

¿Es posible armonizar los subsistemas tributarios autonómico y local?

Is it possible to harmonize regional and local tax subsystems?

José María Lago Montero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca

Fecha de recepción: 2 de abril de 2014

Fecha de aceptación definitiva: 5 de mayo de 2014

1. VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA ATRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA NORMATIVA A REGIONES Y MUNICIPIOS

Nadie discute en la doctrina que la autonomía financiera en el plano normativo de que disfrutaran Comunidades Autónomas y Entidades Locales presenta ventajas e inconvenientes, que no es malo recordar. Entre las primeras, cabe suponer que todo incremento en el grado de autonomía lleva parejo un incremento de la responsabilidad política, económica, financiera del ente que la usufructúa. Mas la cruda realidad hará a más de uno estar sonriendo ya maliciosa y desconfiadamente al respecto. A mi juicio, los ciudadanos tienen una percepción borrosa de las responsabilidades políticas de los gobernantes en materia tributaria, de quién decide qué ingresos tributarios suben o bajan y qué presupuesto se beneficia de las subidas o bajadas de ingresos o gastos públicos. Tengo para mí que buena parte de los electores no sabe a ciencia cierta que el Estado gobierna los cuatro pilares del sistema tributario (IRPF, IVA, IS, IIEE) ni que las CC. AA. participan en un 50%/50%/58% en tres de ellos, además de disfrutar

José María Lago Montero
¿Es posible armonizar los subsistemas
tributarios autonómico y local?

Ars Iuris Salmanticensis,
vol. 2, junio 2014, 17-24
eISSN: 2340-5155
© Ediciones Universidad de Salamanca

del 100% de la recaudación de un buen paquete de tributos «de segunda división» desde el punto de vista recaudatorio (sí creo, sin embargo, que la ciudadanía identifica con facilidad como locales todos los tributos que lo son, pero ignora que además reciben los ayuntamientos y diputaciones una suculenta transferencia de los presupuestos generales del Estado por valor casi equivalente al de la recaudación de los tributos locales, que ha mejorado sustancialmente en 2012 y 2013, hasta equilibrar y sanear las cuentas de buena parte de los entes locales). Ni que las CC. AA. gastan más que el Estado, Seguridad Social aparte. Los ciudadanos tampoco perciben a primera vista que los entes públicos gastan más de lo que ingresan, y que viven endeudados, crecientemente, pero ya se ocupan de recordárnoslo a todos los medios de comunicación y las autoridades comunitarias, a diario. En definitiva, creo que los electores no tienen una percepción clara de la responsabilidad fiscal de cada gobernante en este Estado descentralizado en el que vivimos, razón por la cual la pretendida ventaja de la autonomía normativa creciente, en términos de responsabilidad, supuestamente creciente, es poco apreciable.

También es un lugar común en la doctrina, sobre todo hacendística, el predicar que la autonomía trae consigo competencia fiscal sana y legítima entre los entes que la detentan, que se traducirá en una mayor eficiencia en las decisiones públicas. Pero ahora la cruda realidad habrá hecho ya, no sonreír sino reír a carcajada limpia a algunos de los que hayan leído estas últimas líneas. La supuesta competencia fiscal que observamos instalada entre nuestras CC. AA. y CC. LL. dista mucho a menudo de ser legítima, tiene tufillos fraudulentos con frecuencia, y no se aprecia cómo contribuye, ni mucho ni poco, a la eficiencia de las decisiones. Lo que sí se aprecia es que la autonomía normativa aumenta la disparidad de los contenidos de las disposiciones, lógicamente, y complica la gestión del sistema en su conjunto, poblado de infinidad de modelos de declaración, cada uno con sus bonificaciones y deducciones, con sus plazos de autoliquidación e ingreso, con sus oficinas gestoras multiplicadas y diversificadas. Disparidad de tratamientos a situaciones semejantes poco conciliable con la añorada igualdad de todos ante la ley auspiciada por los constituyentes de ahora y siempre, generadora de pequeños agravios, o no tan pequeños, y de notoria inseguridad jurídica, pues no es fácil saber con certeza el derecho aplicable en cada momento y en cada enclave territorial. Y a mayor dispersión normativa, mayores serán las maniobras de deslocalización, mayoritariamente fraudulentas, en una economía de libre mercado globalizada, lo que requiere incrementar la coordinación administrativa.

