

LOS ASPECTOS FISCALES DEL NUEVO ESTATUTO DE AUTONOMÍA DE CATALUÑA

En octubre de 2005, la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, en el marco de su Congreso anual, aprobó un informe en el que hacía pública su postura ante los aspectos fiscales contenidos en la propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña aprobada por su Parlamento. Esta propuesta ha sido aprobada por el Pleno del Congreso de los Diputados, pero en el aspecto fiscal ha sufrido cambios muy importantes que hacen necesaria la actualización del Informe Original con nuestra opinión técnica al respecto.

Con carácter previo es importante resaltar las matizaciones realizadas en el anterior documento:

PREVIO. El presente documento aspira exclusivamente a realizar una valoración limitada de la propuesta de nuevo Estatuto de Cataluña. Esta valoración se limita a:

- Dar una opinión sobre los aspectos fiscales de la propuesta de nuevo Estatuto. Estos aspectos se contienen fundamentalmente, aunque no exclusivamente, en el título VI, artículos 202 y siguientes; así como en las cinco disposiciones finales del citado texto. En el texto aprobado por el Congreso de los Diputados se han introducido las nuevas Disposiciones Adicionales duodécima, duodécima bis, ter y quarter, así como decimotercera y decimocuarta. Por otra parte se ha dado nueva redacción a la disposición adicional octava. También se han modificado las disposiciones finales, suprimiéndose la tercera.
- Esta opinión es puramente técnica. Es una valoración de las consecuencias jurídicas y económicas, de la aplicación de las normas aprobadas por el Congreso de los Diputados, basada en los conocimientos y experiencia de los Inspectores de Hacienda en la dirección y aplicación del sistema tributario.
- Aunque resulte obvio, es preciso recalcar que esta opinión técnica se refiere a la propuesta de Estatuto, tal como ha sido aprobada por el Congreso de los Diputados, ya que es posible que la propuesta pueda ser objeto de cambios.

Las demás cuestiones que suscita esta propuesta de Estatuto, aquéllas de índole no fiscal, así como la valoración política e ideológica que pueda merecer esta propuesta legislativa no son objeto de discusión en este documento, sin perjuicio de que cada Inspector, como ciudadano tenga, o pueda tener una posición al respecto.

1.- PRINCIPIOS

a) Introducción

El artículo 202 ha sufrido importantes modificaciones en el trámite de la Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados. En primer término se ha establecido que las relaciones de orden financiero y tributario entre el Estado y la Generalitat se rigen por la Constitución, el Estatuto de Autonomía y la Ley Orgánica prevista en el artículo 157 de

la Constitución. Esta redacción es muy parecida al artículo 1.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA, si bien aquí se invierte el orden de cita. En el texto aprobado en el Congreso, tras la Constitución se cita al Estatuto y tras él, la LOFCA. Sin embargo, en el artículo 1.2 de la LOFCA, se cita en primer término a dicha ley, y a continuación los respectivos Estatutos de Autonomía.

b) Planteamiento General: Relaciones de orden financiero y tributario

No obstante, el cambio más importante en este punto es la desaparición de la primacía del Estatuto sobre la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA que anteriormente venía establecida en este artículo 202: *"En aplicación de los principios de proximidad y subsidiariedad, lo establecido por el presente Estatuto es aplicable de forma preferente en caso de conflicto normativo con la legislación del Estado"*.

Para reforzar la idea de que ambas normas, LOFCA y Estatuto, están en pie de igualdad, se establece en la nueva disposición Adicional decimocuarta que: **"Las normas de la Ley Orgánica prevista en el apartado tercero del artículo 157 de la Constitución y las normas contenidas en el presente Estatuto deben interpretarse armónicamente"**.

La Organización de Inspectores de Hacienda del Estado considera que el cambio introducido es positivo, por dos razones:

- En primer lugar porque en una materia como es la de la Financiación, que de una forma u otra, afecta a todas las CCAA, no se puede establecer de una forma simplista la aplicación de forma preferente, en todos los casos, de la normativa contenida en el Estatuto de Autonomía. Como comentamos en nuestro anterior informe, de prosperar esta tesis se produciría el resultado de que la totalidad de la legislación fiscal del Estado, que actualmente regula en Cataluña la mayor parte de la fiscalidad, dejaría de ser aplicable en la medida en que contradijese el articulado del futuro Estatuto.
- En segundo lugar porque la constitucionalidad del precepto, tal como estaba redactada, era más que dudosa tanto por oponerse al artículo 133.1 de la Constitución que atribuye al Estado la Potestad Tributaria Originaria, como también por oponerse al artículo 157.3 de la Constitución que atribuye al Estado la competencia legislativa (mediante Ley Orgánica) para regular, entre otras materias, el ejercicio de las competencias financieras de las CCAA. Esta competencia se ha ejercido mediante la LOFCA. Evidentemente es una competencia de imposible ejercicio si la LOFCA debe subordinarse a todos los Estatutos de Autonomía. Además, no parece muy coherente que el legislador estatutario califique como subsidiaria una competencia legislativa que el constituyente ha considerado plena.

