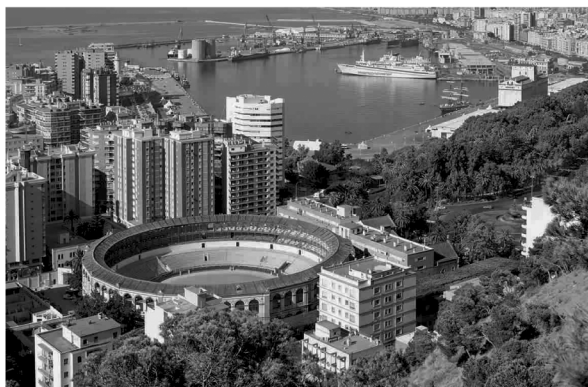


REVISTA DE ESTUDIOS REGIONALES

I.S.S.N.: 0213-7585

2ª EPOCA Enero-Abril 2007



78

MONOGRÁFICO XIV Jornadas de Estudios Andaluces Modelos de financiación autonómica y financiación de los servicios básicos: Educación, Sanidad y Servicios Sociales

Ponencias

Santiago Lago Peñas. La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común: Perspectivas de futuro

Guillem López Casasnovas. La descentralización fiscal en España en la disyuntiva de la nueva financiación autonómica. Algunas reflexiones generales y específicas al caso de la sanidad

Juan de Dios Jiménez Aguilera. La distribución territorial de los recursos sanitarios: Algunas propuestas

José Sánchez Maldonado, Carmina Ordóñez de Haro y Carmen Molina Garrido. La reforma de la financiación autonómica: Un escenario de reparto de los recursos basado en las necesidades de gasto

Alfonso Utrilla de la Hoz. La financiación de los Servicios Sociales en las Comunidades Autónomas

Juan Hernández Armenteros. La financiación de las universidades públicas presenciales. Análisis por Comunidades Autónomas del período 1996 a 2004

Luis Ángel Hierro Recio, Pedro Atienza Montero y David Patiño Rodríguez. La financiación autonómica de régimen general. Nivelación y corresponsabilidad fiscal desde una perspectiva comparada

J. Salvador Gómez Sala y José Sánchez Maldonado. Seguridad Social y Comunidades Autónomas

Jesús Sánchez Fernández. Financiación autonómica y población

Comunicaciones

Los tributos cedidos a las comunidades autónomas: Dinámica de la capacidad normativa en el periodo 1997-2006

Carmina Ordóñez de Haro
Carlos Rivas Sánchez
Universidad de Málaga

PALABRAS CLAVE: Financiación autonómica; Tributos cedidos; Responsabilidad fiscal

KEYWORDS: Regional financing; Ceded taxes; Tax responsibility

Clasificación JEL: H77, H71

RESUMEN

Este trabajo describe cómo han utilizado las Comunidades Autónomas españolas su capacidad normativa sobre los tributos estatales cedidos a partir del momento en que se les atribuyó esta potestad; el año 1997. Nuestro objetivo es señalar las vías más utilizadas por parte de las administraciones autonómicas a la hora de ejercitar esta capacidad tributaria para, finalmente, tratar de identificar patrones de actuación.

ABSTRACT

This paper describes how the Spanish Autonomous Communities have made use of their legislative discretion, from 1997 on, in relation with the Central Government ceded taxes. Our aim is to point out the main mechanisms employed by regional governments in order to exercise this legislative ability, so as to identify performance patterns.

1. INTRODUCCIÓN

El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (CCAA, en adelante) de régimen común ha reconocido, desde sus primeras formulaciones, como ingresos posibles de las administraciones autonómicas la recaudación obtenida por una serie de tributos de titularidad y regulación estatal, denominados, por esto mismo, tributos cedidos. Ni la composición de este grupo de tributos ni las condiciones en que son cedidos han permanecido estables desde que comenzó a funcionar efectivamente este mecanismo de financiación autonómica. Si hasta 1997 constituían, en la práctica, transferencias del Estado a las CCAA, la reforma implantada a partir de entonces trajo un importante cambio cualitativo cuando la cesión de los tributos comenzó a incluir cierto grado de capacidad normativa, esto es, cierta potestad para modificar elementos de la estructura de esos mismos tributos cuya recaudación se cedía.¹

1 En cualquier caso, los tributos con capacidad normativa cedida van a continuar conviviendo con otros en los que la cesión de un tramo o la totalidad de su recaudación no iría acompañada de ninguna potestad autonómica para regularlos (Ver Cuadros 1 y 2 de este trabajo). Sánchez Maldonado, Esteban y Gómez Sala (2005) equipararon, por tanto, a estos últimos con transferencias incondicionadas.

El objetivo de este trabajo es analizar el empleo que las CCAA han hecho de las competencias normativas en los tributos cedidos desde que éstas disponen de dicha capacidad. Para ello será preciso tener en mente que a lo largo de este periodo las competencias atribuidas no siempre fueron las mismas. Así, es preciso distinguir entre la primera formulación de esta cesión de competencias por Ley 14/1996, de 30 de diciembre, *de cesión de tributos del Estado a las CCAA y de medidas fiscales complementarias* (y que estuvo vigente para el periodo 1997-2001) hasta la regulación vigente en la actualidad, fijada por Ley 21/2001, de 27 de diciembre, *por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía*.