El Estado puede armonizar las disposiciones normativas de las CC. AA. cuando así lo exija el cumplimiento del Derecho comunitario originario o derivado, como bien recuerda el artículo 19.2 LOFCA. Y también puede armonizar tales disposiciones normativas regionales o locales cuando lo exija simplemente el interés general de la Hacienda Pública, ex artículos 149.1.14 y 150.3 CE, la unidad de mercado y la igualdad

de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes, ex artículo 149.1.1 y 157.3 CE, o cuando lo requiera la planificación general de la actividad económica, ex artículos 149.1.13 y 128.2 CE. Al amparo de estos títulos competenciales el Estado puede revocar total o parcialmente cesiones concretas de potestades normativas tributarias y recuperar competencias en la materia.

2. REFLEXIONES ACERCA DE DISPARIDADES NORMATIVAS INNECESARIAS Y DE POSIBLE ARMONIZACIÓN

2.1. *En los impuestos sobre la renta*

¿De verdad es preciso para satisfacer el ansia de autonomía de nuestros entes regionales que éstos dispongan de potestad normativa en cuanto al mínimo exento en el IRPF? No entendemos qué tiene que ver con la autonomía el umbral de renta disponible/indisponible por esencial y afecta a la satisfacción de las necesidades básicas de la persona. Es una pieza del sistema tributario que simboliza el umbral de la capacidad económica y que entendemos que debería ser igual para todos los españoles. Es pieza esencial del sistema por formar parte del impuesto nuclear del mismo y ser de aplicación a todos los contribuyentes. No acertamos a adivinar qué circunstancias económicas o sociales propias de una Comunidad Autónoma pueden legitimar la existencia de mínimos vitales exentos distintos en cada una de ellas, circunstancias económico-sociales que no haya tenido ya en cuenta el Estado al adoptar la medida.

Tampoco vemos razonable la desigualdad de tramos en la tarifa, según la Comunidad Autónoma de residencia. Hasta la reforma 2009 el sistema no incorporaba esta potestad de ordenar la tarifa autonómica con tramos de renta distintos de la tarifa estatal. Nos parece una concesión al ansia de singularismo de algunos que no encuentra justificación técnica, complica la gestión y genera agravios comparativos innecesarios. Para mejorar la autonomía financiera bastaba un sencillo recargo autonómico previo abatimiento de la tarifa estatal, como propusiera la doctrina más solvente allá por los años 80/90, y no una tarifa autonómica entera y distinta de la del Estado no abatida, cuya rebaja siempre se reputará electorera por la oposición (es lo que está ocurriendo con las rebajas fiscales anunciadas en 2013 por Madrid, La Rioja, Murcia y Valencia, a las que se reprocha estar hiperfinanciadas por el sistema), amén de determinante de ayuda difícilmente compatible con el derecho comunitario. Incrementar la tarifa puede ser un ejercicio de responsabilidad tan profundo que lleve al suicidio político de los responsables que así lo hicieren. Cuando la tarifa estatal alcanza los tipos marginales de la de ahora, con progresividad nórdica aplicada a una renta mediterránea, el efecto sobre el consumo es devastador. Y el aguante del contribuyente de clase media, trabajador

por cuenta ajena materialmente asfixiado por un sistema tributario oneroso solo para algunos como él, se debilita. Todo ello sin olvidar que, como recordara el Tribunal Constitucional alemán, cuando el sistema detrae más del 50% de la renta disponible del contribuyente entramos en la zona gris cubierta por el principio de no confiscatoriedad (en la gris oscura han decidido penetrar con sus tarifas autonómicas de hasta el 57% Cataluña, Baleares, Asturias, Extremadura y Andalucía. En el extremo contrario, persisten las jurisdicciones fiscales empeñadas en atraer capital inversor sobre la base de una fiscalidad sobre la renta empresarial extremadamente benévola y/u opaca).

