que se va a referir propiamente al alcance y condiciones del nuevo régimen de cesión de tributos, respetando sustancialmente el esquema de la Ley 30/1983. El Título II va a contener la necesaria modificación de la normativa propia de cada uno de los tributos cedidos a fin de adaptarla a las nuevas competencias normativas que sobre estos tributos se van a atribuir a las Comunidades Autónomas, constituyendo, además, la normativa supletoria en caso de que determinadas Comunidades no hagan uso de estas competencias. Y finalmente el Título III, como consecuencia de la necesidad de una mayor participación de las Comunidades Autónomas en los órganos de gestión de la Administración Tributaria del Estado, va a regular la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

Debemos destacar, en primer lugar, y respecto al ámbito de la cesión de tributos en general, la reducción de éste respecto al previsto en la LOFCA, modificada por la Ley Orgánica 3/1996. Efectivamente, el artículo 2 de la Ley 14/1996 tan sólo alude, como objeto de cesión, al IRPF, al Impuesto sobre el Patrimonio, al ISD, al ITPAJD y a los Tributos sobre el Juego, no refiriéndose para nada, en el sentido que lo hace la LOFCA, a la posible cesión de la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y de los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales; por tanto una cesión «teórica» de estos impuestos -en la actualidad los impuestos referidos no se aplican en la práctica, y desde un punto de vista estrictamente técnico, en fase minorista (33)- exigiría una modificación de la Ley 14/1996. Y por contra, llama la atención el hecho de que la alusión a la cesión del IRPF se haga sin ninguna limitación; la cesión parcial del IRPF con el límite máximo del 30 por 100 se establece precisamente en la nueva redacción del artículo 11 de la LOFCA, por lo que cualquier elevación de este límite, a pesar de que fuese posible según la Ley 14/1996, exigiría previamente una ley orgánica que modificase de nuevo la LOFCA.

(33) La cesión del IVA minorista exigiría la sustitución del actual sistema de recargo de equivalencia, definiendo al mismo tiempo lo que se entiende por fase minorista, así como estableciendo la variable que sirva de base para la distribución de la recaudación que corresponde a cada Comunidad (el consumo), y cálculo de las deducciones correspondientes a la Administración Central, con la consiguiente exigencia de información continua para los ajustes y compensaciones entre Administraciones. *Cfr.* en este sentido PÉREZ GARCÍA (1995, págs. 95-96).

En cuanto al rendimiento cedido a las Comunidades Autónomas, el artículo 3 de la Ley 14/1996 se refiere, en general, al importe de la recaudación líquida de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos, tal como lo hacía la Ley 30/1983, añadiendo, en relación al IRPF, «... recaudación líquida de la parte de la deuda tributaria cedida...», sin expresar, como acabamos de afirmar, que dicha parte constituye un porcentaje concreto de la misma, porcentaje que, como máximo, la LOFCA ha establecido en el 30 por 100. Esta parte de la deuda tributaria cedida incluirá tanto la parte autonómica de las cuotas líquidas correspondientes a declaraciones presentadas en período voluntario de pago como la parte que corresponda a la Comunidad Autónoma respecto a deudas ingresadas por actas de inspección, liquidaciones practicadas por la Administración y declaraciones presentadas fuera de plazo, con ciertas matizaciones -en el primer caso, se minoraría la parte correspondiente a la deducción por doble imposición internacional, y en el segundo, se excluirían los recargos legales y el recargo de apremio, minorándose además en el importe de las devoluciones por ingresos indebidos que deban imputarse a la Comunidad Autónoma-.

La normativa aplicable a los tributos cedidos será, con carácter general, y al igual que disponía la Ley 30/1983, la normativa estatal, si bien el artículo 4 de la Ley 14/1996 añade, entre esta normativa, las disposiciones «emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos» (art. 4).

Los artículos 5 a 9 de la ley se refieren, precisamente, al alcance de la cesión y puntos de conexión en los diferentes tributos cedidos. Estos puntos de conexión son sustancialmente los mismos que se contenían en la Ley 30/1983 -residencia habitual en el Impuesto sobre el Patrimonio y el ISD, lugar de realización de las operaciones gravadas, con carácter general, en el ITPAJD, lugar donde radiquen los bienes inmuebles en relación a determinados hechos imponibles de estos dos últimos tributos o lugar de realización del hecho imponible en las tasas sobre el juego-, si bien se van a introducir, además del punto de conexión en el IRPF como nuevo tributo cedido, algunas matizaciones en relación al ISD y al ITPAJD, con la finalidad bien de evitar problemas técnicos o posibles situaciones de fraude derivadas de la capacidad normativa ahora otorgada a las Comunidades Autónomas.

En concreto, y en relación al ISD, se va a permitir a las Comunidades Autónomas la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y la tarifa, entre otras competencias. Dada, pues, la posibilidad de la aplicación de tarifas diferentes, y teniendo en cuenta que pueden ser varias las Comunidades Autónomas que tengan atribuido el impuesto correspondiente a un mismo sujeto pasivo, atendiendo a los diversos puntos de conexión en el caso de donaciones -lugar de radicación de los bienes inmuebles o lugar de la residencia habitual del donatario respecto al resto de bienes y derechos-, era absolutamente preciso contemplar esta situación. Así, en este caso, el artículo 6.3 va a establecer, y siempre que la donación se efectúe por un mismo donante a un mismo donatario, en un solo documento, y se refiera a bienes o derechos en relación a los cuales se apliquen diversos puntos de conexión, que corresponderá a cada Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos. Y también se aplicaría el tipo medio en los casos en que proceda acumular donaciones (art. 6. 3 y 4).