La importancia de nuestro estudio radica, a nuestro entender, en que el comportamiento de las CCAA durante este corto periodo en que han dispuesto de capacidad normativa sobre parte de sus ingresos tributarios puede considerarse un experimento natural cuyo resultado nos sugiere la forma en que tenderán a actuar las administraciones autonómicas españolas ante posibles incrementos en su autonomía tributaria, al menos si estos incrementos se diseñan sobre las mismas bases que hasta ahora.

En síntesis, este trabajo describe cómo han utilizado las CCAA la capacidad normativa sobre los tributos estatales cedidos al objeto de conocer las vías más utilizadas a la hora de su ejercicio para, finalmente, tratar de identificar patrones de actuación, teniendo en cuenta que todos los gobiernos autonómicos han tenido iguales condiciones de partida, en cuanto a que han dispuesto de una misma capacidad normativa aplicable a un mismo conjunto de tributos.

2. LOS TRIBUTOS CEDIDOS: CONCEPTO Y MARCO LEGAL

La Constitución Española, de 1978, fue quien incluyó por primera vez de manera expresa el concepto de "impuesto cedido". El término se puede encontrar en su artículo 157.1., encabezando el listado de aquellas partidas que habrán de constituir los recursos de las CCAA (tributos cedidos, recargos impositivos, otras participaciones en los ingresos del Estado, tributos propios, transferencias estatales, rendimientos de derecho privado y créditos obtenidos). Estrictamente, la Constitución habla de "impuestos cedidos, total o parcialmente, por el Estado". Más adelante, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, *de Financiación de las CCAA* (LOFCA, en adelante), terminaría de pulir esta afirmación hablando de "*tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado*".

La propia LOFCA, en su artículo 10, establece la regulación básica de los tributos cedidos, definiéndolos, en su apartado primero, como aquellos tributos "establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponde a cada Comunidad Autónoma". Como confirmó la Ley 30/1983, de 28 de diciembre de 1983, *reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las CCAA*² y la experiencia de los acuerdos de financiación conocidos hasta 1997, el modelo de cesión de tributos que quedaba instaurado era uno en el que el Estado establecía y recaudaba los tributos, transfiriendo a continuación su importe hacia las CCAA, sin que estas tuviesen potestad alguna para corregir las normas tributarias estatales.³

- 2 Ver, por ejemplo, el artículo 1: "Con el alcance y condiciones establecidas en esta Ley se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento en su territorio de los siguientes tributos: (...)", y el artículo 2: "Se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imposables cedidos".
- 3 De hecho, la exposición de motivos de la Ley Orgánica 3/1996, de reforma de la LOFCA explicará de "inevitable" la introducción de ciertas modificaciones para poder dar cobertura a las dos medidas más relevantes acordadas por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas el 23 de septiembre de 1996 en su diseño de un nuevo sistema de financiación autonómica para 1997-2001: la cesión del IRPF y la cesión de capacidad normativa sobre los impuestos cedidos. En realidad, se reconocía expresamente que ninguna de estas novedades tenían cabida en el marco de la primera LOFCA. Por otro lado, cuando el apartado tercero del propio artículo 10 de la LOFCA explica en qué consiste la cesión total ("si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate") o parcial ("si se hubiese cedido la de alguno o algunos de los mencionados hechos imposables, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo"), insiste en la idea de que la cesión se refiere meramente al producto de la recaudación del tributo de que se trate.

Hasta aquí llegaba la regulación básica en cuanto a cesión de tributos diseñada a la altura de los primeros años de la década de los ochenta. Sin embargo, con motivo de la modificación de la LOFCA por Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre⁴, se prevé ya la posibilidad de dotar a las CCAA de potestad sobre los tributos que les son cedidos. Así, el apartado tercero del artículo 10 LOFCA que comentábamos va a terminar ahora diciendo que tanto en el caso de cesión total como en el de cesión parcial, esta "podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión de tributos".

Pues bien, es la Ley 14/1996 la que hace efectiva esta posibilidad, transformando sustancialmente el régimen de los tributos cedidos a las CCAA de Régimen Común. Aclaremos que con anterioridad a esta reforma existían ciertamente, en virtud de la reseñada Ley 30/1983, tributos cedidos: el IP, el ISD, ITP y AJD y los Tributos sobre el Juego.⁵ Las CCAA tenían derecho a la recaudación de estos tributos y ciertas competencias de gestión sobre ellos.⁶ La gran novedad es que a partir del modelo ideado para el periodo 1997-2001 se va conceder a las CCAA cierto grado de capacidad normativa. A esto se refiere la exposición de motivos de la Ley 14/1996 cuando dice que "se inicia una nueva etapa (...) presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva"

A partir de 2002, con la Ley 21/2001, que vuelve a regular la cesión de tributos, se posibilitará el aumentar cuantitativa (sobre todo con el IVA y los Impuestos Especiales) y cualitativamente (se ensancha la potestad normativa) la participación de las CCAA en los tributos cedidos.

Para recapitular, el desarrollo del artículo 10 de la LOFCA ha alumbrado un escenario en la que coexisten casi todas las combinaciones imaginables a partir de él. Esto es, encontramos entre los tributos estatales algunos cuya recaudación se cede íntegramente a las CCAA (acompañando esto, en ocasiones, y en diversos grados, con la potestad de gestionar, liquidar, recaudar o inspeccionar estos tributos, así como la de alterar su regulación básica), frente a casos en los que la cesión del impuesto estatal sólo llega a un determinado porcentaje (y esto se acompaña, o no, con una diversidad de cesión de competencias similar a la descrita para el caso anterior). Por último, hay tributos estatales que no son objeto de ninguna modalidad de cesión: el más importante de ellos es el Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que toca a las competencias de gestión cedidas, son ejercidas en algunos casos por las CCAA, mientras que, en otros casos, sucede que las CCAA no las han asumido totalmente, y, en consecuencia, siguen ejercitándose por la Agencia Tributaria.