Evidentemente, sólo cabe el planteamiento de un sistema en que el Estatuto de Autonomía y la LOFCA estén al mismo nivel si se dan una de estas dos circunstancias:

1º El Estatuto de Autonomía no innova nada y se adapta plenamente al Régimen Financiero y Fiscal existente.

2º Alternativamente, si esto no es así – que como se verá es el caso del texto del Estatuto aprobado en el Congreso de los Diputados – entonces se hace necesario cambiar la LOFCA para adaptarla al nuevo régimen Financiero y Fiscal establecido por el Estatuto.

Más adelante se verá que el nuevo Estatuto va a obligar a cambiar la LOFCA y la Ley de Cesión de Tributos a las CCAA. Evidentemente, una primera crítica que se puede realizar al proceso es que el orden seguido es el contrario del que sería natural. En primer lugar se debería haber realizado una modificación de la arquitectura de la financiación de las CCAA y, posteriormente, las diversas Comunidades Autónomas deberían modificar sus Estatutos de Autonomía. En este caso se ha seguido el orden inverso. En cualquier caso, ésta sería una crítica puramente procedimental, que podría ser obviada si el resultado del Sistema de Financiación es satisfactorio.

c) Principios Generales de Financiación

El párrafo segundo del artículo 202 establece los principios generales del Sistema de Financiación de la Generalitat que son comunes con las demás CCAA. Este párrafo no ha sido modificado en la Comisión Constitucional del Congreso.

d) El desarrollo del título VI. La Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat

En el párrafo tercero del artículo 202 se sigue estableciendo que el desarrollo del título VI de la financiación de la Generalitat corresponde a la Comisión Mixta de Asuntos Económicos Generalitat-Estado. Sin embargo ha habido un cambio sutil, ya que se ha eliminado el inciso final: "*de acuerdo con el principio de bilateralidad*". Éste deja de ser la razón por la que el desarrollo del título VI del Estatuto se realiza por la Comisión Mixta de Asuntos Económicos.

En cualquier caso, la crítica que sobre este aspecto se formulaba en el informe de Octubre sigue vigente:

Se atribuye la competencia de desarrollo de las normas estatutarias que forzosamente tendrán que tener rango de ley (el principio de legalidad tributaria, consagrado en los artículos 31 y 133 de la Constitución así lo exige) a un órgano – la comisión mixta de asuntos económicos y fiscales Estado- Generalitat – que al no ser un órgano legislativo no puede dictar normas con rango de ley. En la Disposición Adicional Duodécima párrafo final establece respecto del Acuerdo de la Comisión Mixta sobre el alcance y las condiciones de cesión de los tributos que el Gobierno tramitará el Acuerdo de la comisión como Proyecto de Ley (se supone que estatal). Se entiende que en el resto del desarrollo del título VI se seguirá la misma política: la tramitación del Acuerdo como Proyecto de Ley. Sin embargo, queda una cuestión esencial: **¿Qué pasa si hay modificaciones en las Cortes Generales?**. Caben dos posibilidades:

- **1ª** Las modificaciones son válidas porque el Poder Legislativo corresponde a las Cortes Generales y, por el ejemplo, en el ámbito tributario la Potestad Tributaria Originaria corresponde al Estado mediante Ley. Una limitación de esta potestad reconocida a las Cortes Generales sólo puede establecerse mediante una

disposición constitucional (por ejemplo, la Disposición Adicional Primera de la Constitución.)

- **2ª** Las modificaciones no son válidas por contravenir el articulado del Estatuto. En este punto conviene tener claro que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, las Leyes Orgánicas (como un Estatuto de Autonomía, por ejemplo) no son jerárquicamente superiores a las otras leyes; simplemente tienen un ámbito competencial distinto. En consecuencia, el legislador ordinario no puede desarrollar las materias reservadas al Estatuto de Autonomía (como son el nombramiento de consejeros del Govern de la Generalitat), pero una ley que regulase esta materia sería inconstitucional por regular una materia que no le corresponde; no nula por contraria al Estatuto de Autonomía correspondiente. De hecho, seguiría siendo inconstitucional, aunque regulase la materia exactamente en los mismos términos que el Estatuto de Autonomía. Igual que una enmienda legislativa a un Proyecto de Ley no parece que sea contraria a las disposiciones del Estatuto, habría que pensar que ley aprobada por las Cortes Generales sería válida. Esta cuestión, sin embargo, es discutible.