En el ITPAJD, en el caso de documentos notariales, siempre que el documento comprenda algún concepto sujeto a la cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, se va a atender no ya al lugar de autorización u otorgamiento del documento (punto de conexión establecido para estos casos en la Ley 30/1983), sino al lugar donde radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos [art. 7. Dos, A)]. Así se va a evitar que, como consecuencia de la aplicación por las Comunidades Autónomas de tarifas diversas, el sujeto pasivo del hecho imponible en cuestión formalice los documentos notariales en aquella Comunidad en que fiscalmente le resulte más beneficioso.

Finalmente, en cuanto a la nueva cesión del IRPF, se va a establecer como punto de conexión la residencia habitual del sujeto pasivo en caso de tributación individual, considerando la ley que, en caso de opción por la tributación conjunta, el rendimiento que se cede «se entenderá producido en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable de acuerdo con las reglas de individualización del impuesto» (art. 8. Tres de la ley), negándose, pues, implícitamente, la posibilidad de opción que, teóricamente, sí habría de admitirse, constituyendo una auténtica opción fiscal, en caso de una idéntica «mayor base liquidable» en dos o más sujetos integrantes de la unidad familiar. Este punto de conexión -residencia habitual- que puede ocasionar, en la práctica, que corresponda a determinada Comunidad Autónoma el rendimiento de parte de un impuesto que puede recaer sobre rentas generadas en otras Comunidades Autónomas, va a exigir, en la práctica, que la capacidad normativa de éstas respecto al tributo cedido sea concretada, mediante la ley estatal, en este caso la Ley 14/1996, de tal forma que su ejercicio no pueda ocasionar un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios, pues de lo contrario se podría vulnerar el artículo 157.2 de la Constitución.

La importancia del concepto de residencia habitual, sobre todo en relación a la cesión del IRPF, ha ocasionado una minuciosa regulación del mismo en el artículo 10, a los efectos precisamente de dicha cesión (34). Se va a establecer así que se estará al hecho de la permanencia en el territorio de más días del período impositivo, en el caso del IRPF -no podemos olvidar que en este impuesto existe la posibilidad de que el período impositivo sea inferior al año natural-, más días de cada año, si se trata del ISD; o más días del año anterior a la fecha del devengo, en el ITPAJD. Se trata de evitar, ciertamente, un cambio de residencia motivado por razones fiscales. Y para evitar fraudes, no se computarán las ausencias temporales y se establece la presunción *iuris tantum* de la permanencia en el territorio donde radique la vivienda habitual. Asimismo, el artículo 10.UNO, 2.º y 3.º va a establecer criterios subsidiarios para el supuesto en que no pueda determinarse la permanencia y el apartado TRES va a fijar determinadas obligaciones y presunciones en los supuestos de cambio de residencia, siempre con la intención de evitar el fraude. No cabe duda de que la capacidad normativa sobre un tramo del IRPF, y existiendo como punto de conexión la residencia habitual, va a inducir a los contribuyentes a tratar de fijar su residencia «a efectos fiscales» en Comunidades que apliquen tarifas más reducidas y mayores deducciones, intentando conseguir un fraude a la ley, que el legislador va a evitar con unas medidas cuya virtualidad práctica habrá de demostrar en su momento.

(34) *Cfr.* sobre este tema FALCÓN Y TELLA (1997, págs. 5-9).

Aunque con carácter general, y al igual que establecía el artículo 11 de la Ley 30/1983, la titularidad de las competencias normativas de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos corresponda al Estado, según el artículo 12 de la Ley 14/1996, y ello, sin perjuicio de la delegación de competencias contemplada en los artículos 14 a 19, prácticamente con una regulación idéntica a la anterior, va a destacar indudablemente, y como novedad esencial de la Ley 14/1996, la determinación del alcance de las *competencias normativas* que las Comunidades Autónomas podrán asumir en relación a los distintos tributos cedidos (art. 13). Estas competencias aparecen ya configuradas en la nueva redacción del artículo 19.2 de la LOFCA.

En concreto, y destacando los aspectos esenciales, en relación al IRPF las Comunidades Autónomas podrán asumir la regulación de la tarifa autonómica, aplicable a la base liquidable regular en relación al rendimiento cedido -ésta deberá ser progresiva, sólo se establecerá una individual y otra conjunta, y la cuota resultante no podrá ser superior o inferior, en un 20%, a la que resultaría de aplicar a la misma base la tarifa complementaria que la ley establece para aquellas Comunidades que no hayan asumido la tarifa autonómica- y determinadas deducciones de la cuota -deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta (35)-. Destaca, pues, la obligación a las Comunidades Autónomas que no asuman la competencia normativa sobre el IRPF de aplicar una tarifa complementaria, establecida en la modificación de la Ley 18/1991, del IRPF, contenida en el Título II, dado que la tarifa estatal va a ser ya, por la aplicación de la tarifa autonómica, mucho más reducida. De este modo indirectamente se está obligando a asumir el nuevo sistema de financiación, ya que, en la práctica, y desde el punto de vista de la presión fiscal que sufre el contribuyente, la «tarifa complementaria» equivaldría a la tarifa autonómica de aquellas Comunidades Autónomas que no hubiesen aceptado el sistema, como es el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía. El rendimiento de esta tarifa iría destinado al Estado, si bien el Estado habrá de compensar inevitablemente a la Comunidad Autónoma de que se trate con una mayor participación en los tributos no cedidos.

