

Defectos de la configuración normativa de la cesión parcial del IRPF. Propuestas de mejora ante la reforma del sistema de financiación autonómica

ANTONIO CUBERO TRUYO
(Universidad de Sevilla)

I. La regulación del IRPF como impuesto parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas. Un ejemplo de deplorable técnica legislativa. 1. La vulneración del límite máximo de cesión establecido en la LOFCA. Los porcentajes de la tarifa autonómica sobrepasan el 33 por 100. 2. Las deficiencias derivadas de la regulación fraccionada de la tarifa del IRPF. a) Principio de seguridad jurídica. La necesaria visibilidad de la tarifa del IRPF. b) Dudas sobre la constitucionalidad de la regulación por el Estado de la tarifa autonómica con mero carácter supletorio. 3. La ilegal aplicación de la tabla de retenciones del Reglamento del IRPF en las Comunidades Autónomas que han regulado la tarifa. a) La jurisprudencia del Tribunal Supremo: inconstitucionalidad de la aplicación de retenciones excesivas, aunque vayan a ser objeto de devolución. Principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. b) La particular distorsión en el caso de los sujetos no obligados a declarar.—II. Cambios necesarios en las normas relativas a la cesión parcial del IRPF. 1. Regulación directa por la LOFCA del porcentaje de cesión eliminando la referencia inadecuada a un límite máximo. 2. Refundición de las escalas general y autonómica en una única tarifa, susceptible de regulación por parte de las Comunidades Autónomas. 3. Utilización de la tarifa efectivamente aplicable para el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo (reforma del Reglamento del IRPF).

RESUMEN

Desde la perspectiva de la calidad jurídica de la producción normativa, la regulación del actual sistema de financiación autonómica merece una valoración negativa. En este trabajo, se ponen de manifiesto diversas deficiencias en relación con la cesión parcial del IRPF. Entre ellas, puede destacarse la vulneración por leyes ordinarias del límite máximo de cesión establecido en una ley orgánica como la LOFCA (en efecto, los porcentajes de la tarifa autonómica sobrepasan el 33 por 100). Asimismo, se critica la regulación fraccionada de la tarifa del IRPF, que genera una complicación de los modelos de declaración y perjudica la necesaria visibilidad de los tipos reales de gravamen en el principal impuesto del sistema tributario; a mayor abundamiento, dejamos constancia de las dudas sobre la constitucionalidad de la regulación por el Estado de la tarifa autonómica con mero carácter supletorio. Por último, sostenemos que el Reglamento del IRPF incurre en ilegalidad al utilizar en todo caso una misma escala para el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, que no es la aplicable en todas las Comunidades Autónomas.

En el nuevo sistema de financiación autonómica tales defectos deben ser corregidos, para lo cual formulamos las siguientes sugerencias. En primer lugar, la regulación directa por la LOFCA del porcentaje de cesión eliminando la referencia inadecuada a un límite máximo. En segundo lugar, la refundición de las escalas general y autonómica en una única tarifa, susceptible de regulación por parte de las Comunidades Autónomas. Y en tercer lugar, la reforma del Reglamento del IRPF introduciendo la necesaria utilización de la escala efectivamente aplicable en la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente para el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo.

I. LA REGULACIÓN DEL IRPF COMO IMPUESTO PARCIALMENTE CEDIDO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. UN EJEMPLO DE DEPLORABLE TÉCNICA LEGISLATIVA¹

Desde el punto de vista de la calidad jurídica de la producción normativa, la regulación del sistema de financiación autonómica merece una valoración negativa. Valoración negativa que se ha ido agudizando en el tiempo a medida que aumentaba la complejidad de su diseño. Así, ciertos conceptos jurídicos que ocupan una posición clave en el sistema no han hecho sino distorsionarse de manera progresiva, como el concepto de impuesto cedido, cuya fisonomía inicial centrada en los aspectos recaudatorios ha ido desdibujándose como consecuencia de la atribución a las Comunidades Autónomas de facultades normativas (en particular en relación con los tipos de gravamen), dificultando el deslinde o la compatibilidad con la figura del recargo.

