

LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL. SU APLICACION A LA COMUNIDAD AUTONOMA DE CASTILLA Y LEON.

Antonio APARICIO PEREZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo
Facultad de Derecho

1.- SISTEMA DE FINANCIACION ESTABLECIDO

La Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 da una nueva estructura política y territorial al Estado estableciendo tres niveles de gobierno y administración: estatal, autonómico y local.

Esta nueva estructura del Estado se va a caracterizar por dos notas relevantes: La autonomía y la descentralización.

Ahora bien para que esta nueva organización sea operativa es necesario que se dote a cada uno de los niveles indicados de recursos suficientes para que puedan cumplir con su finalidad (1).

El sistema de recursos de que se les dote tiene una especial importancia en relación con las Comunidades Autónomas por varias razones: por la autonomía política que se les confiere, por ser las unidades básicas de descentralización, por las competencias que se les confiere y por la organización de que se les dota.

Pues bien a la hora de analizar el sistema de financiación establecido es conveniente recordar los principios básicos de financiación establecidos en la Constitución y los criterios fijados en la Ley Organica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), norma que desarrolla los principios constitucionales.

Sistema de financiación establecido en la Constitución

La Constitución española de 27 de diciembre de 1978 regula la financiación de las Comunidades Autónomas básicamente en los artículos 133,156,157 y 158.

Estos preceptos en síntesis, dicen:

El artículo 156.1 de la Constitución establece el principio de Autonomía financiera.

El artículo 133 reconoce a las Comunidades Autónomas la posibilidad de establecer tributos propios.

El artículo 157, por una parte, enumera toda una serie de recursos a favor de las Comunidades Autónomas, por otra parte prohíbe adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, y finalmente establece la posibilidad de que por ley orgánica pueda regularse el ejercicio de sus competencias financieras.

El artículo 158 establece, por una parte, la posibilidad de fijar a favor de las Comunidades Autónomas diferentes asignaciones financieras en función del nivel de servicios asumidos y en garantía de un nivel mínimo en la prestación de servicios y, por otra, crea un Fondo de Compensación para corregir desequilibrios económicos interterritoriales.

Junto a estos preceptos que hacen referencia expresa a su autonomía financiera, hay otra serie de preceptos que indirectamente son también de aplicación al ámbito financiero y que perfilan su sistema de financiación. Estos preceptos son los artículos 2, 138, 144.1 y 145.1 que consagran respectivamente el principio de unidad de la Nación española, el principio de libertad en la constitución de Comunidades Autónomas dentro de una mínima base territorial, el principio de permanencia en su configuración, el principio de igualdad entre todas las Comunidades Autónomas y el principio de diversidad entre ellas.

En suma, de lo indicado con anterioridad y de los preceptos aludidos podemos concluir diciendo: El sistema de financiación diseñado en la Constitución es un sistema abierto. La enumeración de recursos que se hace en el artículo 157.1 es a título de ejemplo. Es además de naturaleza mixta, esto es, tiene aspectos característicos del sistema de unión y otros del sistema de separación.

Por otra parte, como límites a la autonomía financiera cabe señalar los siguientes: Límites expresos: principio de solidaridad entre todos los españoles (art. 156.1), principio de coordinación con la Hacienda estatal (art. 156.1), principio de no ingerencia en otras Comunidades Autónomas (art. 157.2), principio de libertad de mercado (art. 157.2) y principio de generalidad o no privilegio (art. 139.2); límites inducidos: principio de reserva de ley en materia tributaria, de igualdad, de justicia y de suficiencia.

A su vez, como principios constitucionales básicos de la Hacienda autonómica hay que citar: principio de coordinación con las Haciendas autonómicas y locales (art.156 y 142 de la Constitución), principio de solidaridad (art.156.1), principio de legalidad (arts. 31.3 y 133.4), prohibición de privilegios económicos o sociales (art.138.2), prohibición de barreras fiscales (art.139.2) y principio de territorialidad (art.157.2).