En relación con la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, las Comunidades Autónomas podrán regular el mínimo exento y la tarifa, que habrá de ser progresiva e idéntica a la del Estado en cuanto a la cuantía del primer tramo de base liquidable y el tipo marginal mínimo. Parece evidente que esta capacidad normativa podrá incidir, teniendo en cuenta el punto de conexión de la residencia habitual del sujeto pasivo, en una mayor o menor tributación que incluso podrá llegar a los supuestos extremos de gravamen o exención de bienes situados en otras Comunidades, por lo que el artículo 157.2 de la Constitución, en la primera parte de su enunciado, podría considerarse vulnerado, ya que literalmente afirma que «las Comunidades Autónomas no podrán *en ningún caso* adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio...». La posible inconstitucionalidad del precepto que permite asumir competencias normativas en un impuesto que puede recaer sobre bienes situados en otras Comunidades resultará difícilmente salvable (36).

(35) Un amplio análisis técnico de la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas como elemento básico del sistema de financiación autonómica es realizado en la obra colectiva *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Ed. Comares, Granada, 1997.

(36) Ciertamente, en relación a la capacidad normativa en el Impuesto sobre el Patrimonio, y teniendo en cuenta el punto de conexión de la residencia habitual, es posible que se produzca una cierta extraterritorialidad, situación que sería extensible al gravamen de las adquisiciones *mortis causa* en el ISD. *Cfr.*, en este sentido, ZORNOZA PÉREZ (1996, págs. 61-62).

En el ISD las competencias cedidas se van a referir a la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y la tarifa, así como en el caso de adquisiciones *mortis causa*, a las reducciones de la base imponible. La tarifa deberá ser progresiva, de forma similar a la del Estado, e idéntica a la de éste en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y tipo marginal mínimo; las reducciones de la base imponible establecidas por el Estado deberán mantenerse, pudiendo las Comunidades Autónomas crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social siempre que no supongan una reducción de la carga global por este tributo. Las diferencias de tributación que se van a poder producir, derivadas de esta capacidad normativa, y que sobre todo afectarán, teniendo en cuenta los puntos de conexión, a las transmisiones *mortis causa* y a las donaciones de bienes y derechos que no sean inmuebles, van a ser reconocidas implícitamente por el mismo legislador que, en estos supuestos, va a exigir para la aplicación de la normativa autonómica la residencia en el territorio de la Comunidad Autónoma competente durante los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto.

En el ITPAJD, en la modalidad «transmisiones patrimoniales onerosas», se va a permitir regular el tipo de gravamen en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad «actos jurídicos documentados», se podrá fijar el tipo de gravamen de los documentos notariales. Los puntos de conexión en este impuesto, a que nos referimos anteriormente, van a tratar de evitar, en la medida de lo posible, el ejercicio de opciones fiscales del sujeto pasivo que conduzcan a una menor tributación, pues, en este caso, y en relación a los demás tributos cedidos, la libertad en el ejercicio de la competencia normativa viene a ser aún mayor.

Por último, en relación a los tributos sobre el juego, las Comunidades Autónomas podrán regular las exenciones, base imponible, tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones y el devengo, así como los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección. Estas amplias facultades entendemos que derivan del hecho de que, en relación a estos tributos, la localización de la realización del hecho imponible o punto de conexión con el territorio no va a ofrecer ningún tipo de problemas, debiendo atribuirse a la Comunidad Autónoma el rendimiento de unos tributos cuyos hechos imposables se han producido, en todo caso, en su territorio, sin afectar, directa o indirectamente, a otras Comunidades Autónomas, que difícilmente podrían verse perjudicadas por el ejercicio de las competencias en cuestión.

Las Comunidades Autónomas que no hagan uso, y se debe entender en todo o en parte, de las competencias normativas reguladas en este artículo 13 de la Ley 14/1996, aplicarán, en su defecto, la normativa del Estado. Será, pues, perfectamente posible que Comunidades que no han aceptado la cesión del 30 por 100 del IRPF con capacidad normativa, acepten, sin embargo, competencias normativas en relación a todos o a algunos de los demás tributos cedidos. Y es aquí donde tendrán que valorar estas Comunidades la oportunidad, o no, del ejercicio de su «responsabilidad fiscal», más que «corresponsabilidad», en el sentido de conseguir mayores o menores ingresos, tener en mayor o menor medida en cuenta la capacidad contributiva u otras circunstancias económicas o sociales en la determinación, cuando la ley lo permite, de beneficios tributarios, intentando plasmar, a través de los tributos cedidos, principios de justicia tributaria, o por el contrario renunciar a estas competen-

cias para que sea la normativa estatal la que continúe, en definitiva, determinando la presión fiscal de sus ciudadanos, si bien, en este último caso, el Estado deberá velar, y ahora sí haciendo realmente efectiva la «corresponsabilidad fiscal», por el respeto al principio constitucional de la solidaridad (art. 156.1 de la CE), consiguiendo que ninguna Comunidad Autónoma resulte perjudicada por el nuevo sistema de financiación. Para ello deberá utilizar fundamentalmente la vía de la participación en los tributos no cedidos -las Comunidades Autónomas pueden no haber aceptado la cesión del IRPF- y, por supuesto, el Fondo de Compensación Interterritorial y la asignación complementaria que pueda establecerse en los Presupuestos Generales del Estado para la nivelación de la prestación de servicios públicos fundamentales, recursos estos últimos contemplados en el artículo 158 de la Constitución (37).