Esta introducción de la bilateralidad en la Financiación conlleva problemas de inseguridad jurídica. La eliminación del término bilateralidad, manteniendo el sistema, no elimina los problemas. Es cierto que esta bilateralidad existe en los sistemas de concierto y convenio, pero estos dos sistemas tienen dos características importantes:

- **1º** Existe una disposición constitucional que ampara esta diferencia. En el caso de la propuesta de Estatuto Catalana se introduce la bilateralidad desde un Estatuto de Autonomía.
- **2º** Existe un consenso político que hace que los acuerdos de las Comisiones Mixtas se trasladen a las Cortes Generales para votarse en lectura única (es decir sin la posibilidad de introducir enmiendas). Como este documento es una opinión técnica, la Organización de Inspectores de Hacienda no se pronuncia sobre la existencia o no de un consenso político suficiente para aplicar el sistema. No obstante, habría que señalar que en el diseño de un sistema de financiación autonómica, la necesidad de consenso político es una consideración que no debe obviarse.

e) El principio de no Discriminación y solidaridad

El párrafo 4º del artículo 202, de nueva introducción, tiene un alcance meramente programático. En primer término establece que en materia de financiación la Comunidad Autónoma de Cataluña no debe ser discriminada respecto del resto de las Comunidades Autónomas, si bien se deben respetar en todo caso los criterios de solidaridad contenidos en el artículo 208 de la propuesta de Estatuto. En cualquier caso, este párrafo tiene una significación política y financiera, pero no tributaria, por lo que no se entrará a comentar nada al respecto.

2.- LOS RECURSOS DE LA GENERALITAT: LOS ARTÍCULOS 203 Y 204 Y LAS DISPOSICIONES ADICIONALES DUODÉCIMAS PRIMERA A QUARTER

a) Introducción

El artículo 203 ha sido modificado exclusivamente en su apartado b). Sin embargo, tras esta modificación subyace un cambio completo del modelo de financiación propuesto por el Parlament de Catalunya. En esta propuesta se consideraba que todos los tributos estatales soportados en Catalunya tenían la consideración de cedidos a la Comunidad Autónoma. En la actual redacción, uno de los elementos de financiación – de hecho el más importante con diferencia – está constituido por los tributos estatales cedidos de conformidad con el artículo 204.2 (En el texto publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales hay una errata al referirse incorrectamente al artículo 202 y no, 204.2).

b) Concepto de Tributos Cedidos: el artículo 204.2

El artículo 204. 2 del texto aprobado por el Congreso de los Diputados contiene la distinción entre tributos cedidos totalmente y parcialmente. Esta distinción es coherente con la establecida en la LOFCA. Sin embargo, la redacción no ha sido muy afortunada:

“...A tal efecto, estos tributos tienen la siguiente consideración:

- **Tributos cedidos totalmente: son aquellos que corresponde a la Generalitat la totalidad de los rendimientos y capacidad normativa.**
- **Tributos cedidos parcialmente, que son aquellos en que corresponde a la Generalitat una parte de los rendimientos, y en su caso, capacidad normativa.”**

Dejando aparte el error gramatical del apartado a) (ya que falta la proposición en); la redacción es muy ambigua. No se entiende, si en los tributos cedidos corresponde totalmente a la Generalitat la totalidad de la capacidad normativa, o capacidad normativa, a secas. **Es decir, parece claro, que en estos impuestos, le corresponde a la Generalitat la totalidad de los rendimientos, pero no se sabe si esta totalidad se extiende también a la capacidad normativa o no.**

La interpretación de que corresponde a la Generalitat la totalidad de la capacidad normativa de los tributos cuyo rendimiento está cedido al 100% es posible según el Texto del Estatuto, pero no deja de ser disparatada. Un tributo se puede ceder totalmente pero las modificaciones a realizar por la Comunidades Autónomas deben tener un límite; de otra manera este tributo deja de ser estatal y cedido ya que se puede configurar de una forma completamente distinta en las distintas Comunidades Autónomas, siendo tributos completamente distintos. Si se lleva la competencia normativa al límite se podría, hasta cambiando el hecho imponible, definir un nuevo tributo que conservase el título del tributo cedido.

c) Competencias normativas. El párrafo 3º del artículo 204

Este apartado delimita la competencia normativa – parece que de la Generalitat – pero, de nuevo, la norma es ambigua. En primer término, no se entiende cuál es el alcance de la expresión “en el marco de las competencias del Estado y de la Unión Europea”. Parece que se quiere dar a entender que sólo se tiene capacidad normativa cuando el Estado y la Unión Europea lo admiten expresamente o quizás dentro de los límites que marque el ejercicio de la competencia normativa por parte del Estado y de la Generalitat.

Un segundo punto que no está claro es simplemente a qué se aplica. ¿Cuál es el apartado anterior? Caben dos interpretaciones: el apartado 204.2 completo o sólo su párrafo b). Es decir, **¿la limitación de la capacidad normativa de la Generalitat se refiere a todos los tributos cedidos, o sólo a los tributos cedidos parcialmente?**

La respuesta a este interrogante no es sencilla, sin embargo habría que inclinarse por que la limitación debe referirse a la totalidad de los tributos cedidos y no sólo a los tributos cedidos parcialmente. Respecto a los tributos cedidos parcialmente, la Generalitat puede tener competencia normativa o no (“*en su caso*”), y en el inciso final de este artículo 204.3 se establecen unas competencias normativas mínimas. No parece tener mucho sentido establecer unas competencias mínimas si estas competencias pueden no tenerse en absoluto.