Conviene asimismo dejar constancia de que los defectos de configuración jurídica no se circunscriben al ámbito de la legislación estatal sino que tienen su prolongación en la legislación autonómica. En efecto, tras un examen de los ordenamientos tributarios –si cabe emplear esta palabra– de las Comunidades Autónomas, la conclusión resulta enormemente desalentadora desde la perspectiva de la correcta factura del Derecho y por ende de la seguridad jurídica. Las Comunidades han hecho uso de sus competencias normativas en relación con los impuestos cedidos de una manera poco edificante.

— Por una parte, detectamos con enorme frecuencia errores de bulto en sus disposiciones, que no parecen redactadas con el sosiego adecuado. Pueden ponerse ejemplos elocuentes. En Cantabria, se reguló la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio con un vacío legal para las bases liquidables comprendidas entre 1.250.000 euros y 2.000.000 de euros². En la escala aplicable a los casinos de la tasa sobre el juego son varias las Comunidades en las que también hay esos vacíos aunque sea sólo de un euro porque se olvidan de los céntimos al confeccionar la tarifa. Otro expresivo botón de muestra lo encontramos en la Ley canaria 3/2008, de 31 de julio, de devolución parcial de la cuota del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo y de establecimiento de una deducción autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la variación del euríbor³, que establece dos criterios distintos de entrada en vigor, uno en el apartado 1 de la disposición final, y otro en el párrafo final del apartado 3 de la misma disposición final: “1. La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Canarias, con efectos desde el día 1 de enero de 2008. 2. El artículo 16 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, será aplicable a las infracciones tributarias cometidas con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley. 3. Sin perjuicio de la potestad reglamentaria del Gobierno, se autoriza al consejero de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de la presente Ley. La presente ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el *Boletín Oficial de Canarias*”. El descuido obligó a la correspondiente publicación de la Corrección de errores, retirando el párrafo suelto que inicialmente se coló (“En el apartado 3, se suprime párrafo final”)⁴.

¹ Este trabajo se incardina en el seno del Proyecto de Investigación DER2008-04900/JURI. “La técnica normativa en los ámbitos estatal, autonómico y comunitario. Análisis crítico de la legislación tributaria”. Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica 2008-2011.

² El error fue cometido por la Ley 6/2005, de 26 de diciembre, de Medidas Administrativas y Fiscales para la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2006 (*Boletín Oficial del Estado* de 18 de enero de 2006), y corregido por la Ley 5/2006, de 25 de mayo, de medidas urgentes de carácter fiscal (*Boletín Oficial del Estado* de 3 de agosto), que así lo explicaba en su Preámbulo: “El apartado cuatro del artículo 11 de la Ley de Cantabria 6/2005 vino a establecer la escala de tipos de gravamen a aplicar en función de la cuantía de la base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio. En ese cuadro aparecía en la cuarta fila, tercera columna, la cantidad de «hasta 500.000 euros». Como quiera que la determinación del valor de esa tercera columna se realiza por diferencia entre la magnitud que aparece en la primera columna del tramo siguiente (2.000.000 de euros) y la primera columna del mismo tramo (750.000 euros), se observa claramente la existencia de un error en el cálculo de la misma, que origina un vacío legal para aquellas liquidaciones con una base liquidable comprendida entre 1.250.000 euros y 2.000.000 de euros, vacío que es preciso corregir a la mayor brevedad.”

³ *Boletín Oficial del Estado* de 3 de septiembre.

⁴ *Boletín Oficial del Estado* de 13 de noviembre.

— Por otra parte, la regulación de las Comunidades Autónomas en los impuestos cedidos se ha caracterizado en general por la dispersión y la dificultad de localización del derecho vigente, al introducirse en vehículos formales de contenido heterogéneo, con reformas periódicas que van solapándose, todo lo cual contribuye al caos normativo. Ya resulta sintomático del desprecio a la certeza del derecho el que bastantes Comunidades sigan usando las leyes de acompañamiento o leyes de medidas como vehículos inapropiados para la introducción de sus reglas tributarias. Precisamente por el estado de confusión normativa generado, es normal —y digno de agradecer— que algunas Comunidades Autónomas hayan sentido la necesidad de mejorar la situación, mediante la figura del texto refundido. Fue Aragón la primera en acudir a este mecanismo de clarificación normativa, aprobando el Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos⁵. Además, cada vez que sea objeto de modificación el texto refundido (que, por cierto, adopta un peculiar sistema de numeración⁶), la ley de reforma deberá ir acompañada de un anexo con el texto actualizado del mismo, con valor informativo⁷. El ejemplo de Aragón parece extenderse y ya existen otros textos refundidos en vigor (Canarias, Cantabria, Castilla y León, Extremadura⁸) u otras autorizaciones para refundir (Andalucía, Cataluña, Madrid).