Tras la amplia cesión de competencias normativas a que nos acabamos de referir, resulta evidente que la delegación de competencias relativas a la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos, que aparece regulada en los artículos 14 a 19 de la Ley 14/1996, no va a diferir en absoluto de la regulada en la Ley 30/1983, y a la que en su momento aludimos. Destaca, aquí, simplemente la no cesión de estas competencias en relación al IRPF, competencias que se llevarán, por tanto, a cabo por los respectivos órganos estatales. Y una cuestión de detalle: en la gestión de todos los tributos cedidos, a excepción del IRPF, y como consecuencia de la capacidad normativa cedida a las Comunidades Autónomas, corresponderá a éstas la adaptación de los modelos de declaración aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda, en las materias propias de su competencia normativa.

Tampoco existen novedades importantes en materia de intervención, contabilización y fiscalización (art. 20 de la ley) ni respecto a la colaboración entre las Administraciones (art. 21), previéndose expresamente la posible aportación, tras convenio con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por parte de las Comunidades Autónomas, de medios financieros y materiales para la mejora de la gestión de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, así como la colaboración de las Comunidades Autónomas en los acuerdos internacionales que pudiesen afectar a las competencias normativas de éstas sobre los tributos cedidos.

Respecto al delito fiscal, el artículo 22 va a excluir al IRPF de la puesta en conocimiento por parte de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma al Ministerio Fiscal de aquellos hechos que estime constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública, competencias que sí se atribuyen respecto a los demás tributos cedidos. Y, por otra parte, las competencias en relación a la autorización de la investigación tributaria de las cuentas y operaciones bancarias se van a extender al Impuesto sobre el Patrimonio, no así al IRPF (art. 23).

(37) Como ha afirmado LASARTE (1997, pág. 3), las disparidades que pueda originar el nuevo sistema serían inadmisibles si alcanzan determinado nivel, rompiendo la lógica constitucional de la igualdad territorial. Estas disparidades son precisamente las que se tratarán de evitar mediante algunos mecanismos de corrección -Fondo de Garantía-, si bien la igualdad territorial es el objetivo primordial encomendado al Fondo de Compensación Interterritorial y a las asignaciones para nivelación de servicios previstas en el artículo 158 de la CE.

La participación de las Comunidades Autónomas en los órganos de gestión de la Administración Tributaria del Estado, que anteriormente se llevaba a cabo por las Comisiones Coordinadoras, ahora se va a articular a través de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, cuyas funciones y normas de funcionamiento se regulan en el Título III de la ley (arts. 33 y 34), a que se remite el artículo 24 de la misma.

Finalmente, el Título I de la ley que es el que propiamente regula el nuevo modelo de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y antes de establecer en su artículo 26 el régimen derogatorio al que ya nos hemos referido en diversas ocasiones, va a dedicar el artículo 25 a los «servicios y anticipos de tesorería». En este artículo, además de establecerse la realización gratuita del servicio de tesorería de las Comunidades Autónomas por parte del Banco de España, y la posibilidad de disponer de anticipos del Tesoro a cuenta de los recursos que las Comunidades Autónomas hayan de percibir a través de los Presupuestos Generales del Estado, para la cobertura de desfases transitorios de tesorería -supuestos ambos previstos en la disposición adicional tercera de la Ley 30/1983-, se va a aludir expresamente a la cesión del IRPF. En concreto se va a afirmar que las Comunidades Autónomas dispondrán de anticipos del Tesoro, a cuenta del rendimiento cedido del IRPF, anticipos que se harán efectivos mensualmente y se cancelarán en el mes siguiente mediante la oportuna operación de formalización. Esta expresa posibilidad de conseguir anticipos mensuales, en caso, por supuesto, de aceptación de la cesión del impuesto, no deja de ser significativa al constituir un argumento más, puramente económico, que avalaría la conveniencia de dicha aceptación por parte de las Comunidades Autónomas.

El Título II de la Ley 14/1996 va a llevar a cabo las necesarias modificaciones en la normativa propia de cada uno de los tributos cedidos, haciendo compatible la normativa estatal con las competencias normativas que esta ley confiere a las Comunidades Autónomas. Además, la nueva normativa resultante de este Título será de aplicación supletoria en aquellos casos en que la Comunidad Autónoma no haga uso, en relación a todos o a algunos de los tributos cedidos, de las competencias normativas conferidas en virtud del Título I.