Por último, el ejercicio de las competencias normativas incluye la participación: ***“En la fijación del tipo impositivo, las exenciones, las reducciones y las bonificaciones sobre la base imponible y las deducciones sobre la cuota”.***

Esta disposición es sumamente confusa – como todo este apartado 204.3 – :

- ¿Qué es participar?, ¿Cuál es el grado de participación?

- Como el tema se mueve en el ámbito de las competencias normativas del Estado y la Unión Europea; ¿esto significa que la Comunidad Autónoma de Cataluña debe participar en la fijación de tipos impositivos para el resto del Estado, e incluso en otros Estados de la Unión Europea? (por ejemplo en el ámbito del IVA)

- ¿El incluir esta disposición es un mínimo, o no?. Es decir, cabe la competencia normativa sobre otros aspectos no incluidos; por ejemplo, sobre los plazos de declaración o los modelos de impuestos totalmente cedidos. Parece que esta disposición debería ser un mínimo y no una lista cerrada, fuera de la cuál, la Comunidad Autónoma no tendría competencias.

En conclusión, en opinión de la Organización de Inspectores de Hacienda este artículo 204.3 tiene una redacción tan sumamente ambigua que hace que sean posibles múltiples interpretaciones contradictorias creando una inseguridad jurídica muy importante tanto a las Administraciones Públicas como a los Contribuyentes de los diversos impuestos.

d) Las Competencias de aplicación de los tributos

El artículo 204.4 del Proyecto establece que la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos estatales cedidos totalmente corresponde a la Generalitat de Cataluña. Esto no supone ninguna modificación de la situación actual.

Estas funciones, en la medida en que se atribuyan en los términos del artículo 205, pueden corresponder a la Generalitat, por lo que respecta de los tributos cedidos parcialmente. Este aspecto se comentará más adelante. Sin embargo, conviene adelantar ahora que el mecanismo de cooperación establecido es un consorcio paritario entre la Generalitat y el Estado. Siendo así, no se entiende la redacción de este apartado, puesto que lo parece preverse en el mismo es una cesión de competencias (las que fueren) a la Generalitat de Cataluña y no un ejercicio compartido de competencias, que es lo que plantea el artículo 205.

Por último, el artículo 204.4 establece la competencia de la Generalitat (entendida como sistema Institucional, que incluye el Parlamento) para establecer sus tributos propios, sobre los cuales tiene capacidad normativa. Aquí hubiese sido preferible establecer la plena capacidad normativa para distinguirla de la capacidad normativa, forzosamente limitada, en los tributos cedidos total o parcialmente.

e) Las disposiciones adicionales

Para completar el modelo establecido en el artículo 204 se han introducido en la Comisión Constitucional del Congreso las disposiciones adicionales duodécima a duodécima quater que perfilan el sistema de financiación.

En primer término, la Disposición Adicional Duodécima (nueva) establece la relación de tributos cedidos. Esta relación es la siguiente:

“- Tributos Estatales cedidos totalmente

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
Impuesto sobre el Patrimonio.
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
Tributos sobre Juegos de Azar.
Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.
Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.
Impuesto sobre la Electricidad.

- Tributos estatales cedidos parcialmente

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Impuesto sobre el Valor Añadido.
Impuesto sobre Hidrocarburos.
Impuesto sobre las labores del Tabaco.
Impuesto sobre el Alcohol y bebidas derivadas.
Impuesto sobre la Cerveza.
Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas.
Impuesto sobre los Productos Intermedios.”

Esta relación coincide con la LOFCA, según la cual existe un único tributo estatal no cedido, que es el Impuesto de Sociedades, estando parcialmente cedidos, el IVA, IRPF e Impuestos Especiales. El Arancel Aduanero es estatal pero es íntegramente un ingreso de la Unión Europea (salvo un pequeño porcentaje para cubrir los gastos de recaudación de los Estados).

El principal problema del establecimiento de una disposición de estas características en un Estatuto de Autonomía es el problema de su modificación. Resulta extremadamente complejo modificar un Estatuto de Autonomía. En consecuencia, cualquier cambio en la relación de tributos cedidos supondría un cambio en el Estatut que exige, entre otros trámites, la aprobación por el Parlament de Catalunya, Cortes Generales y Referéndum.

Para intentar obviar este problema se ha establecido que esta disposición adicional duodécima (pero no las siguientes) se puede modificar mediante acuerdo de la Comisión Mixta de Asuntos Fiscales Estado-Generalitat. Este acuerdo se tramitará como Proyecto de Ley por el Gobierno. Sin embargo, como se ha expuesto con anterioridad, no se sabe que ocurre si las Cortes Generales introducen enmiendas a lo acordado. Se puede considerar que estas enmiendas serían válidas; o por el contrario, considerar que serían modificaciones de la norma estatutaria, por un cauce distinto del previsto (pese a la dicción literal de la Disposición Adicional 12ª...**"A estos efectos, la modificación de la presente disposición no se considerará modificación del Estatuto".**)

Respecto al alcance y las condiciones de cesión, también se establecerán por la Comisión Mixta de Asuntos Económicos Generalitat Estado. Este acuerdo, como en el caso anterior, también se tramitará como proyecto de ley por el Gobierno, en las Cortes Generales. Al igual que en el caso anterior, queda la importante duda de si se pueden admitir enmiendas a lo acordado. En cualquier caso, el alcance y las condiciones de cesión de los tributos, no forman parte del articulado del Estatuto. Dadas estas condiciones, creemos que es posible su modificación por las Cortes Generales.