En este trabajo, nos vamos a centrar en los defectos relativos a la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por ser una pieza estructural de nuestro orden tributario. Pero antes de profundizar en el IRPF, insistimos en que la pobreza técnica es un lugar común en la normación del modelo de financiación, que afecta a todos los impuestos cedidos, desde los Impuestos Especiales⁹ hasta las “Tasas” sobre el juego¹⁰, pasando por la discutible fórmula empleada para suprimir el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio¹¹.

⁵ *Boletín Oficial de Aragón* de 28 de octubre. Así se explica la situación que ha dado pie al texto refundido: “El ejercicio reiterado y periódico de estas competencias normativas sobre los tributos cedidos, ha provocado, de forma inevitable, su dispersión legislativa, fenómeno que hace peligrar la necesaria garantía del principio de seguridad jurídica que, en un ordenamiento como el tributario, con consecuencias económicas para los ciudadanos contribuyentes, no puede abandonarse a los caprichos interpretativos del juego indescifrable de las remisiones, las derogaciones y las regulaciones fragmentadas.”

⁶ “Con el fin de posibilitar esta flexibilidad y facilitar la actualización constante de la legislación tributaria aragonesa, el texto refundido ha adoptado un sistema de numeración decimal de sus preceptos, de tal forma que los artículos se constituyen con números separados por un guión. El primer número consta de tres cifras que indican, respectivamente, el título, el capítulo y la sección a los que pertenece la disposición, procurando su perfecta identificación y ubicación dentro del cuerpo normativo. Cuando alguna de estas subdivisiones no exista, el dígito 0 indicará tal circunstancia. El número siguiente corresponde a la tradicional numeración secuencial de los textos articulados, con la salvedad de que cada capítulo -o sección, en su caso- arranca desde el número 1. Este sistema, adoptado con éxito en otros países de nuestro ámbito jurídico y cultural, permitirá que las futuras leyes en las que se dicten disposiciones tributarias puedan incorporarlas automáticamente al texto refundido de referencia sin forzar su estructura y sistemática. Ello, no sólo facilitará la modificación o introducción de nuevos artículos de forma indefinida, sino incluso de completos capítulos monográficos en el tratamiento de un concreto impuesto o procedimiento tributario.”

⁷ En virtud de la disposición final cuarta de la Ley aragonesa 19/2006, de 29 de diciembre, se prevé la “publicación de las versiones vigentes de los textos refundidos en materia tributaria como textos actualizados con valor informativo”. “Las leyes que adopten medidas tributarias y modifiquen los diversos textos refundidos vigentes en la materia deberán incorporar, como anexos, los textos actualizados de los mismos, incluyendo las nuevas modificaciones operadas por las mismas. Dichos textos actualizados tendrán exclusivamente efectos de carácter informativo.”

⁸ La Ley 6/2008, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad Autónoma de Extremadura (*BOE* de 19 de enero de 2009) modifica el texto refundido de una manera un tanto particular, puesto que la Ley acomete por sí misma las funciones de ordenación propias de un texto refundido (creando, por ejemplo, varias secciones en un capítulo preexistente), de manera que la clarificación del texto refundido se mejore o no se deteriore por las subsiguientes reformas.