Así pues, y sin entrar en el análisis de la concreta adaptación de la normativa de cada tributo cedido, los artículos 27 a 32, en una amplia redacción, se van a referir sucesivamente a la modificación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF -destaca la formación de la cuota íntegra por la suma de la parte estatal y la parte autonómica, así como la aplicación de una escala general y una escala autonómica, estableciéndose una escala complementaria de la general que sería aplicable a las Comunidades Autónomas que no hubiesen asumido las competencias normativas en este impuesto, esquema que se reproducirá en relación a la tributación conjunta-; la modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio -con el establecimiento de una escala y un mínimo exento de 17.000.000 de ptas. que se aplicarán supletoriamente en el caso de ausencia de ejercicio de la competencia normativa en este impuesto-; la modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD -que, entre otras materias, incluye asimismo una escala para el caso de que la Comunidad Autónoma no haya aprobado una escala autonómica o bien no se hubiese asumido ninguna competencia normativa en esta materia o la normativa propia de la Comunidad no resultase aplicable a los

sujetos pasivos-; la modificación del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -estableciendo una serie de tipos de gravamen que se aplicarían supletoriamente en ausencia de tipos de gravamen establecidos, en base a su capacidad normativa, por las Comunidades Autónomas-; y, finalmente, modificaciones al Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales y al Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar, modificaciones que van a reconocer las amplias competencias normativas y de gestión que, en relación a los tributos sobre el juego, establece el artículo 13.6 de la Ley 14/1996, indicando expresamente que las normas estatales que tengan por objeto la regulación de tales tributos tan sólo se aplicarán en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma o si ésta no hubiese asumido competencias normativas en materia de tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, o sobre juegos de suerte, envite o azar.

En definitiva, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, se va a caracterizar, principalmente, por constituir el inicio de una nueva etapa en la evolución histórica del régimen de cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas, etapa caracterizada por la asunción de competencias normativas, por parte de las mismas, respecto a todos los tributos cedidos, incluido el IRPF que se va a ceder de forma parcial. Esta asunción de competencias normativas, reconocida como posibilidad en la nueva redacción de la LOFCA derivada de la Ley Orgánica 3/1996, no va a ser admitida por todas las Comunidades Autónomas, y sin duda aunque teóricamente con ella se pretende conseguir una «corresponsabilidad fiscal efectiva», es evidente que en la práctica, y como hemos señalado, podría plantear serios problemas en orden al respeto de principios constitucionales, como el de solidaridad, que deberían presidir cualquier modelo de financiación autonómica.

Precisamente para evitar estos problemas el artículo 19, apartado 2, de la LOFCA en su nueva redacción, y como en el apartado anterior destacamos, va a establecer que, en el ejercicio de las competencias normativas, las Comunidades Autónomas «observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos, y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional (38)».

La relación de principios que, según la LOFCA, debería presidir el nuevo modelo de cesión de tributos, está indudablemente cargada de buenas intenciones, pero es más teórica que real, por no afirmar sencillamente la imposibilidad de lograr que la presión fiscal efectiva global en cada Comunidad sea equivalente a la del resto del territorio nacional. Y ello sin tener en consideración los múltiples conflictos que se van a suscitar entre las Comunidades Autónomas y el Estado, y entre éstas entre

(38) El ejercicio de la potestad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas debe ser respetuoso, incluso respecto a las competencias asumidas en relación con los tributos cedidos, con el principio de solidaridad financiera, que se manifiesta en tres direcciones: la solidaridad de las regiones con el Estado, la solidaridad interregional y la solidaridad intraregional. *Vid.*, en este sentido, PÉREZ MORENO (1978, pág. 711) y CASADO OLLERO (1981b, págs. 43-50).

sí, con motivo de la aplicación de los puntos de conexión establecidos en los distintos tributos cedidos (39). Estos conflictos se habrán de resolver por una Junta Arbitral creada al efecto por los nuevos artículos 23 y 24 que se incorporan a la LOFCA y que habrán de ser desarrollados en el plazo de un año, plazo en el que comenzará efectivamente a manifestar sus efectos el nuevo sistema de financiación autonómica que, a su vez, está basado en el nuevo modelo de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas.

Y estos artículos 23 y 24, más arriba mencionados, introducen las normas procedimentales y los órganos -Junta Arbitral- que van a tener competencias para resolver los posibles conflictos que puedan suscitarse entre las diferentes Comunidades Autónomas.

Podrán promover el conflicto, según dispone el artículo 23.2 de la LOFCA, las Administraciones que consideren producido en su territorio el rendimiento del tributo de que se trate, y también las que se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación de los mismos.

Resolverán estos conflictos, en los que se dará audiencia a los interesados, los siguientes órganos:

1. Si la controversia se produce entre la Administración del Estado y una o varias Comunidades Autónomas o por varias Comunidades Autónomas entre sí, la Junta Arbitral. Esta Junta Arbitral estará presidida por un jurista de reconocido prestigio, designado para un período de cinco años por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas. Además, actuarán como vocales:
 - Si la controversia se suscita entre el Estado y una o más Comunidades Autónomas: cuatro representantes del Estado, designados por el Ministro de Economía y Hacienda, actuando uno de ellos como secretario, y cuatro representantes de cada Comunidad Autónoma en conflicto, designados por el correspondiente gobierno de éstas.
 - Si la controversia se suscita entre Comunidades Autónomas: cuatro representantes del Estado y cuatro de cada Comunidad Autónoma en conflicto, designados por el correspondiente gobierno de éstas, actuando como secretario un representante del Estado.
2. Si en el conflicto interviene la Administración de otros territorios distintos de las Comunidades Autónomas, un representante de la Administración del Estado será sustituido por otro designado por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la Comunidad Autónoma.