La Disposición Adicional Duodécima bis establece que en el Primer Proyecto de ley de cesión de impuestos que se apruebe tras la entrada en vigor del Estatuto contendrá, en aplicación de la Disposición anterior, un porcentaje de cesión del IRPF del 50%. La norma no es muy afortunada en la medida en que la Disposición anterior (la 12ª) establece que las condiciones y alcance de la cesión las establece la Comisión Mixta; y aquí la norma Estatutaria establece imperativamente las condiciones de cesión: el 50% (no el 40% o el 60%).

Por otra parte, esta disposición establece también que se considera producido en Catalunya el rendimiento del IRPF que corresponda a contribuyentes que tengan en Catalunya su residencia habitual. Éste es el sistema actual. Sin embargo es sumamente problemática la introducción de estos conceptos técnicos tributarios en una norma con vocación de permanencia y de muy difícil cambio, como es un Estatuto de Autonomía.

La Disposición Adicional duodécima ter contiene una cesión similar, en este caso el 58% de los impuestos especiales. Por último, la disposición Adicional Duodécima quater establece una cesión del 50% del IVA. En ambos impuestos, la cesión del rendimiento se efectúa en base al consumo en la Comunidad Autónoma.

Aunque parece que con el incremento de los porcentajes de cesión tiene que incrementarse la financiación de la Comunidad Autónoma Catalana, esto no tiene por qué forzosamente ser así. Estos incrementos de los impuestos cedidos pueden compensarse con unas menores transferencias estatales (fondo de suficiencia) lo que puede conllevar una menor financiación en su conjunto; o simplemente que el aumento de financiación a costa del Estado sea inferior a lo previsto. En cualquier caso, la distribución de los ingresos tributarios y su correlación con los gastos en cada nivel de Gobierno es una cuestión política sobre la que la Organización de Inspectores de Hacienda no se pronuncia.

3.-. LA AGENCIA TRIBUTARIA CATALANA. EL ARTÍCULO 205

Este artículo ha sido redactado por completo en la Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados.

a) La Agencia Tributaria Catalana

El artículo 205.1 del nuevo texto estatutario establece que corresponde a la Agencia Tributaria Catalana la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos propios de la Generalitat. Sería preferible haber utilizado la terminología de la actual Ley General Tributaria: " Los procedimientos de aplicación de los tributos, de recaudación y sancionadotes". También le corresponden estas mismas funciones, por delegación del Estado, respecto de los tributos cedidos totalmente.

En cualquier caso, son las competencias que viene ejerciendo la Generalitat, si bien directamente a través de la Consejería de Economía y Hacienda y no a través de la Agencia Tributaria Catalana. **El artículo 205.1 obliga a la Constitución de una Agencia Tributaria, que pasa a ser un órgano con relevancia estatutaria, por lo que ni el Parlament de Catalunya ni el Govern de la Generalitat podrán optar por una forma de gestión tributaria distinta del modelo de Agencia sin cambiar el Estatuto de Autonomía.**

b) El consorcio

En principio, la aplicación y recaudación de los demás tributos estatales en Catalunya corresponde a la Administración Tributaria del Estado (actualmente Agencia Estatal de Administración Tributaria), sin perjuicio de que sea posible delegar funciones a la Generalitat (aquí, en coherencia, debería decirse Agencia Tributaria de Catalunya) o establecer mecanismos de colaboración.

Para desarrollar lo anterior, es decir la delegación por el Estado a la Generalitat o bien la colaboración entre Administraciones, deberá constituirse un consorcio o ente equivalente entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Agencia Tributaria de Catalunya. El plazo para la creación de este organismo es de dos años. Se establece la posibilidad de que este organismo se transforme en la Administración Tributaria en Catalunya. En el consorcio, deben participar de forma paritaria la AEAT y la ATC.

Este artículo 205, párrafo segundo, es el más abierto e indeterminado de todo el Estatuto. Esta previsión normativa puede servir desde para casi nada (establecer un marco de colaboración como el actual, o incluso más limitada) hasta para cambiar de forma completa el modelo de gestión de los tributos, gestionándose conjuntamente tributos como IRPF o Sucesiones – que llevan gestionándose separadamente durante décadas –.

En cualquier caso, en un Estatuto de Autonomía como norma institucional y básica se debe establecer un marco abierto, donde sean posibles diversos modelos de relación entre la Administraciones Públicas implicadas.

Una cuestión que debe tenerse en cuenta es que la creación del futuro consorcio obligará a cambiar un buen número de leyes, puesto que en el ámbito tributario, la determinación de las competencias, tanto de aplicación de los tributos como de revisión, se realizan por normas con rango de ley.