Las previsiones establecidas en la LOFCA

La LOFCA en función de lo establecido en el art.157.3 de la Constitución ha diseñado un modelo de financiación cuyos principios básicos los podemos resumir así: principio de coordinación con la Hacienda del Estado (arts. 2.1 y 3 de la LOFCA), principio de generalidad o no privilegio (art.2.1, apart.a), principio de unidad de la política económica (art.2.1, apart.b), principio de solidaridad (art.2.1, c y 2.2) y principio de suficiencia (art.2.1, apart.d).

2.-LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL

Introducción

Desde la perspectiva del tiempo transcurrido -años 1980-1994- como rasgos positivos del sistema de descentralización territorial a favor de las Comunidades Autónomas se pueden destacar la rapidez con que las mismas han asumido sus competencias y el fuerte ritmo de descentralización del gasto así como la ausencia de fuertes tensiones económicas entre los distintos niveles de gobierno, y entre los aspectos negativos cabe resaltar cada vez con mayor insistencia la falta de corresponsabilidad fiscal.

Concepto

La mayor parte de la doctrina entiende como corresponsabilidad fiscal la correspondencia entre el poder de decisión en materia de ingresos y de gastos públicos que tienen las Comunidades Autónomas, lo que implica que éstas sean reconocidas por los residentes en las mismas como partícipes en las decisiones acerca de la presión tributaria soportada en su territorio.

Instrumentos

Son muchos los instrumentos para aumentar la corresponsabilidad fiscal y de diversos y diferentes efectos pero cualquiera de ellos que se elija debe partir de lo que pudierámos llamar lealtad constitucional, esto es, que en todo caso se tenga en cuenta el interés general del Estado y el respeto, por lo tanto, al orden constitucional establecido.

Entre los instrumentos que pueden aumentar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas sin necesidad de modificar el actual marco de la LOFCA, se pueden citar:

1°) Aumentar la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en relación con los actuales impuestos cedidos en lo que se refiere a su gestión y valoración.

2°) La cesión del IVA en su fase minorista tal como está prevista en el art.11.1,d) de la LOFCA.

Esta alternativa es objeto de numerosas críticas que van desde problemas que pueden plantearse con la armonización comunitaria (2), con dificultades de gestión incrementadas por la existencia del recargo de equivalencia (3) hasta resaltar con esta alternativa una cierta pérdida de percepción del consumidor final de la carga tributaria soportada (4).

3°) El establecimiento de recargos sobre impuestos estatales cedidos o sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio tal como lo permite el art.12.1 de la LOFCA.

Ahora bien, las Comunidades Autónomas han sido totalmente reacias al establecimiento de recargos con carácter general y con carácter especial de un recargo sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, primero basándose en problemas de posible inconstitucionalidad (5), luego aduciendo que para poder establecer un recargo sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sería necesario una simultánea reducción de la tarifa estatal para evitar una excesiva presión fiscal, lo que no es siempre cierto, (6) pero aunque lo fuera, no se ve mayor inconveniente en que puesto el Estado a perder capacidad recaudatoria, como lo

ha hecho a través de esa llamada cesión del 15% de la cuota líquida territorializada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no baje la tarifa estatal para quitar argumentos a las Comunidades Autónomas en contra de un recargo sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (7).

Otra referencia especial dentro de los recargos sería la posibilidad de establecer un recargo autonómico sobre la base imponible del IVA en la fase minorista. Esta solución encierra una gran potencialidad recaudatoria. Como inconvenientes principales de esta solución se dicen los siguientes: 1º) Su encaje legal en el marco de la LOFCA ya que como sabemos el art.12.1 en relación con el 11.1,e) permite un recargo sobre el IVA en su fase minorista, pero nos encontramos con que este impuesto es un impuesto cedible pero actualmente no cedido y 2º) Que el establecimiento de este recargo está sujeto a un incremento de costes de gestión agravados por la existencia del recargo de equivalencia (8).

A estas alternativas se podrían añadir desde el punto de vista teórico otras distintas, pero que a nuestro juicio no cabrían dentro del actual esquema legal fijado en la LOFCA, entre las que cabe destacar las que se recogen en el Informe de 30 de junio de 1990 presentado al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas por el Grupo de Trabajo nombrado por éste a tal efecto. Dentro de estas alternativas se recogen las siguientes: 1º) Participación en la recaudación del IVA. Consistiría en distribuir entre las Comunidades Autónomas un porcentaje de la recaudación total del IVA en función del consumo distribuido territorialmente; 2º) Participación en el rendimiento territorial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por esta alternativa es por la que se inclinaba el Grupo de Trabajo y se articulaba, en esencia, en la posible cesión de una parte de la cuota líquida territorializada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir de la variable esfuerzo fiscal mencionada en el art.13.1,b) de la LOFCA.