(39) Se deberá evitar, en todo caso, y en respeto al principio de solidaridad, la traslación fiscal interregional que pudiese convertir a una Comunidad Autónoma en contribuyente de otras. *Cfr.* CASADO OLLERO (1981b, pág. 45).

Cuando se suscite el conflicto, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, interrumpiéndose la prescripción. Pero las liquidaciones definitivas surtirán plenos efectos, sin perjuicio de la revisión de oficio a que se refiere la Ley General Tributaria.

V. CONCLUSIONES

La Constitución Española otorga a las Comunidades Autónomas capacidad de autogobierno y de decisión sobre sus actuaciones políticas y administrativas. Ello se ha ido llevando a cabo a través de la asunción de diversas competencias por parte de las Comunidades Autónomas. Por tanto, se ha ido produciendo una descentralización administrativa, caracterizada por la extensión y cantidad de los servicios transferidos, lo que ha supuesto una imparable descentralización del gasto sin un aumento de la responsabilidad fiscal en las Comunidades Autónomas; pero quedando pendiente la descentralización de los ingresos. En este sentido, el nuevo modelo de financiación autonómica trata de avanzar en este aspecto.

Así, un análisis de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas va a exigir que deslindemos tres aspectos: la obtención de recursos, la gestión de estos recursos y el gasto que de los mismos realicen las Comunidades Autónomas.

El sistema de financiación, contenido en la LOFCA de 1980, respondía a la agrupación de recursos en tres tramos: financiación básica, para cubrir exactamente el coste de los servicios transferidos, descansando en las participaciones en los ingresos del Estado, impuestos cedidos y asignaciones de carácter extraordinario en el supuesto de no alcanzar el nivel mínimo de prestación de servicios; financiación propia, a través de tributos propios y de recargos; y redistribución, a través del Fondo de Compensación Interterritorial.

Por otro lado, se ha de considerar que existen, además de los recursos que enumera la LOFCA, otra serie de instrumentos de financiación de las Comunidades Autónomas. Éstos serían las transferencias correspondientes al coste efectivo de los servicios traspasados por el Estado; las transferencias por insuficiencias reconocidas en las comisiones de liquidación; las tasas afectas a los servicios traspasados; las transferencias a las Comunidades Autónomas Uniprovinciales, las subvenciones gestionadas; los convenios de inversión conjunta; la participación de las Corporaciones Locales en los impuestos del Estado, la financiación destinada a los servicios traspasados en materia de asistencia sanitaria de la Seguridad Social y del Instituto Nacional de Servicios Sociales; la financiación a través de los contratos-programa y los recursos transferidos por la Unión Europea.

La LOFCA fue desarrollada, con carácter general, por leyes posteriores, entre otras, y en materia de cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas, por la Ley 30/1983, de 28 de diciembre. En virtud de la misma, se ceden a las Comunidades Autónomas determinados tributos -Impuesto sobre el Patrimonio, ISD, ITPAJD y tasas sobre el juego-, cuyo establecimiento y regulación siguió

siendo estatal, pero en el que se delegan las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de dichos tributos. En particular, los Estatutos de Autonomía de las diferentes Comunidades Autónomas y la ley específica de cesión de tributos de cada Comunidad Autónoma asumirán, específicamente, el alcance de la cesión de tributos estatales a cada una de las Comunidades Autónomas.

El nuevo modelo de financiación autonómica, vigente para el quinquenio 1997-2001, supone el mantenimiento de los principales recursos que venían utilizando las Comunidades Autónomas hasta el momento, y establecidos en el artículo 157 de la CE. Pero, a la vez, se le concede a estos entes una mayor autonomía financiera en la obtención de tales recursos por la vía de la ampliación de los tributos cedidos; en este punto es de destacar la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas, y también la atribución de competencias normativas respecto de estos mismos tributos cedidos. Es decir, se persigue dotar a las Comunidades Autónomas de mayores recursos propios, pero sin que esto lleve aparejado un incremento de la presión fiscal. Para ello se necesita la coordinación de dos principios fundamentales: la autonomía financiera y la solidaridad.

A partir de esta importante reforma, en la que se modifican la LOFCA y la ley de cesión de tributos, las Comunidades Autónomas podrán optar por regirse, o bien por la ley de cesión de 1983, o bien por la Ley 14/1996, o bien adoptar una posición intermedia; es decir, aplicación parcial de ambas leyes de cesión de tributos.

Esta modificación tributaria tiene como finalidad el que las Comunidades Autónomas avancen hacia la atribución de un mayor peso relativo de los ingresos impositivos junto a una mayor responsabilidad fiscal. Se modifica la estructura de los ingresos de las Comunidades Autónomas, ya que van a financiarse en mayor medida a través de los impuestos originados en su territorio.

Las Comunidades Autónomas podrán intervenir en la cuantificación del gravamen del IRPF por la vía de las deducciones en la cuota del impuesto. Se comparten las deducciones establecidas en la ley del IRPF, sin posibilidad de modificación por las Comunidades Autónomas que, adicionalmente, podrán introducir otras de aplicación exclusiva sobre la cuota resultante de la tarifa autonómica. Se concede, así, un mayor protagonismo y responsabilidad a las Comunidades Autónomas en la administración y gestión de los recursos públicos y, por ende, un mayor peso económico y político. Por contra, la participación en los ingresos del Estado se reduce en la misma medida que se asume la recaudación resultante de la tarifa autonómica y la proveniente de la participación territorializada en la recaudación del IRPF.