Mientras se determina qué efectos tendrá el consorcio se han establecido dos cuestiones:

- En primer término que sea posible la presentación y recepción de declaraciones y demás documentación en ambas administraciones, aunque estas declaraciones deban surtir efecto frente a la otra Administración. Esta medida es positiva, pero debería existir un periodo transitorio mientras se adaptan los sistemas de recepción y grabación de declaraciones.
- En segundo término se establece que la Generalitat participará **“en la forma que se determine”** en los entes u organismos encargados de la gestión de los tributos cedidos parcialmente. Actualmente ya existen comités territoriales de dirección de la Gestión Tributaria. Probablemente su eficacia y coordinación debería aumentarse. No obstante sería conveniente ampliar el enfoque de la cuestión. La labor de estos comités sería más positiva de cara a la coordinación, si se contemplase también la gestión de los tributos cedidos totalmente por el Estado. En la medida en que la gestión de los tributos cedidos totalmente por el Estado se realiza por la ATC **por delegación del Estado, sería razonable que el Estado también participase y se involucrase en la gestión de estos tributos.**

4.- LA REVISIÓN ECONÓMICO ADMINISTRATIVA. EL ARTÍCULO 206

En el artículo 206 del Proyecto se establece que corresponde a los órganos económico administrativos de la Generalitat de Cataluña el conocimiento de las reclamaciones económico administrativas que se interpongan contra actos de gestión dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña. Como se ha expuesto, de acuerdo con el proyecto de Estatuto de Autonomía de Cataluña, corresponde a la Agencia Tributaria de Cataluña la gestión, liquidación, inspección y recaudación tanto de los tributos propios, como de los impuestos totalmente cedidos por el Estado.

Respecto de los tributos propios (que por otra parte, como se ha visto, no tienen mucha importancia) parece, a primera vista, que la situación no cambia. Sin embargo, respecto de los tributos cedidos se produce un traspaso de la competencia de los Tribunales

Económico Administrativos del Estado a los órganos económico administrativos de la Generalitat de Cataluña.

En el ámbito de la revisión en vía económico administrativa se produce, pues, un cambio radical: la competencia pasa a estar determinada por la Administración autora del acto y no por el carácter del tributo, si es cedido o no por el Estado.

a) Dudas Interpretativas

La primera duda que despierta la lectura del precepto es cuál es la materia que se atribuye a los órganos económico administrativos de la Generalitat. El citado artículo habla de los actos de gestión de la Agencia Tributaria de Cataluña. Si nos remitimos a la Ley General Tributaria, el artículo 117 establece que se entiende por gestión, entre otros, la tramitación de declaraciones, comprobación y realización de devoluciones; reconocimiento y procedencia beneficios fiscales; comprobación valores, verificación datos y comprobación limitada; emisión de certificados y mantenimiento de censos. Los procedimientos de Inspección, recaudación y el sancionador están, en principio, excluidos. No obstante el artículo 227 de la Ley General Tributaria, al referirse a las reclamaciones económico administrativas en materia de aplicación de los tributos, contempla muchos más actos *reclamables*. **Se ha utilizado el término gestión tributaria y no el término de acto de aplicación de los tributos.** Aquí caben dos interpretaciones:

- Lo que se quiere decir es aplicación de los tributos (incluyendo imposición de sanciones).
- Los órganos económico administrativos de la Generalitat sólo revisan la vía de gestión tributaria. La revisión de los actos de inspección, sancionadores o recaudatorios, entre otros, quedan para los Tribunales Económico Administrativos del Estado. Tanto en los tributos cedidos por el Estado como en los tributos propios de la Generalitat.

Ni que decir tiene que en una norma de este calado y con la extrema dificultad existente para reformarla se debería haber evitado a toda costa una ambigüedad de este calibre.

Otro problema que plantea el precepto **es que se olvida de la futura existencia de un consorcio, que puede constituirse, incluso, en la única Administración Tributaria existente en Cataluña.** No se ha abordado cuáles serían los órganos que revisasen en vía económico administrativa los actos administrativos en materia tributaria dictados por este nuevo ente administrativo.

b) La Seguridad Jurídica

Además se plantea un tercer problema en relación con la redacción actual de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) que determina exactamente lo contrario para todas las Comunidades Autónomas de Régimen Común (todas menos Navarra y País Vasco). El planteamiento de la LOFCA es sencillamente el

asegurar que la interpretación de las leyes que regulan los tributos cedidos sea la misma en todo el territorio de aplicación de los mismos.

Para ello, aunque –por ejemplo– una liquidación en materia del impuesto de sucesiones sea dictada por distinta Administración Tributaria en función de la residencia del causante, esta liquidación será revisada por los Tribunales Económico Administrativos del Estado. En última instancia, la existencia de un Tribunal Económico Administrativo Central con funciones de unificación de doctrina y criterio y que resuelve –además en vía de alzada ordinaria – las reclamaciones más cuantiosas pretende asegurar una interpretación uniforme por parte de la Administración Tributaria del Derecho Fiscal en materia de Tributos cedidos.