Para completar la regulación legal de la cesión de capacidad normativa, debemos referirnos a ciertas salvaguardas o limitaciones introducidas por la Ley Orgánica 3/1996, de reforma de la LOFCA, que, en cualquier caso, ninguna de las posteriores leyes de cesión de tributos se han ocupado de desarrollar. Esta limitación general, incluida en el artículo 19.2 de la LOFCA, avisa a las CCAA que, en el ejercicio de la capacidad normativa cedida "observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a la 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".

4 A consecuencia del acuerdo alcanzado el 23 de septiembre de 1996 en el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, por el que se aprobaba el nuevo modelo de financiación autonómica para 1997-2001.

5 A lo largo este trabajo se emplearán las siguientes abreviaturas:

-IP: Impuesto sobre el Patrimonio

-ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

-ITP y AJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

-IEMDT: Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

-IVMDH: Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

6 Esta cesión de recaudación con capacidad de gestión comenzó a articularse a partir de mediados de la década de 1980 para la mayoría de las CCAA de régimen común. El calendario de cesión de tributos puede consultarse en Badespe: <http://www.estadief.meh.es/bancodedatos/recaudacion/dreca.pdf>

2.1. Marco legal para el periodo 1997-2001

Nuestro análisis parte forzosamente desde 1997 por una razón obvia que ya se ha apuntado: fue el modelo de financiación implantado para el quinquenio 1997-2001 el que realmente dotó a las CCAA de competencias en todos los tributos cedidos, atribuyéndoles tanto capacidad normativa como de gestión. Hasta entonces, como se ha expuesto, existía una cesión a favor de las CCAA de la recaudación de diversos tributos pero no de competencias normativas sobre ellos, de manera que los gobiernos autonómicos no podían alterar la estructura de los impuestos cuya recaudación se embolsaban.

La otra gran novedad que aportaba la Ley 14/1996, fue la cesión parcial del IRPF. En su caso, se cedió inicialmente el 15% de la recaudación que alcanzaría el 30% una vez transferidas las competencias de educación al cabo del quinquenio.

Un resumen de la situación para este periodo se recoge en el cuadro 1. El cuadro 3, por su parte, presenta las competencias normativas atribuidas a las CCAA en cada uno de los tributos cedidos. Ha de tenerse en cuenta que la normativa estatal continuará aplicándose por defecto cuando una CA no haga uso de la potestad reguladora de que dispone.

Por último, para interpretar justamente las conclusiones de este trabajo es imprescindible tener en cuenta que tres CCAA (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura) no aceptaron el sistema que describimos, con lo cual quedaron sujetas al modelo anterior. De esta manera, continuarían hasta 2002 sin tener capacidad normativa sobre los tributos cedidos, por un lado, y tampoco participarían de la cesión parcial del IRPF.

CUADRO 1
AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS CCAA (SALVO ANDALUCÍA, CASTILLA-LA MANCHA Y EXTREMADURA) EN RELACIÓN CON LOS TRIBUTOS CEDIDOS (1997- 2001)

Tributos	Capacidad normativa	Gestión
	100% Recaudación	
IP	Compartida	CCAA
ISD	Compartida	CCAA
ITP y AJD	Compartida	CCAA
Tributos s/ Juego	Compartida	CCAA
	30% Recaudación	
IRPF	Compartida	Estado

Fuente: Ley 14/1996

2.2. Marco legal vigente a partir de 2002

El sistema de financiación de las CCAA de régimen común actualmente en vigor comenzó a funcionar a partir del 1 de Enero de 2002. Su rasgo más llamativo es el de ser un modelo nacido con voluntad de permanencia, esencialmente por el hecho de que no se ha fijado a priori un ciclo de cinco años de funcionamiento antes de ser vuelto a negociar, tal como había venido ocurriendo con los anteriores acuerdos.

Con este nuevo modelo se incorporaron nuevos impuestos al grupo de los cedidos: IVA, Impuestos Especiales de Fabricación, Impuesto sobre la Electricidad, IEMDT e IVMDH. Por lo que toca a este trabajo, no obstante, aclaremos que únicamente en el caso de los dos últimos se traspasó también capacidad normativa. Junto a ello, se amplió la potestad normativa sobre todos aquellos tributos que ya la tuvieron parcialmente cedida para el quinquenio 1997-2001. Compárense los cuadros 3 y 4 para observar la ampliación de competencias introducida.

En estos momentos, los diversos grados de atribución de capacidad normativa a las CCAA en relación con los tributos cedidos a estas por el Estado queda regulado en la sección 4ª del título II de la Ley 21/2001; a partir de la normativa básica marcada por el artículo 11 de la LOFCA. El cuadro 4 muestra un esquema de esta regulación vigente.