No se desprende de ninguno de los preceptos reformados que se quebrante, inicialmente, la solidaridad territorial de las Comunidades Autónomas. Es más, la presión fiscal efectiva global de cada Comunidad Autónoma habrá de ser equivalente a la del resto del territorio nacional; aunque si bien es cierto, que la LOFCA, en su nueva redacción, no especifica qué ha de entenderse por esta expresión jurídica.

En cualquier caso, se crea un Fondo de Garantía, como mecanismo de redistribución tendente a garantizar una cierta cobertura por la vía de la nivelación vertical. El Fondo establece un suelo mínimo que en «teoría» garantiza la estabilidad de los flujos de ingresos de las Comunidades Autónomas. Con ello se pretende evitar los más que probables desequilibrios reales, aunque no formales, entre las distintas Comunidades en el período de aplicación. Está por ver si este Fondo logrará cumplir el objetivo que el nuevo modelo de financiación le asigna.

Será inevitable que se originen diferencias de financiación entre Comunidades Autónomas -motivadas tanto por su diferente capacidad fiscal como por la evolución de ésta- que pueden provocar trasvase de rendimientos entre las Comunidades Autónomas donde se prestan los servicios y aquellas que reciben la financiación. De igual forma, el grado de corresponsabilidad fiscal y, por tanto, de autonomía financiera variará sustancialmente entre Comunidades Autónomas, fundamentalmente por las diferencias de renta por habitante existente entre las mismas. No podemos olvidar tampoco que aquellas Comunidades Autónomas que cuenten con un mayor nivel de desarrollo económico y, generalmente, niveles aceptables en la prestación de servicios públicos, podrán, en su caso, disminuir la presión fiscal, haciendo uso de las competencias normativas que la ley le otorga, para atraer nuevos recursos productivos a su territorio.

De otra parte, por los puntos de conexión señalados en los diferentes tributos cedidos, ya sean personales o reales, puede observarse una causa de inconstitucionalidad en la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio. Las competencias normativas las va a asumir cada Comunidad Autónoma, y en el uso de las mismas una Comunidad Autónoma puede establecer el mínimo exento en la cantidad que estime conveniente. Podría darse el caso de que un residente en una Comunidad Autónoma no tenga que tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio porque no sobrepasa ese mínimo exento, pero uno de los elementos patrimoniales se encuentra situado en otra Comunidad Autónoma y, por el lugar de su ubicación, ese bien, en esa Comunidad Autónoma, sí debería tributar, porque el mínimo exento lo tiene establecido en una cuantía más baja. En definitiva, las Comunidades Autónomas, en la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio, pueden estar incidiendo en la tributación de bienes situados en otras Comunidades Autónomas; y, ello podría vulnerar el artículo 157.2 de la Constitución.

Es de destacar, asimismo, la complejidad que se originará en la gestión de los tributos cedidos, a excepción del IRPF. En este sentido, cada Comunidad Autónoma que asuma competencias normativas en los tributos cedidos deberá adaptar el modelo que para dicho tributo establezca la Administración estatal.

El nuevo modelo de financiación ha estado presidido por el mecanismo tributario de la cesión de tributos, aunque, también, o en lugar de, podría haberse llevado a cabo mediante el recurso de los recargos, recargos que ya, y como en otro lugar se ha dicho, el Tribunal Constitucional los ha declarado ajustados a Derecho. En esta alternativa señalada, desde luego, no se advierte la corresponsabilidad fiscal que pretende que se asuma por parte de las Comunidades Autónomas. El Libro Blanco sobre Financiación Autonómica considera que el recargo es un recurso apropiado para sustituir a las participaciones en los ingresos del Estado a través de lo que denomina «recargos compensados», que

implican una reducción de las tarifas de la Hacienda central simultánea al establecimiento del recargo, de forma que lo pagado por el contribuyente siga siendo lo mismo, sin que la presión fiscal sufra alteración alguna. Y, para conseguir un mayor efecto redistributivo y una mayor responsabilidad de las Comunidades Autónomas, el recargo debería girar sobre la base imponible y no sobre la cuota del impuesto, posibilitando que los gobiernos de las diferentes Comunidades Autónomas adopten decisiones que estimulen determinadas conductas a través de las deducciones de la cuota.