Como se señalaba anteriormente existe una discrepancia importante entre la LOFCA y el proyecto de nuevo Estatuto de Autonomía de Cataluña. La solución lógica, en la medida en que tanto la Constitución como el propio proyecto de Estatuto de Autonomía de Cataluña exigen una interpretación armónica de ambas normas, es proceder a una reforma de la LOFCA.

Sin embargo queda pendiente el problema de la unidad de doctrina, es decir, cómo conseguir una aplicación uniforme – o cuando menos mínimamente homogénea – del Derecho Fiscal en todo el territorio. Para salir al paso de esta cuestión, el nuevo proyecto de estatuto de autonomía de Cataluña, en su artículo 206, establece expresamente: **"Todo ello, sin perjuicio de las competencias en materia de unificación de criterio que le correspondan a la Administración General del Estado. A estos efectos, la Generalitat y la Administración General del Estado podrán, asimismo, acordar los mecanismos de cooperación que sean precisos para el adecuado ejercicio de las funciones de revisión en vía económico administrativas"**.

Este inciso final transcrito fue añadido en la Comisión constitucional del Congreso de los Diputados. Sin embargo, en opinión de la Organización de Inspectores de Hacienda, no resulta satisfactorio.

En primer término, no se define cuáles son las competencias en materia de unificación de criterio que le corresponden a la Administración General del Estado. Se supone que esta cuestión deberá venir definida en la reforma de la LOFCA. Por otra parte, el segundo párrafo es perfectamente prescindible ya que decir que "dos Administraciones podrán acordar" no aporta absolutamente nada.

En otras palabras, si el inciso final no existiese, ambas Administraciones Tributarias podrían acordar mecanismos de cooperación igualmente. La coletilla inicial: "a estos efectos" es sumamente confusa: ¿se refiere a efectos de unificación de doctrina o a efectos de revisión en vía económico administrativa?. En el caso de que sólo se refiera a efectos de unificación de doctrina, la disposición sería sumamente criticable, no sólo por ambigua sino también por:

- Impedir – o pretenderlo – la cooperación en el resto de ámbitos tales como medios materiales, traslado de expedientes... que es donde la cooperación está en su ámbito natural.

- No se puede hacer depender la unificación de doctrina de la cooperación y la buena voluntad de las Administraciones implicadas. Debe garantizarse la unidad de doctrina por exigencias básicas de la seguridad jurídica estén o no de acuerdo las Administraciones Tributarias implicadas.

De todas formas, **la crítica más seria que se le puede hacer al proyecto de Estatuto en este tema es que trata la unificación de doctrina como una cuestión meramente teórica**; es decir, no se establece el mecanismo práctico para conseguir la aplicación uniforme del Derecho. Con la redacción actual del Estatuto, ante una actuación de la Administración Tributaria de la Generalitat (Agencia Tributaria de Cataluña) con la que un contribuyente no esté de acuerdo, el contribuyente podrá impugnarla ante el órgano económico administrativo de la Generalitat (actualmente es la Junta de Finanzas). Si el contribuyente no está de acuerdo con la resolución de esta reclamación, la podrá impugnar en vía contencioso administrativa. El conocimiento de este recurso corresponderá al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

De acuerdo con el artículo 95.2 del proyecto de Estatuto de Autonomía de Cataluña – y aunque este punto excede del objetivo de este informe – el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sería la última instancia jurisdiccional. Sin entrar a fondo en el contenido de este artículo – que merecería un informe por sí solo – cabe decir aquí que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña no está vinculado por la unificación de criterio que, en su caso, pueda realizar la Administración Tributaria del Estado.

En el Reglamento de Revisión Económico Administrativa, los recursos de alzada para unificación de doctrina y unificación de criterio no tienen efecto para el contribuyente (respetan su situación jurídica individual). Además, sólo los puede interponer la Administración y no el contribuyente.

En consecuencia, en caso de que los órganos económico administrativos de la Generalitat no sigan la doctrina establecida por la Dirección General de Tributos o por el Tribunal Económico Administrativo Central, pueden darse las siguientes circunstancias:

- Que las resoluciones sean favorables al contribuyente. En estas circunstancias, la Administración General del Estado puede impugnarlas, pero el Recurso debe respetar la situación individual del Contribuyente. Si los órganos económicos-administrativos de la Generalitat persisten en esta interpretación la cuestión no tiene solución, se continuará con una aplicación del derecho distinta en el territorio porque el contribuyente no las va a recurrir. Esto supone un serio problema de inseguridad jurídica porque esta interpretación diferente no está publicada en un boletín oficial. Por otra parte, la Administración Tributaria del Estado no puede tomar medidas contra funcionarios de otra Administración por no seguir su interpretación del Derecho.
- Que las resoluciones sean perjudiciales para el contribuyente. En este caso, el contribuyente las puede recurrir en vía contencioso-administrativa. Sin embargo, si el Tribunal Superior de Justicia no está de acuerdo con el contribuyente fallará en su contra. El Tribunal Superior de Justicia no está vinculado por la unificación de criterio o la doctrina de los órganos administrativos (como la Dirección General de Tributos). (Así, un contribuyente se ha acogido a una interpretación realizada

por la DGT en una contestación vinculante a una consulta; la Agencia Tributaria Catalana, aún así liquida contra este criterio. La única solución del contribuyente es ir a la vía contenciosa donde el Tribunal Superior de Justicia le puede dar la razón pero no está vinculado por la contestación a la consulta.