Tampoco se han enterado algunas CC. AA. de que la Sentencia del Tribunal Constitucional número 161/2012, de 20 de septiembre, declara no conformes con nuestra Carta Magna las deducciones autonómicas de política económica, cuya competencia exclusiva corresponde al Estado. El Estado no ha cedido competencias en el Impuesto sobre Sociedades para que el gravamen del beneficio empresarial sometido a tributación en todo el territorio nacional sea inalterable, evitándose así maniobras de deslocalización perversas por definición. Por la misma razón, cuando ese beneficio empresarial se obtiene por persona física debe mantenerse también inalterado, cosa que no ocurriría si prosperan las deducciones autonómicas por razones de política económica, incentivos fiscales generadores con frecuencia de competencia fiscal lesiva, poco compatibles con la libre competencia en un mercado único. Según la sentencia citada, la deducción por autoempleo dirigida a mujeres y jóvenes emprendedores no encaja en ninguna de las categorías habilitadoras de deducciones posibles: circunstancias económicas o familiares, inversiones no empresariales o aplicación de renta. Luego habrá que eliminarla del ordenamiento, en todas las ramas del derecho autonómico en las que se encuentre. Como habría que eliminar la deducción autonómica por adquisición de vivienda habitual, ahora que el Estado la ha suprimido del elenco, pues no tiene sentido su pervivencia en el nivel regional. Si se aprueba o no se aprueba su existencia es una cuestión de política económica que solo el Estado tiene competencia para ponderar. Que a los poderes públicos competa promover el acceso a la vivienda no significa que todos ellos puedan aprobar deducciones por su compra, ni que ésta sea la mejor manera de conseguir el fin querido, vista la burbuja inmobiliaria creada y a la que parece haber contribuido algo la polémica deducción (el tema da para mucho más de lo que cabe en esta modesta contribución. Pero quede señalado que, a nuestro juicio, ahora que el mercado está átono sí que tendría sentido el incentivo fiscal a la adquisición de vivienda habitual).

En cuanto a la hacienda local hemos propuesto en otros lugares como reforma a medio plazo la potenciación del tramo de participación en el IRPF a cambio de la supresión del mortecino e inconstitucional IAE, y aun del no menos mortecino y dudosamente constitucional, en estos tiempos de caída del valor de los inmuebles, impuesto sobre el «incremento» del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Entretanto, armonizar el IAE con los módulos del IRPF, reformar éstos para incorporar a los profesionales y aumentar la contribución del sector de autónomos por este concepto,

tan protestantes como desfiscalizados, son tareas que deberían acometerse ya en esa reforma que se anuncia para 2014-2015, que debería incluir una severa revisión del catálogo de beneficios fiscales de todos los tributos locales, inoperantes unos y dudosamente constitucionales otros, por activar medidas de política económica que solo compete activar al Estado.

2.2. En los impuestos patrimoniales

La mala vida que le han proporcionado al Impuesto sobre el Patrimonio nuestros gobernantes en estos últimos años no debe hacernos olvidar que se trata de un impuesto introducido en nuestro sistema en la reforma de 1977 como *complementario* del IRPF. Y digo yo que si un IRPF tan progresivo como el que soportamos algunos necesita de algún complemento y no se basta por sí solo para actuar, y de manera bien principal, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El Impuesto sobre el Patrimonio sólo lo venían pagando los ahorradores no empresarios ni profesionales, merced a la generosa exención de que venían disfrutando los bienes afectos a negocio. Si a esto unimos que los grandes patrimonios encuentran fácil refugio siquiera sea parcial en jurisdicciones más templadas, si no paradisíacas, resulta que no es de extrañar la mala prensa que padece este gravamen, que sujeta efectivamente solo a la clase media trabajadora por cuenta ajena y ahorradora, educada en el valor del esfuerzo y del ahorro. Impuesto patrimonial que convive con otros dos bien conocidos de esa misma franja de contribuyentes que todo lo pagan, el IBI y el Impuesto sobre propiedad de vehículos (lo de circulación es un eufemismo, un tecnicismo para despistar).

Como decíamos, mala vida le han deparado nuestros Gobiernos estatales y autonómicos a este impuesto, primero vaciándolo por la vía de las exenciones y bonificaciones desproporcionadas, después hibernándolo durante tres ejercicios consecutivos (2008, 2009 y 2010) y a la postre descongelándolo, eso sí para 2011 y 2012, pero parece que también para 2013 y sucesivos... Está claro que no hay una idea clara predominante sobre qué hacer con este tributo, que sí tiene sentido con un mínimo exento alto y exención parcial para la vivienda habitual, hasta cierto límite. Lo que carece de racionalidad es la rebeldía autonómica de Comunidades gobernadas por el mismo partido que la nación a aplicarlo una vez que se ha decidido rehabilitarlo. De nuevo aquí se impone y ha de imponerse una medida armonizadora estatal, de aplicación obligatoria en todo el territorio nacional, una ley armonizadora del mínimo de sujeción efectiva a este tributo, dentro del que no tiene por qué estar todo el patrimonio empresarial: es inequitativo que sólo contribuyan efectivamente los ahorradores no empresarios ni profesionales. Hay que intentar ser más ponderado a la hora de aprobar exenciones y bonificaciones. De lo contrario, el impuesto figurará en breve como impuesto propio en el reino de taifas autonómico.