CUADRO 2
**AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS CCAA EN RELACIÓN CON LOS TRIBUTOS CEDIDOS
(A PARTIR DE 2002)**

Tributos	Capacidad normativa	Gestión
	100% Recaudación	
IP	Compartida	CCAA
ISD	Compartida	CCAA
ITP y AJD	Compartida	CCAA
Tributos s/ Juego	Compartida	CCAA
IEDMT	Compartida	CCAA
IVMDH	Compartida	CCAA
Impuesto sobre la Electricidad	Estado	Estado
	40% Recaudación	
Impuestos Especiales de Fabricación	Estado	Estado
	35% Recaudación	
IVA	Estado	Estado
	33% Recaudación	
IRPF	Compartida	Estado

Fuente: Ley 21/2001

CUADRO 3
COMPETENCIAS NORMATIVAS Y DE GESTIÓN CEDIDAS POR TRIBUTOS (1997- 2001)

Competencias normativas	
IRPF	a) Tarifa autonómica (ha de ser progresiva y de tal manera que la cuota resultante de su aplicación no varíe en más de un 20% en relación con el resultado de aplicar la tarifa complementaria estatal) para base liquidable regular b) Deducciones por (siempre que no minoren el gravamen efectivo de alguna categoría de renta): <ul style="list-style-type: none"> • circunstancias personales y familiares • inversiones no empresariales • aplicación de renta
IP	a) Mínimo exento b) Tarifa c) Gestión, liquidación, recaudación e inspección
ISD	a) Determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente b) Tarifa (ha de conservar una progresividad similar a la estatal, siendo idéntico el primer tramo y el tipo marginal mínimo) c) Mortis causa: nuevas reducciones de la base imponible, manteniendo las estatales d) Gestión, liquidación, recaudación e inspección
ITP y AJD	a) Tipos de gravamen TPO y documentos notariales (AJD) b) Gestión, liquidación, recaudación e inspección
Tributos s/Juego	a) Exenciones b) Base imponible c) Tipos y cuotas fijas d) Bonificaciones e) Devengo f) Gestión, liquidación, recaudación e inspección

Fuente: Ley 14/1996

CUADRO 4
COMPETENCIAS NORMATIVAS Y DE GESTIÓN CEDIDAS POR TRIBUTOS (A PARTIR DE 2002)

Competencias normativas	
IRPF	a) Tarifa autonómica (que ha de ser progresiva y coincidir en nº de tramos con la tarifa estatal) para base liquidable general b) Deducciones por (siempre que no minoren el gravamen efectivo de alguna categoría de renta): <ul style="list-style-type: none"> • circunstancias personales y familiares • inversiones no empresariales • aplicación de renta c) Variación de los porcentajes del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual (con el límite máximo del 50%)
IP	a) Mínimo exento b) Tarifa Deducciones y bonificaciones en cuota c) Gestión, liquidación, recaudación e inspección
ISD	a) Reducciones de la base imponible mortis causa e inter vivos b) Tarifa: Determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente c) Deducciones y bonificaciones en cuota d) Gestión, liquidación, recaudación e inspección
ITP y AJD	a) Tipos de gravamen TPO y documentos notariales (AJD) b) Deducciones y bonificaciones en cuota c) Gestión, liquidación, recaudación e inspección
Tributos s/Juego	a) Exenciones b) Base imponible c) Tipos y cuotas fijas d) Bonificaciones e) Devengo f) Gestión, liquidación, recaudación e inspección
IEDMT	a) Aumento de un 10% de los tipos de gravamen b) Gestión, liquidación, recaudación e inspección
IVMDH	a) Fijación tipos autonómicos (con límites máximos) b) Gestión, liquidación, recaudación e inspección

Fuente: Ley 21/2001

3. DINÁMICA DE LA CAPACIDAD NORMATIVA

Una vez que hemos dado noticia del ámbito de discrecionalidad con el que han contado las CCAA en relación con una serie de tributos desde el año 1997, revisamos el empleo efectivo de esta capacidad de retocar la estructura de estos tributos por parte de cada Comunidad Autónoma. La fuente empleada para esto han sido los cuadros-resumen publicados por la Agencia Tributaria, así como los extractos de legislación fiscal autonómica que proporciona esta misma institución.⁷

Tanto Durán y Esteller (2004) como Díaz de Sarralde, Tránchez y Torrejón (2005) llevan a cabo un análisis del ejercicio de la capacidad normativa similar al nuestro. El primero de estos trabajos observa cuatro dimensiones del fenómeno: el tipo de modificaciones aprobadas, el momento en que se adoptan, el color político del gobierno que lo hace y el nivel de actividad de cada Comunidad Autónoma. El trabajo de Díaz de Sarralde, Tránchez y Torrejón (2005), por su parte, presta atención a los tributos modificados y a las vías que se emplean para estas modificaciones, e indica, para cada Comunidad Autónoma, si ha ejercitado o no cada una de las competencias normativas de que dispone.

Para nuestro repaso de la dinámica normativa procedemos así: identificamos las diferentes medidas aprobadas en cada una de las CCAA a lo largo del periodo estudiado, las reunimos de manera que formen grupos homogéneos para cada tributo y, una vez hecha esta clasificación, observamos el número de medidas autonómicas aprobadas por administración y año.

En nuestro estudio observamos que el sentido general de las medidas aprobadas por las administraciones autonómicas han ido encaminadas, de forma abrumadora, a una reducción de la presión fiscal, fundamentalmente a base de deducciones en cuota (IRPF), reducciones en base (ISD) y tipos reducidos para operaciones concretas (ITP y AJD), sobre todo para el caso de adquisiciones efectuadas por jóvenes o minusválidos o por compra de vivienda habitual.

Únicamente se observa un aumento de la presión fiscal en el aumento generalizado de los tipos generales estatales en el propio ITP y AJD, y en la circunstancia de que una cuarta parte de las CCAA hayan aprobado una escala autonómica en el IVMDH.