Es perfectamente normal, y puede ser positivo, que las distintas Comunidades Autónomas dicten normas tributarias diferentes en ejercicio del principio de corresponsabilidad fiscal. Pero estas diferencias deben estar dentro de las limitaciones de su capacidad normativa para permitir que el conjunto de impuestos siga siendo un sistema y no se produzcan o se minimicen los efectos negativos que esto conlleva. En cualquier caso, estas diferencias deben ser conocidas mediante la publicación de las normas de cada Comunidad Autónoma. **Es inadmisibles que estas diferencias se produzcan, en la práctica, por vía interpretativa de tal forma que la misma norma tributaria tenga un significado distinto en los diversos territorios según quien la interprete. Es inadmisibles por dos motivos:**

- **Por la inseguridad jurídica que conlleva**
- **Porque las diferencias interpretativas, diferencia de las normativas no están limitadas dentro de un ámbito (ejemplo, el tipo impositivo entre el uno y el tres por ciento) sino que son potencialmente ilimitadas.**

En estas condiciones la Organización de Inspectores de Hacienda considera imprescindible, que en las necesarias reformas legislativas pendientes – LOFCA, Ley General Tributaria y Reglamento General de Revisión en vía Administrativa – se arbitren las medidas necesarias para hacer efectiva e imperativa la unidad de doctrina por exigencias básicas de la seguridad jurídica.

Concluye este análisis en el artículo 206 del Proyecto de Estatuto porque las restantes disposiciones del título VI tienen una significación financiera y política pero no tributaria. Dicho de otro modo, los criterios de reparto del rendimiento de los tributos son esencialmente una cuestión política y sobre esta cuestión, esta Organización Profesional entiende que no tiene un criterio más cualificado por razones técnicas que el que pueda tener, a este respecto, cualquier ciudadano.

5.- CONCLUSIONES

Buena parte de las críticas hechas en el informe de octubre de 2005 han perdido su razón de ser, en la medida en que se ha optado por una modificación gradual del modelo de financiación y no por la alteración completa del sistema. Pese a ello, y dentro de esta consideración positiva de los cambios introducidos, se deben realizar las siguientes críticas:

1. El orden seguido es el contrario del que sería natural. Primero se debería haber realizado una modificación de la arquitectura de la financiación de las CCAA y posteriormente las diversas Comunidades Autónomas modifican sus Estatutos de Autonomía. El Proyecto de Estatuto de Autonomía de Cataluña obligará a modificar la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA y la Ley 24/2001 de cesión

de tributos y probablemente, los Estatutos de Autonomía de otras CCAA de régimen común. Desde un punto de vista de racionalidad en el proceso legislativo hubiera sido preferible el iniciar el proceso de reforma mediante la reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA.

2. El desarrollo del título VI corresponde a la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Generalitat Estado. Este organismo administrativo no es un órgano legislativo. En consecuencia se pueden plantear problemas muy graves si las Cortes Generales o el Parlament de Catalunya, en el ejercicio de sus competencias (que sí son legislativas) enmiendan los proyectos o proposiciones de ley en los que materialicen sus acuerdos. Por otra parte, resulta muy complicado admitir que los acuerdos de un órgano administrativo condicionen las potestades legislativas que vienen establecidas en la Constitución para las Cortes Generales.
3. La determinación de las competencias normativas que corresponden a la Generalitat en este ámbito tributario no está clara. En este tema de las competencias normativas, así como en la cuestión anterior del desarrollo que corresponde a la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Generalitat Estado, hay una importante ambigüedad en la norma.
4. En general, como se ha visto, la ambigüedad del texto y la posibilidad de varias interpretaciones es común a casi todos los artículos estudiados.
5. Determinadas cuestiones no se deberían haber abordado en un Estatuto de Autonomía por la gran dificultad existente para su reforma. Por ejemplo, si la organización de la Administración Tributaria de la Generalitat debe ser una Agencia o puede ejercerse directamente por la Consejería correspondiente; o la relación de tributos cedidos, que ha ido variando, cada pocos años desde la implantación de la democracia.
6. La necesidad de la unidad de doctrina en la aplicación del Derecho Tributario no está en absoluto resuelta en el texto estudiado. El artículo 206, relativo a la revisión en vía económico administrativa planteará importantes problemas. Por otra parte, la seguridad jurídica de los contribuyentes se verá disminuida tras la aprobación del texto (y de las modificaciones en otras normas que serán imprescindibles).
7. En estas condiciones es imprescindible que en las necesarias reformas legislativas pendientes – La LOFCA, Ley General Tributaria y Reglamento General de Revisión en vía Administrativa – se arbitren las medidas necesarias para hacer efectiva e imperativa la unidad de doctrina, por exigencias básicas de la seguridad jurídica.