⁹ Así, en relación con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el artículo 44 de la 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, bajo el título de “Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos”, establece unos tipos autonómicos máximos que son claramente superados por los tipos autonómicos establecidos, creando una apariencia de vulneración de la Ley de Cesión. La explicación de este desajuste se halla en que la Ley 21/2001 introdujo una disposición transitoria, la tercera, en la que preveían límites máximos superiores para los años 2003, 2004 y siguientes. Con lo cual la verdadera disposición transitoria es el artículo 44 que sólo sirvió para el año 2002. El defecto se convierte ya en un error recalitrante cuando la Ley 25/2006 amplió los límites máximos, pero modificando la disposición transitoria en lugar de regularizar la situación e introducir los nuevos límites en el artículo 44, que sigue siendo, por tanto, un artículo inútil, y lo que es peor, generador de confusión al no estar expresamente derogado. En suma, en el precepto adecuado (el articulado de la Ley) figuran los límites antiguos, ya inaplicables, precepto que al no ser objeto de derogación (más allá de la derogación tácita y parcial de la susodicha disposición transitoria), mantiene una imprudente apariencia de vigencia. A nuestro juicio, cuando se afronta una reforma por etapas o escalonada en el tiempo, lo lógico es trasladar el tipo “final” del proceso al articulado (aunque no sea inicialmente aplicable, la norma tiene que tener vocación de vigencia indefinida, característica que sólo resultaba predicable de este tipo “final”) y añadir una disposición transitoria en la que se aclare el proceso cronológico, estableciendo la aplicación temporal de los tipos “intermedios”. En el mismo defecto se incurre, por cierto, con los tipos vigentes del Impuesto sobre Sociedades, que no aparecen recogidos en el artículo correspondiente de la Ley sino en una disposición adicional.

1. La vulneración del límite máximo de cesión establecido en la LOFCA. Los porcentajes de la tarifa autonómica sobrepasan el 33 por 100

El primer defecto de configuración normativa del vigente sistema de financiación que vamos a denunciar es algo más que un defecto técnico. El artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, prevé la cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas, “con carácter parcial *con el límite máximo del 33 por 100*”, y sin embargo, desde la reforma del IRPF operada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, la distribución de los tipos entre la escala estatal y la autonómica dejó de responder a ese porcentaje, siendo superado en todos los tramos de la tarifa, y así viene siendo desde entonces, incidiendo de manera recurrente en tal comportamiento en los cambios habidos en la tarifa del IRPF. Ello supone que de manera encubierta (y utilizamos este calificativo, aunque a nosotros nos parezca más bien una actuación flagrante, al constatar la escasa repercusión doctrinal de la manobra) el porcentaje de cesión es superior al máximo señalado, vulnerando por ley ordinaria el mandato de una ley orgánica que forma parte del bloque de la constitucionalidad, aberración jurídica indiscutible.

La causa original de este desajuste fue la aprobación de una reforma del IRPF inmediatamente después de haberse aprobado el actual sistema de financiación, lo que suponía una cierta desautorización de las coordenadas que habían sido tomadas en cuenta a la hora de llegar al acuerdo entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Por ello, la reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través de la Ley 46/2002 se diseñó, con la mejor intención, qué duda cabe, y al servicio del principio de lealtad institucional, de tal modo que sus efectos de rebaja fiscal los soportara sólo el Estado¹². A tal fin, se mantuvieron intactos los tipos de la escala autonómica preexistente para que fuera exclusivamente la parte estatal la que sufriera la pérdida recaudatoria. En concreto, del antiguo 18 por 100 aplicable al primer tramo de base, correspondía a las Comunidades Autónomas el 5,94 por 100 (exactamente un 33 por 100), mientras que del subsiguiente 15 por 100, le seguía correspondiendo el mismo porcentaje del 5,94 por 100, que pasaba a representar un 39,6 por 100 del total del impuesto. Similar evolución en el reparto se producía con el último tramo de base sujeto al tipo marginal (el 15,84 por 100 de tipo autonómico que representaba un 33 por 100 del 48 por 100 se convirtió en un 35,2 por 100 del nuevo tipo marginal, 45 por 100). El ánimo indemnizatorio se observaba incluso en los tipos que no habían sido alterados: en el tramo del 24 por 100, las Comunidades Autónomas gozaban de un 7,92 (el 33 por 100, calculado con toda pulcritud) y sin embargo la reforma les otorgó un 8,16 (el 34 por 100).