En esta línea, las medidas más populares (Cuadro 5) han sido las modificaciones en los tipos del ITP y AJD para operaciones muy concretas, con las que se busca beneficiar a determinados grupos. En segundo lugar, se encuentran las reducciones específicas mortis causa (las reducciones inter vivos no empiezan a poder efectuarse hasta 2002) en el ISD. En tercer lugar, están las deducciones en cuota del IRPF, sobre todo las que buscan compensar los gastos en vivienda y por hijos.

Las CCAA más activas han sido, por este orden, Comunidad Valenciana, Cataluña, Castilla-León y Madrid. En el otro extremo, las menos activas han sido, Castilla-La Mancha, Murcia, Aragón, y La Rioja. Subrayemos que de estas últimas, sólo Castilla-La Mancha fue del grupo de las que renunció a aplicar competencias normativas durante el quinquenio 1997-2001.

En cuanto los periodos con mayor y menor actividad normativa (definida como aprobación de nuevas medidas), merece la pena señalar, primero, que en 1997 ninguna Comunidad hizo empleo de su capacidad normativa, a pesar de poder hacerlo, técnicamente. En una primera aproximación, puede observarse (Cuadro 6) que los años con más actividad fueron, por este orden, 2003, 2002, 2004 y 1999. Ahora bien, si recordamos que los periodos 1997-2001 y 2002 en adelante no son estrictamente comparables por ser más ancho el campo de actuación normativa para el segundo periodo, comprobaremos que el año en que hubo mayor actividad en cada uno de ellos fue 1999, en el periodo 1997-2001, y 2003, en el periodo iniciado en 2002, justo cuando se celebraron elecciones en 14 de las 16 CCAA de régimen común.⁸ Esto sugiere que los gobernantes maniobran en el ámbito de su autonomía tributaria con un ojo puesto en las repercusiones electorales de las medidas aprobadas, más cuando el grueso de ellas suponen una rebaja impositiva.

7 Toda esta información está disponible en http://www.aeat.es/fisterritorial/marc_cc_aa.htm

8 En Andalucía se celebraron en 2000 y 2004, y Galicia en 1997, 2001 y 2005.

A continuación, describimos algo más extensamente el muy diverso uso que, desde 1998 hasta la actualidad, las CCAA han hecho de sus competencias normativas en diversos impuestos:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Cuando uno analiza las medidas aprobadas por las CCAA de régimen común para el período 1998-2006 observa que las únicas disposiciones adoptadas en materia de IRPF son las de ampliación o creación de nuevas deducciones en cuota. Cabe resaltar, pues, que no ha habido ninguna administración que haya hecho uso de sus competencias para regular la tarifa del impuesto⁹, y que tan sólo Cataluña ha modificado la deducción estatal por inversión en vivienda habitual.

Las CCAA que más uso efectivo han hecho de su capacidad normativa, entendida ésta como la posibilidad de aprobar deducciones en la cuota del impuesto, han sido por este orden la C. Valenciana, Canarias, Castilla León y Cataluña. En el otro extremo, se sitúan La Rioja y Murcia que tan sólo han fijado cuatro posibles deducciones.

La fecha a partir de la cual la mayoría de las CCAA comenzaron a crear sus propias normas en materia de deducciones en el IRPF es 1998-1999 (Baleares, Castilla León, Cataluña, Madrid, C. Valenciana, Galicia, La Rioja y Murcia). Existe después un grupo de CCAA que retardan la toma de decisiones en esta materia hasta 2002-2003: Andalucía, Castilla La Mancha, Extremadura, Asturias, Canarias y Cantabria. No obstante, siempre hay que tener en cuenta que las tres primeras, no asumieron sus competencias en los impuestos cedidos hasta 2002. Finalmente, cabe destacar el caso de Aragón, que no comienza la implantación de deducciones hasta 2004.

Estas deducciones en cuota, en función de sus características pueden ser agrupadas en siete apartados según se refieran a las siguientes materias: hijos, discapacidad, acogimiento, circunstancias personales y familiares, vivienda, donaciones y otros gastos.

De todos estos grupos, destacan las medidas relacionadas con deducciones por hijos, y dentro de ellas, las deducciones por nacimiento-adopción establecidas en todas las CCAA a excepción de Asturias, Baleares, Cantabria, Extremadura, La Rioja y Murcia. Asimismo, se contemplan en este mismo grupo otras deducciones bastante populares como las implantadas para hijos menores de tres o cuatro años (Castilla León, Galicia, Cantabria y Castilla La Mancha, estas dos últimas sólo la establecieron durante un periodo breve 2003/04 en el primer caso y 2003 en el segundo) o las deducciones por gastos de guardería (Canarias, C. Valenciana, Murcia y Baleares, ésta última sólo durante 1998 y 1999).

Entre las disposiciones destinadas a favorecer a las personas discapacitadas, las más utilizadas son las que se refieren a una minusvalía del contribuyente (Andalucía, Canarias, Castilla León, Castilla La Mancha y Galicia) o de sus ascendientes o descendientes (Aragón, Baleares, Castilla La Mancha, C. Valenciana y Extremadura).