Al estudio de esta última citada alternativa nos referimos en el epígrafe siguiente.

La corresponsabilidad fiscal en el Acuerdo de 20 de enero de 1992 del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas (en adelante CPFF) en sesión de 23 de septiembre de 1993, estudia, define y desarrolla un

"Procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal en el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas" (en adelante "Procedimiento"). Este "Procedimiento" se basa en los siguientes principios: A) Respeto a los criterios básicos de financiación de las Comunidades Autónomas que informaron el Acuerdo del 20 de enero de 1992; B) Conexión de los recursos recibidos por las Comunidades Autónomas con los rendimientos impositivos obtenidos en sus territorios, de tal forma que una parte importante del gasto público gestionado por ellas esté financiado por las aportaciones de los residentes en el ámbito territorial respectivo, con lo que los ciudadanos toman conciencia de que las prestaciones recibidas de su Comunidad Autónoma son consecuencia de las exigencias impositivas de que son objeto; C) Garantía de que la financiación resultante del "Método" a aplicar no perjudicará a ninguna Comunidad Autónoma, manteniendo los principios de solidaridad y equidad; D) Instrumentación en el marco de la LOFCA con lo que se evita planteamientos de revisión no deseables; E) Moderación en cuanto al coste estimado que representa para la Hacienda estatal; F) Se instrumenta el "Procedimiento" mediante el reconocimiento a cada Comunidad Autónoma de una participación territorializada en el rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El "Procedimiento" se aplicará a partir del día 1 de enero de 1994.

En base a dicho Acuerdo se aprueba una modificación en el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas para el período 1994-95 consistente en introducir la cuestión de la corresponsabilidad fiscal en la financiación autonómica que se aprueba el día 7 de octubre de 1993 con vigencia para los dos años indicados. Posiblemente el año 1996 este Sistema basado fundamentalmente en la cesión del 15% de la cuota líquida territorializada del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas se prorrogue. Este Acuerdo se plasma finalmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994 en su art.95.

La modificación introducida en el Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas consiste fundamentalmente en que la Participación en Ingresos del Estado (en adelante PIE) se dividirá en dos componentes: el primero formado por el 15% de la recaudación líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el segundo vendrá constituido por el porcentaje de participación en ingresos del Estado anterior hasta alcanzar el montante total aprobado a partir del Acuerdo del CPFF de 20 de enero de 1992.

Determinado ya el sistema de corresponsabilidad elegido analizamos a continuación, en primer lugar, los problemas de legalidad que esta elección plantea y, en segundo lugar, veremos una estimación de dicha participación.

En el análisis de la legalidad de esa cesión del 15% hay que distinguir entre los problemas de constitucionalidad que plantea y los de simple legalidad.

Veamos el problema desde cada una de esas perspectivas.

Respecto a la constitucionalidad o no de una participación en el 15% de la cuota líquida territorializada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas creemos conveniente decir:

Prima facie, sabemos que el sistema de financiación establecido por la Constitución es un sistema abierto y mixto en el que predominan, aún hoy, por su importancia la participación en ingresos del Estado por parte de las Comunidades Autónomas. En consecuencia, nada impide que al amparo de esta participación en ingresos del Estado (art. 157.1, c) de la Constitución) pueda fundamentarse la participación en el 15% de la cuota líquida territorializada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ahora bien, no hay, por otra parte, que olvidar que la Constitución encierra un conjunto de principios, valores y objetivos que deben tenerse en cuenta a la hora de su interpretación. Y desde esta perspectiva no hay que olvidar que deben garantizarse los principios de unidad de la política económica (art. 149.1, 13° y 14°), solidaridad entre todas las Comunidades Autónomas (art. 2), solidaridad entre todos los españoles (art. 156.1), igualdad entre regiones y ciudadanos (14 y 31.2). Y desde una interpretación conjunta y sistemática de la Constitución que tenga en cuenta el respeto a los principios indicados ya aparecen algunas dudas sobre la constitucionalidad de dicha cesión.