El impuesto patrimonial operativo hoy con absoluta generalidad es el impuesto sobre los bienes inmuebles, gravamen clásico de la propiedad no menos clásica que aporta a la Hacienda local el principal de sus ingresos propios. El fortalecimiento del IBI sobre la base del robustecimiento de los valores catastrales, allí donde la explosión de la burbuja inmobiliaria no los haya acercado a los decrecientes de mercado, debería ir seguido, como hemos propuesto en otros lugares, de la adopción de una triple tarifa, discriminadora de la vivienda habitual en familias de baja renta, del resto de las viviendas habituales y de los demás inmuebles que no sean vivienda habitual. Con este mecanismo se obvia la adopción de onerosos recargos de difícil implantación sobre inmuebles desocupados o segundas residencias, y se diferencia suficientemente la distinta entidad que significa cada uno de ellos dentro de esta tipología.

2.3. En los impuestos sobre el tráfico patrimonial

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha hecho suyo como ninguno el mareo normativo autonómico de la España plural. So pretexto de igualar el gravamen en las Comunidades Autónomas de régimen común con el establecido en las de régimen foral, aquéllas emprendieron una carrera enloquecida por el camino de las reducciones y bonificaciones, en época de bonanza, de la que están dando marcha atrás en estos tiempos de crisis. Como que no les queda otra salida razonable que eliminar esas reducciones y bonificaciones estranguladoras del impuesto, que estarían muy bien armonizadas por una ley del Estado, visto el uso demagógico que han hecho de su potestad las CC. AA. Una cosa es que el gravamen pueda contemplar beneficios para determinadas personas del círculo íntimo del fallecido y renta previa no elevada, y otra bien distinta la generalización del 99% de no contribución, también para la familia Botín, que está muy necesitada. Es asimismo excesivo el tratamiento bonificador que se dispensa a los bienes afectos a negocio, que no tributan prácticamente nada, con lo que el impuesto se convierte en un gravamen sobre el ahorro de los trabajadores por cuenta ajena, otro más que sólo soportan ellos, pues empresarios y profesionales se liberan de sus obligaciones con la afección de los bienes al ejercicio de la actividad. Para asegurar la continuidad de la empresa familiar no hace falta un despliegue tan intenso de la potestad de bonificar, que debe ser reconducida a sus justos términos. La transmisión gratuita de bienes afectos a negocio debe tributar al menos en la escala más baja de la tarifa, con la vivienda familiar que también es un bien digno de protección, para que quienes tienen negocios tributen al menos lo que tributan quienes no los tienen. Lo contrario convierte al impuesto en un extraño gravamen sobre la renta ahorrada por los trabajadores por cuenta ajena, difícilmente sostenible por inequitativo. Para eso mejor que se integrara en el IRPF, como renta del ahorro y a los tipos de gravamen de ésta, y sin beneficios fiscales anómalos (suponemos que más pronto que

tarde el Estado español atenderá los requerimientos de la Unión Europea para que elimine la discriminación detectada en el tratamiento a los no residentes en este impuesto, en el que no pueden practicar minoración alguna autonómica precisamente por no ser residentes en ninguna Comunidad Autónoma. La solución pasa por distribuir los posibles hechos imponible sujetos entre CC. AA. en función de la radicación de los bienes y por armonizar aproximando las minoraciones practicables). Y aun que se convirtiera en un impuesto autonómico propio.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales también ha sufrido el efecto de la motorización legislativa autonómica en un doble sentido: rebajas en época de bonanza y subidas en época de crisis. A la dispersión normativa tarifaria se une ahora la modalidad de la tarifa progresiva, inédita en un impuesto indirecto y real, que sobregrava ya en algunas CC. AA. la transmisión de la vivienda de segunda mano en cuanto supere ciertos umbrales no demasiado elevados: no creo que lo pensara esto el legislador de la Ley 22/2009, del sistema de financiación autonómico, ni ninguno de sus predecesores. Tampoco la proliferación de bonificaciones personales y familiares tiene encaje fácil en un impuesto real e indirecto, habiendo sido introducidas muchas de ellas con tales requisitos que se hace difícil imaginar la personalidad del beneficiario. Ha sobrado populismo y ha faltado proporcionalidad, así como comunicación entre las CC. AA., que, según se ha denunciado, no se informan unas a otras de la existencia de los hechos sometidos a liquidación y afectados por beneficios fiscales, lo que propicia maniobras fraudulentas de deslocalización a la caza del beneficio fiscal...