Las deducciones por acogimiento (no remunerado o de menores) son poco relevantes. De igual forma, se constata la existencia de deducciones dirigidas a considerar diversas circunstancias personales y familiares del contribuyente (edad, cuidado de personas dependientes, fomento del autoempleo, ascendientes mayores de 70 o 75 años, traslado de la residencia por trabajo, ayudas para ex convictos, familia numerosa, trabajo dependiente, realización de los cónyuges de labores no remuneradas en el hogar, viudedad) sin que pueda apreciarse un patrón común. De hecho, ninguno de estos supuestos es recogido ni tan siquiera en la mitad de los casos. Sólo destacamos las dos siguientes que al menos se aplican comúnmente en tres de ellas: las deducciones para fomento del autoempleo (Andalucía, Aragón y Castilla León) y por familia numerosa (Castilla León, C. Valenciana y Galicia).

Todas las CCAA, a excepción de Aragón y Castilla La Mancha, contemplan algún tipo de deducción en cuota relacionada con la vivienda. En particular, las dos deducciones con mayor uso dentro de este grupo son las

9 Actualmente (noviembre de 2006) se está tramitando en el Parlamento de la Comunidad de Madrid el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales y Administrativas para 2007 que ya propone una alteración de la escala complementaria autonómica consistente en, primero, una reducción a cuatro tramos de esta tarifa (de manera idéntica a como prevé el proyecto estatal de reforma del IRPF) y una reducción global de un punto en los tipos de gravamen: del 8,34% al 7,94% para el primer tramo; del 9,73% al 9,43% para el segundo; del 12,86% al 12,66% para el tercero; y del 15,87% al 15,77% para el último.

relacionadas con la adquisición (Andalucía, Asturias, Baleares, Castilla León, C. Valenciana, Extremadura, La Rioja y Murcia) y alquiler (Andalucía, Asturias, Baleares, Castilla León, Cataluña, Madrid, C. Valenciana, Extremadura y Galicia) de la vivienda habitual.

En el apartado de las deducciones por donaciones priman las que tienen una finalidad ecológica (Aragón, Canarias, Castilla León y C. Valenciana) y las que tratan de fomentar la conservación o reparación del Patrimonio Histórico, Cultural o Artístico de la Comunidad Autónoma (Canarias, Castilla León, C. Valenciana, Extremadura y Murcia).

En un último apartado se incluyen algunas deducciones que no encajan en los grupos anteriores. Son modalidades más recientes, unas relativas a la protección del medioambiente, destinadas a favorecer las inversiones en energías renovables en la vivienda habitual y otras, dirigidas al fomento de las nuevas tecnologías en los hogares.

Finalmente, cabe resaltar el hecho de que todas las medidas adoptadas por las CCAA han ido dirigidas a adaptar el impuesto a la capacidad de pago del sujeto favoreciendo determinados colectivos (personas mayores, minusválidos, hijos menores, etc.) o materias (vivienda), lo cual ha supuesto una merma en el potencial recaudador del impuesto por parte de las CCAA.

Impuesto sobre el Patrimonio

No se ha producido un número sustancial de actuaciones en relación con esta figura. De hecho, la mayoría de las CCAA han preferido conservar el mínimo exento general del impuesto y sólo unas pocas han optado por modificarlo, bien elevando el mínimo general (Cantabria: 150.000 €, Cataluña: 108.200 €, Madrid: 112.000 €, Galicia: 108.200 €), o bien incrementándolo únicamente para casos de minusvalía (Andalucía, Cantabria, Madrid, C. Valenciana, Extremadura, Galicia).

En cuanto al diseño de la tarifa, sólo una comunidad (Cantabria) ha introducido cambios relevantes, como es la modificación del número de tramos, umbrales y tipos, que ha traído un aumento de la presión fiscal del impuesto.

La aplicación de nuevas deducciones o bonificaciones en la cuota de este tributo tampoco ha sido una medida común. Así, tan sólo Cataluña y Castilla León fijan una exención para preservar el patrimonio especialmente protegido de los discapacitados, y la C. Valenciana, una bonificación para miembros de determinadas Entidades relacionadas con la celebración de la XXXII Edición de la Copa América (desde 1/01/04 al 31/12/07).

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Durante el período 1998-2006 las CCAA que más activamente han participado en la creación de normas propias en este impuesto han sido: Cantabria, Baleares, y C. Valenciana. Las que menos, Castilla-La Mancha, Madrid, Galicia y Aragón.

Respecto al uso de las competencias, cabe destacar que todas las CCAA han modificado los tipos impositivos en determinadas transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Apreciamos una actuación unánime en la subida de los tipos generales que gravan las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes inmuebles y los documentos notariales, en actos jurídicos documentados.

Es importante señalar también la aplicación mayoritaria de tipos reducidos a transmisiones patrimoniales onerosas relacionadas con la adquisición de vivienda habitual ya sea esta de protección oficial, que cumpla con una serie de requisitos (Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla León, C. Valenciana, Extremadura, La Rioja, Murcia), adquiridas por jóvenes (Andalucía, Canarias, Cantabria, Castilla León, Cataluña, La Rioja), por minusválidos (Andalucía, Canarias, Cantabria, Castilla León, Cataluña y C. Valenciana) o por familias numerosas (Aragón, Canarias, Cantabria, Castilla León, Madrid, C. Valenciana y La Rioja). Esta misma aplicación de un gravamen reducido la observamos mayoritariamente en el caso de documentos notariales que escrituren la compra de una vivienda habitual: de protección oficial (Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla León, Cataluña, Madrid) o por algunos colectivos protegidos (Andalucía, Aragón, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla León, C. Valenciana, La Rioja).