No obstante, y obviando las dudas anteriores hay otra serie de razones que pueden llevar a poder considerar como inconstitucional dicha cesión, a saber:

1°) La forma de instrumentarla a través de una ley ordinaria cuando lo correcto es haberla hecho en base al art. 157.2 de la Constitución que exige a tal respecto que se haga por medio de ley orgánica.

2°) Salvado el anterior obstáculo tampoco parece probable que la forma de aprobar esta cesión sea a través de una Ley de Presupuestos ya que el contenido de las leyes de presupuestos de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional tienen un "núcleo mínimo, necesario e indisponible (previsión de ingresos y habilitación de gastos) y un contenido eventual no necesario que está constituido porque la materia que regula tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el presupuesto o con los criterios de política económica de que ese presupuesto es el instrumento y que además su inclusión en esa ley esté justificada en el sentido de que esta su inclusión sea necesaria para una mejor y mas inteligible comprensión del presupuesto o realización de la política económica general (9).

Parece, pues, claro que si este debe ser el contenido de las leyes de presupuestos no encaja dentro de ellas esta cesión.

La segunda cuestión se plantea ya no en términos de constitucionalidad sino de legalidad ordinaria.

A este respecto tanto el Acuerdo de 20 de enero de 1990 del CPPF como el Grupo de Trabajo creado al amparo del epígrafe II.3 de dicho Acuerdo fundamentan la legalidad de la cesión territorializada del 15% de la cuota liquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 13.1 b, de la LOFCA que hace referencia a la variable esfuerzo fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ahora bien a nuestro juicio ello no es posible por las siguientes razones:

1°) La variable esfuerzo fiscal no está fijada para otorgar una participación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino para que junto con otros criterios sirva para determinar la respectivas Participación en Ingresos del Estado.

2°) El artículo 11.2.a) de la LOFCA prohíbe expresamente la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (10).

En consecuencia, no hay posibilidad de fundamentar en la actual LOFCA esta llamada cesión territorializada de una

parte de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otra parte resulta extraño que si se quiere fundamentar esta participación en la LOFCA no se proceda a su modificación más cuando en las circunstancias actuales no es especialmente complicada la modificación legislativa de una ley orgánica (11).

Es esta posición sin duda "un ejemplo más de los que se ofrece el proceso de negociación de la financiación autonómica respecto de que no es necesario reformar la LOFCA, simplemente basta con seguir prescindiendo de ella" (12).

Respecto a la estimación de lo que supondría para cada Comunidad Autónoma esa cesión del 15% de la cuota líquida territorializada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe decir:

1°) Que ninguna Comunidad Autónoma recibirá como consecuencia de la aplicación de esta cesión una cantidad inferior a la que venía percibiendo.

2°) Lo que las Comunidades Autónomas obtendrían de más con la aplicación de este sistema se ha estimado así:

COMUNIDADES AUTONOMAS	AÑO 1994 (en millones de pesetas)	AÑO 1995 (en millones de pesetas)
Andalucía	1.638	5.064
Galicia	693	2.160
Canarias	498	1.037
Valencia	802	1.732
Cataluña	2.693	10.576
Extremadura	509	999
Castilla-La Mancha	750	1.617
Castilla y León	1.151	2.062
Murcia	284	613
Cantabria	193	417
Asturias	367	792
Aragón	510	911
La Rioja	122	263
Madrid	1.248	2.691
Baleares	225	121

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda, datos recogidos en el ABC, Diario de Economía del 10 de octubre de 1993.

Que esta cesión además de otras consideraciones que sobre ellas pudieran hacerse es claro que tal como aparece estimada puede suponer una vulneración del artículo 2 de la LOFCA que establece que " El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas deberá establecerse de forma que no puede implicar, en ningún caso privilegios económicos o sociales".

3.- CONCLUSIONES

Primera: El sistema de financiación recogido en la Constitución permite considerar como ajustada a la misma la cesión de un porcentaje de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Segunda: Ahora bien la forma en que se ha instrumentado no ha sido a nuestro juicio la correcta.