Sigue sin corregirse el tipo de castigo instrumentado en el AJD por las CC. AA. para con el que renunciare a la exención en el IVA en determinadas transmisiones inmobiliarias. A esta reliquia histórica que es el AJD sólo le faltaba esto para hacerlo más difícilmente soportable, un tipo de gravamen discriminatorio, perturbador del libre funcionamiento del IVA y del mercado. Es cierto que grava una riqueza inmobiliaria en movimiento a quienes se benefician de su generación. Pero tendría que repensarse visto que, además de ser un gravamen complementario para lo no gravado por otros conceptos del tráfico civil, es fundamentalmente un suplemento del IVA, no despreciable, que sangra al adquirente de su casa, la primera que se compra nueva en su vida y probablemente la única y última (en el IVA, gracias a Dios, no tienen aún competencias normativas las CC. AA. y esperemos que sigan sin tenerlas muchos años, ni aun en la fase minorista ni en los regímenes especiales. El mercado único europeo demanda aproximación de los gravámenes nacionales, justo lo contrario a la dispersión normativa regional. Armonización y neutralidad que se puede quebrar con medidas como la amnistía). Tendría futuro reconvertido en una tasa autonómica ponderada y atinente al coste del servicio que se presta.

2.4. En los impuestos especiales y ambientales

Consideramos apropiada la concentración de las potestades normativas en sede estatal, pues ésta es la mejor manera de mantener un cierto grado de armonización de la imposición indirecta, tanto a nivel nacional como comunitario. La creación de nuevos gravámenes con financiación afectada y/o pretextos ambientales tiene problemas de credibilidad, pues no es fácil apreciar ni el destino de los fondos ni la función protectora del entorno natural que se viene predicando de la mayoría de los nuevos tributos que se dicen ambientales. La Comisión ha detectado, con razón, falta de funcionalidad específica en el impuesto sobre ventas minoristas de gasolinas y en su suplemento autonómico, el llamado céntimo sanitario, que ni es céntimo ni es sanitario, sino un impuesto especial añadido sin contar con el *pláacet* comunitario. La maniobra de relocalarlo dentro del impuesto especial sobre hidrocarburos, como si fuera un afluente de éste, no creo que despiste a los vigilantes de la Comisión.

Tampoco el impuesto sobre la matriculación de vehículos está bien visto en Bruselas, que quiere fulminarlo antes de 2016. Nunca debió incorporarse este impuesto a nuestro sistema, introducido vulnerando fraudulentamente la prohibición comunitaria de tipos incrementados de IVA. Se impone, pues, la desaparición de este gravamen de castigo a la industria automovilística y al consumo de un bien tan querido por la ciudadanía, gradualmente, eso sí, para no causar estragos en un renglón nada despreciable de la financiación autonómica. Es el momento de reforzar en su lugar el impuesto de circulación de vehículos, con tarifas que compatibilicen la capacidad económica con la capacidad contaminante, en los términos que hemos expuesto en otros lugares.

En la imposición declaradamente ambiental encontramos que se solapan el nuevo canon estatal por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica con los impuestos autonómicos sobre centrales eléctricas que utilizan embalses para la producción de la energía. Formalmente son gravámenes distintos, con hechos imposables diferentes y estructuras de cuantificación dispares. Pero lo cierto es que han recaído atropelladamente sobre las empresas del sector, que han tardado poco en repercutirlos en los precios a los consumidores. El que no se haya enterado aún, que compare los recibos de la luz de 2013 con los de 2012 o 2011, sobre todo en Castilla y León, que se ha sumado con alborozo a la fiesta de la imposición pretendidamente ambiental con nada menos que cuatro impuestos, que sumados a los cuatro estatales hacen 8 impuestos sobre la materia imponible *energía*, todos a pagar en primer término por las empresas eléctricas... y a la postre por el usuario, silencioso repercutido, sufrido contribuyente de hecho cuando no de derecho.

El catálogo de impuestos energéticos, especiales y/o ambientales, requiere de una armonización que evite solapamientos y sobreimposiciones, que grave proporcionalmente la capacidad económica y contaminante de cada cual. La lentitud de las instituciones comunitarias no es excusa para el abandono de la función de coordinación legislativa que compete entretanto a las Cortes Generales del Estado.