Para evitar que el sujeto sortee el impuesto por TPO ejercitando, en determinados supuestos, el derecho a la renuncia a la exención del IVA, muchas CCAA han establecido un tipo reducido para aquellas transmisiones

en las que no se ejercita tal derecho (Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Extremadura, La Rioja y Murcia) y/o fijado un tipo incrementado para las escrituras que documenten la transmisión de inmuebles en caso de renuncia a la exención del IVA (todas las CCAA a excepción de Canarias, en la que no se aplica el IVA sino el Impuesto General Indirecto Canario y Castilla La Mancha).

En cuanto a las bonificaciones, son pocas las CCAA que han introducido alguna con el propósito de reducir la carga tributaria del ITP (por ejemplo, la adquisición de vivienda habitual por jóvenes, minusválidos o familia numerosa en Baleares y Extremadura, la transmisión de vivienda a empresas inmobiliarias en Cataluña, planes de dinamización económica en Galicia, etc.) o en AJD (primera copia de escritura y actos relacionados con VPO que no gocen de exención en Galicia, primera copia de escritura de declaración de obra nueva o división horizontal de edificios para viviendas de alquiler en Galicia, o actos o negocios de comunidades de usuarios del agua en Murcia).

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En general, las comunidades que más utilización efectiva han hecho de las competencias atribuidas en este tributo han sido Cataluña, C. Valenciana, Madrid y Castilla León y, las que menos: Murcia, Andalucía y Asturias.

En materia de reducciones aplicables sobre la base del impuesto es notable la creación de nuevas reducciones o la modificación de las estatales ya existentes. Del estudio de las establecidas por mortis causa se desprende que todas las CCAA han hecho uso de las únicas competencias posibles hasta 2002. En particular, existen tres tipos de reducciones mayoritariamente establecidas: por adquisición de empresa individual, negocio o participación (todas las comunidades la establecen a excepción de Andalucía y Baleares), por adquisiciones realizadas por discapacitados (todas salvo Asturias, La Rioja y Murcia) y por adquisición de la vivienda habitual del causante (todas menos Castilla León, Castilla La Mancha, C. Valenciana, Galicia y Murcia). Por otro lado, la aplicación de las reducciones inter vivos no han gozado de tanta aceptación desde que son factibles a partir de 2002. Por ejemplo, Andalucía, Asturias, Murcia y Extremadura no han introducido ninguna medida de este tipo.

Pocas, y de forma muy diversa, son las CCAA que se han decidido modificar la tarifa del impuesto: en 1999 tanto Madrid como la C. Valenciana modifican sólo los umbrales; en 2002, Cantabria modifica los tramos, umbrales y tipos respecto a la normativa estatal preexistente y Cataluña varía los umbrales y los tipos.

Además de las actuaciones anteriores, algunas CCAA han coincidido en la creación de diferentes deducciones o bonificaciones mortis causa (adquisición por hijos menores de veintinueve años, cantidades recibidas por beneficiarios de seguros de vida, descendientes, etc.) e inter vivos (entregas de cantidades a hijos para vivienda habitual o negocios, adquisiciones por descendientes menores de veintinueve años, adquisiciones por parientes discapacitados, etc.), así como en la modificación de los coeficientes (adquisiciones por parientes Grupo I y II).

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Ninguna Comunidad Autónoma ha ejercido el derecho que tienen cedido de modificar los tipos impositivos de este impuesto, con limitaciones.

Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

Sólo unas pocas CCAA (Asturias, Cataluña, Galicia y Madrid) han hecho uso de su capacidad para establecer una escala autonómica en este impuesto.

4. CONCLUSIONES

El análisis de la actuación de las CCAA dentro del margen de capacidad normativa que tienen atribuido sobre un grupo de tributos subraya un alto grado de intervención de las administraciones autonómicas en impuestos como el IRPF, ISD, IP e ITP y AJD.

La gran mayoría de las medidas aprobadas —y la totalidad de las relativas a los impuestos directos: IRPF, IP e ISD— están enfocadas a reducir la presión fiscal, especialmente la de grupos específicos como jóvenes o minusválidos o sobre circunstancias concretas como los gastos en vivienda habitual. Únicamente se aumentan,

de manera generalizada, los tipos generales estatales en el ITP y AJD, mientras que cuatro CCAA han aprobado una escala autonómica en el IVMDH.

Las medidas más populares han sido las modificaciones en los tipos del ITP y AJD para beneficiar a determinados grupos, las reducciones específicas mortis causa en el ISD, y las deducciones en cuota del IRPF (por vivienda y por hijos).

Las CCAA más activas han sido Comunidad Valenciana, Cataluña, Castilla-León y Madrid. Las menos activas, Castilla-La Mancha, Murcia, Aragón, y La Rioja. De estas últimas, sólo Castilla-La Mancha fue de las que no dispuso de competencias durante 1997-2001.

Los años con mayor actividad normativa, si diferenciamos entre los periodos 1997-2001, por un lado, y 2002 en adelante, por el otro, en base a que las potestades administrativas se han ampliado en el segundo periodo, fueron 1999 y 2003, justo cuando se celebraron elecciones en 14 de las 16 CCAA de régimen común, lo que sugiere que los administraciones buscan maximizar el rédito electoral de estas medidas que, como se ha visto, en su inmensa mayoría suponen una rebaja impositiva.

En cualquier caso, un enjuiciamiento más estricto de la actuación efectiva de las CCAA requeriría un estudio de los costes recaudatorios de cada una de las medidas implantadas.