No obstante, en este tema tan fundamental de la financiación de las Comunidades Autónomas, hubiera sido deseable no imponer este nuevo modelo, basado, como ya se apuntó, casi de forma exclusiva en la cesión de tributos, y haber buscado fórmulas con aceptación más generalizada, admitiendo, entre otras, la utilización de los recargos o la cesión de los impuestos especiales, medida esta que ha sido propuesta por diferentes Comunidades que no se han sumado al acuerdo definitivo.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F.D. (1996): «Fuentes de ingresos de las Comunidades Autónomas», en *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo IV, Editorial Comares, Granada.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1995): «La exclusión de las leyes de presupuestos autonómicas del ámbito de aplicación del artículo 134.7 de la Constitución. Doctrina constitucional», *Crónica Tributaria*, núm. 76.
- APARICIO PÉREZ, A. (1984): «La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española», en AA.VV., *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. I, IEF, Madrid.
- BIZCARRONDO IBÁÑEZ, A. (1996): «Repercusiones del actual sistema de financiación», *Dirección y Progreso*, núm. 150.
- CALERO GALLEGU, J.; ESCRIBANO LÓPEZ, F. y RAMÍREZ GÓMEZ, S. (1986): *La cesión de tributos a la Comunidad Autónoma Andaluza*, Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Sevilla.
- CASADO OLLERO, G. (1981a): «Notas sobre el sistema impositivo de las Comunidades Autónomas», en *I Jornadas de Estudios Socioeconómicos de las Comunidades Autónomas*, Tomo I, Granada.
- CASADO OLLERO, G. (1981b): *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada.

- COMISIÓN DE ESTUDIO DEL PARLAMENTO DE ANDALUCÍA (1997): *El modelo de financiación de las Comunidades Autónomas 1997-2001 y sus alternativas (Segundo Documento)*, Sevilla.
- DIRECCIÓN GENERAL DE ACCIÓN ECONÓMICA TERRITORIAL (1995): *Informe Económico-Financiero de las Administraciones Territoriales 1994*, MAP, Madrid.
- EGUIAGARAY UCELAY, J.M. (1992): «Reflexiones sobre el nuevo Acuerdo para la Financiación de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española*, núm. 40.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1980): «Autonomías, límites e insuficiencias. Reflexiones sobre la Hacienda autonómica», *Papeles de Economía de las Comunidades Autónomas*, núm. 1.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1981): «La financiación de las Comunidades Autónomas por la vía del artículo 143 de la Constitución», incluido en *I Jornadas de Estudios Socioeconómicos de las Comunidades Autónomas*, Tomo I, Granada.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1986): «Las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 51.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1987): «La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas», en VV.AA., *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1997): «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas», *Quincena Fiscal*, núm. 3.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (1983): «Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983, de 28 de diciembre», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. (1984): «La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía», *Revista de Estudios Regionales*, núm. 14.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. (1996): «La financiación de las Comunidades Autónomas: el debate de la responsabilidad», *Dirección y Progreso*, núm. 150.
- GARCÍA FRÍAS, M.A. (1995): «Sobre la aplicabilidad del artículo 134.7 de la CE a las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas», *Quincena Fiscal*, núm. 3.
- GARCÍA-MONCÓ, A.M. (1996): *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid.
- GIMÉNEZ MONTERO, A. (1995): «Desequilibrios fiscales, financiación de las Comunidades Autónomas y participación en los ingresos del Estado: situación actual y perspectivas», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51.

- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. (1994): *La participación de las Haciendas Autonómicas y Locales en los tributos del Estado*, Ayuntamiento de Madrid, Madrid.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (1996): «Hacienda de las Comunidades Autónomas. Introducción», en la obra *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo IV, Editorial Comares, Granada.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (1996): *La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. Regulación General de los Ingresos Tributarios*, Tomo IV, Editorial Comares, Granada.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (1997): «La Reforma de la Financiación Autonómica para el Quinquenio 1997-2001», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 282.
- MATEO, L. (1981): «Aproximación al estudio del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas», en *I Jornadas de Estudios Socioeconómicos de las Comunidades Autónomas*, Tomo I, Granada.
- MONASTERIO ESCUDERO, C. (1992): «Una visión general de la financiación de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española*, núm. 40.
- MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J. (1993): *Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*, Fundación BBV, Bilbao.
- PÉREZ GARCÍA, F. (1995): «Corresponsabilidad fiscal y financiación autonómica», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51.
- PÉREZ MORENO, A. (1978): «Técnicas jurídicas garantizadoras del principio de solidaridad regional», en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid.
- RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. (1995): «Sistema y modelos de financiación autonómica», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. (1990): «La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-1989)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66.
- ROVIRA MOLA, A. (1981): «Las posibilidades normativas de las Comunidades Autónomas, concernientes a sus tributos propios», en *I Jornadas de Estudios Socioeconómicos de las Comunidades Autónomas*, Granada.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. (1981): «El poder tributario de las Comunidades Autónomas», en *I Jornadas de Estudios Socioeconómicos de las Comunidades Autónomas*, Granada.
- SEVILLA SEGURA, J.V. (1996): «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas», *Dirección y Progreso*, núm. 150.

- VV.AA. (1996): *Financiación de las Comunidades Autónomas y Corresponsabilidad Fiscal*, Fundació Bancaixa, Valencia.
- VV.AA. (1997): *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Ed. Comares, Granada.
- VÍBORAS JIMÉNEZ, J.A. (1980): «La Hacienda en el Estatuto de Andalucía», *Papeles de Economía de las Comunidades Autónomas*, núm. 1.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (1996a): «El nuevo modelo y el bloque de la constitucionalidad», *Dirección y Progreso*, núm. 150.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (1996b): *Los recursos de las Comunidades Autónomas*, Cuadernos y debates, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (1992): «El Acuerdo sobre el Sistema de Financiación autonómica para el período 1992-1996», *Papeles de Economía Española*, núm. 40.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (1993): *La Financiación Autonómica y Local. Análisis del régimen actual y propuestas de modificación*, Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, Madrid.