A este respecto cabe decir que, por una parte, al haberse regulado la cesión a través de una ley ordinaria y además de presupuestos, se ha vulnerado la Constitución ya que las Leyes de Presupuestos no son el instrumento válido para ello y porque además debería haberse hecho la

regulación de la cesión por medio de Ley Orgánica de acuerdo con lo establecido en el artículo 157.2 del texto constitucional.

También puede considerarse vulnerada la legalidad ordinaria por cuanto la LOFCA prohíbe la cesión total o parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Tercera: Cabe decir que aunque de partida ninguna Comunidad Autónoma con la aplicación de esta cesión resultaría perjudicada en relación con la situación anterior lo cierto es que unas Comunidades Autónomas resultan mucho más favorecidas que otras, en especial, lógicamente aquellas Comunidades que más recaudan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con lo que se puede producir con este sistema un efecto no deseado: aumentar las diferencias entre Comunidades ricas y pobres.

Cuarta: Finalmente hay que resaltar que a nuestro juicio, el camino seguido no es el adecuado para hacer realidad el principio de corresponsabilidad fiscal ya que difícilmente se da una percepción por parte del residente en una Comunidad Autónoma de la conexión entre los gastos que el ente territorial realiza y los impuestos que paga.

NOTAS

(1) Sobre esta cuestión, Vid.: APARICIO PÉREZ A.: "La Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española", en Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas), edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1984, tomo I, págs. 431-435.

(2) MONASTERIO ESCUDERO, C.: "Corresponsabilidad fiscal; problemas de definición y elección de instrumentos", en Haciendas territoriales y corresponsabilidad fiscal, edit. Asociación Galega de Estudios de Economía do Sector Público, Santiago de Compostela 1993, pág. 183.

(3) RUIZ-HUERTA, J.: "Sistema actual y perspectivas de la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: algunas reflexiones sobre los problemas principales" en Informe Comunidades Autónomas 1992, edit. Instituto de Derecho Público, Barcelona 1993, pág. 296.

(4) RUIZ-HUERTA, J. Y PABLOS, M^a. A.: "La reforma de la financiación autonómica" en Haciendas territoriales y corresponsabilidad fiscal, edit. Asociación Galega de Estudios de Economía do Sector Público, Santiago de Compostela 1993, pág. 265.

(5) El Tribunal Constitucional en Sentencia 150/1990, de 4 de octubre consideró plenamente ajustado a la Constitución la ley de la Asamblea de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, por la que se establecía un recargo sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas.

(6) Vid. APARICIO PÉREZ, A. Y ARIZAGA JUNQUERA, M^a. C.: "Financiación de la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Especial referencia a un recargo sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en Comunicaciones al II Congreso de Economía Regional de Castilla y León, edit. Sabán Artes Gráficas, S.A., Madrid 1990, vol. II, págs. 529-540.

(7) JIMENEZ COMPAIRED, I.: La imposición propia de las Comunidades Autónomas, Edit. Boletín Oficial del Estado, Madrid 1994, págs. 523.

(8) RUIZ - HUERTA Y PABLOS M^a.A.: "La reforma de la financiación autonómica", obra cit, págs. 27.

(9) Vid. STC. 65/1990, de 5 de mayo y STC. de 14 de mayo de 1992.

(10) Esta es también la opinión de destacados especialistas, como el Prof. C. Monasterio quien señala: "El sistema LOFCA no permite, ni mediante el empleo de la variable esfuerzo fiscal ni por otros medios, la cesión parcial del IRPF ni la participación específica en su rendimiento" y añade, "el manejo de la variable esfuerzo fiscal redundaría en una distinta configuración de las transferencias corrientes via PPI" (MONASTERIO ESCUDERO, C.: Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España, edit. Fundación BBV, Bilbao 1993, págs. 87-88.

(11) Cfr. PEDRÓS ABELLO, A.: "La financiación autonómica y la corresponsabilidad fiscal; una perspectiva desde Cataluña" en Haciendas territoriales y corresponsabilidad fiscal, obra cit., pág. 198.

(12) MONASTERIO ESCUDERO, C.: Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España, obra cit., pág. 88.