Desde el punto de vista de la amplitud del uso de la capacidad atribuida, las CCAA se han quedado muy lejos de agotar todas las cesiones normativas otorgadas. De hecho, ninguna de ellas ha modificado aún la escala complementaria del IRPF, y sólo Cataluña ha modificado la deducción estatal por inversión en vivienda habitual. En el IVMDH, como se ha visto, la mayoría de las CCAA han dejado sin estrenar sus competencias normativas y, en el caso del IP también han sido muchas (Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Castilla La Mancha, Rioja y Murcia) las que han dejado de hacerlo. Por último, ninguna Comunidad Autónoma ha intervenido en la fijación de los tipos del IEDMT.

CUADRO 5
MODIFICACIONES TRIBUTARIAS POR COMUNIDAD AUTÓNOMA

	AND	ARA	AST	BAL	CAN	CANT	CLE	CLM	CAT	MAD	VAL	EXT	GAL	RIO	MUR	TOT
IRPF																
1. Hijos	2	2	0	3(1)	4	1(0)	3	2(1)	3	3	5(4)	0	3	1	1	28
2. Discapacidad	1	1	0	1	1	0	1	2	0	0	3	1	1	0	0	12
3. Acogimiento	0	0	1	0	0	1	0	0	0	2	0	1	0	0	0	5
4. Otras circunstancias	1	1	1	1	2	1	2	1	1	1	3	1	1	0	0	17
5. Vivienda	2	0	3	2	1	2	2	0	4	1	5	3	1	2	1	29
6. Donaciones	0	1	1	0	3	1	2	1	1	1	3	1	0	0	1	16
7. Otros gastos	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	5
TOTAL IRPF	6	5	6	6	11	5	10	5	9	8	19	7	7	4	4	112
IP																
1. Mínimo Exerito	1	0	0	0	0	2	0	0	1	2	1	1	2	0	0	10
2. Tarifa	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
3. Exención minusválidos	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	2
4. Bonificaciones	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
TOTAL IP	1	0	0	0	3	1	0	0	2	2	2	1	2	0	0	14
ISD																
1. Mortis causa	4	6(4)	4	5	4	7	7	4	9	9	7	5	6	3	2	80
2. Inter vivos	0	2	0	2	1	2	6	1	6	4	7	0	2	2	0	35
TOTAL ISD	4	6	4	7	5	9	13	5	15	13	14	5	8	5	2	115
ITPYAJD																
1. TPO	5	5	6	5	6	7	5	2	7(5)	3	6	4	3	7	4	73
2. AJD	5	3	4	7(6)	3	5	5	2	5(4)	4	5	5	5	3	5	64
TOTAL ITPYAJD	10	8	10	11	9	12	10	4	9	7	11	9	8	10	9	137
IEDMT																
Tipos de gravamen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IVMDH																
Tipos de gravamen	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	6
SUMA TOTAL	21	19	21	24	25	29	34	15	36	31	47	22	26	19	15	384

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT. Entre paréntesis, las medidas vigentes cuando no coinciden con las aprobadas

CUADRO 6
MODIFICACIONES TRIBUTARIAS Y AÑO DE ENTRADA EN VIGOR

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
IRPF									
1. Hijos	1	9	1	1	4	7	5	3	1
2. Discapacidad	1	1	0	0	0	4	4	1	1
3. Acogimiento	0	1	0	0	1	1	0	1	1
4. Otras circunstancias	1	1	2	0	3	3	3	1	2
5. Vivienda	0	5	2	0	6	9	2	4	1
6. Donaciones	1	4	0	0	5	3	1	0	2
7. Otros gastos	0	1	0	0	0	1	1	2	0
TOTAL IRPF	4	22	5	1	19	28	16	12	8
IP									
1. Mínimo Exento	0	0	0	0	0	1	5	1	3
2. Tarifa	0	0	0	0	0	0	0	0	1
3. Exención minusv.	0	0	0	0	0	0	1	0	1
4. Bonificaciones	0	0	0	0	0	0	1	0	0
TOTAL IP	0	0	0	0	0	1	7	1	5
ISD									
1. Mortis causa	2	10	11	4	13	20	11	4	7
2. Inter vivos	0	4	0	1	8	6	6	3	7
TOTAL ISD	2	14	11	5	21	26	17	7	14
ITPYAJD									
1. TPO	6	3	10	0	23	19	12	1	1
2. AJD	2	1	5	6	16	14	18	0	3
TOTAL ITPYAJD	8	4	15	6	39	33	30	1	4
IEDMT									
Tipos de gravamen	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IVMDH									
Tipos de gravamen	0	0	0	0	0	2	2	0	2
SUMA TOTAL	14	40	31	12	79	90	72	21	33

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

BIBLIOGRAFÍA

- DÍAZ DE SARRALDE, S.; TRÁNCHEZ, J. M. y TORREJÓN, L. (2006): "La capacidad normativa en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas: situación actual y vías de reforma", *Análisis Local*, 65 (2), 47-60.
- DURÁN J. M y ESTELLER, A. (2004): *El ejercicio de la capacidad normativa de las CCAA en los tributos cedidos: una primera evaluación a través de los tipos impositivos efectivos en el IRPF*, Papel de Trabajo 20/2004, Instituto de Estudios Fiscales.
- SÁNCHEZ MALDONADO, J.; ESTEBAN, M. y GÓMEZ SALA, J. S. (2005): *La hacienda pública territorial. Teoría y práctica. El caso andaluz*, Grupo Editorial Universitario.