Con independencia de la finalidad perseguida, el sistema de fuentes del Derecho debe respetarse en todo caso, por lo que nos mantenemos en nuestro criterio, absolutamente crítico. Se trata de una gravísima violación del artículo 11. a) de LOFCA, tal y como denunciábamos desde el primer momento¹³.

¹⁰ Resulta inexplicable que se prolongue en el tiempo la calificación como “tasa” de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, después de que el Tribunal Constitucional dejara sentado que se trata de un impuesto en la sentencia 296/1994, de 10 de noviembre (como previamente apuntara en la sentencia 126/1987, de 16 de julio). Máxime cuando el artículo 157. 1. a) de la Constitución, al enumerar los recursos de las Comunidades Autónomas, habla de “impuestos” cedidos por el Estado, no de “tributos” en general. Sobre los errores de catalogación dentro de las diferentes categorías tributarias o extratributarias, véanse nuestros trabajos anteriores: CUBERO TRUYO, ANTONIO: “Una manifestación de inseguridad jurídica: las discordancias entre el régimen jurídico material y el *nomen iuris*”, *Impuestos*, núm. 10 (1997), págs. 120-134. CUBERO TRUYO, ANTONIO: “Prestación de servicios académicos por las Universidades. La discutible calificación legal de «precios públicos»”, *Estudios jurídicos en memoria de don CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, vol. III, págs. 2865-2895.

¹¹ Véanse las críticas a esta medida formuladas por CALERO, JUAN; ESCRIBANO, FRANCISCO, y NAVAS, RAFAEL: *Leyes Generales del Ordenamiento Financiero y Tributario Español*, Tecnos, Madrid, 2008, pág. 14. *Legislación Básica del Sistema Tributario Español*, Tecnos, Madrid, 2008, pág. 21.

¹² Una preocupación similar se observa en la introducción (o reintroducción) en la Ley del IRPF de la deducción por alquiler de la vivienda habitual (apartado 7 del art. 68), que se deduce en su totalidad de la cuota íntegra estatal. El Estado no se atreve a que su decisión afecte a un sistema cuyo *status quo* se quiere preservar, aunque ello suponga una pérdida de coherencia o una complicación del bloque normativo, añadiendo una nueva modalidad de deducción a la casuística: si había deducciones estatales de efecto compartido y deducciones autonómicas de efecto exclusivamente autonómico, ahora nos encontramos también con una deducción estatal de efecto exclusivamente estatal (estamos refiriéndonos sólo a las deducciones de la cuota íntegra, puesto que sí existen otras deducciones de efectos exclusivamente estatales, pero que no se aplican en la cuota íntegra, como la deducción por maternidad o la deducción de los 400 euros).

¹³ “Esta compostura, respetable en el plano político, no es lícita, a nuestro parecer, en el estadio actual del ordenamiento, porque choca con disposiciones imperativas que no pueden ser ignoradas por normas con simple rango de ley. [...] Respetamos la voluntad estatal de procurar una reforma inocua para las previsiones de recaudación autonómicas, miramiento especialmente pertinente ante la cercanía temporal del estreno del sistema, cuyas bases quedarían en parte desactivadas a las primeras de cambio. Pero, ¡qué menos que reformar a la vez la Ley Orgánica que consagra el sistema afectado!” CUBERO TRUYO, ANTONIO, y GARCÍA BERRO, FLORIÁN: “Crónica de Derecho Financiero y Tributario. Año 2002”, *Crónica Jurídica Hispalense*, núm. 1 (2003), págs. 105-148.

Violación que se reprodujo en la siguiente reforma de la tarifa del IRPF, obra de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (vigente en nuestros días), donde los tipos autonómicos representan un 34,75 por 100 de la totalidad del gravamen, salvo en el caso del tipo marginal de la escala que acen-túa el fenómeno, al corresponder a las Comunidades Autónomas el 36,90 por 100.

Observemos en el siguiente cuadro los sucesivos repartos de tipos:

Tipos de gravamen de la escala del IRPF (Tipos "agregados")	Tipo estatal	Tipo autonómico (Tipo supletorio)	Porcentaje que representa el tipo autonómico
Período 2002			
18	12,060	5,940	33
24	16,080	7,920	33
28,3	18,961	9,339	33
37,2	24,924	12,276	33
45	30,150	14,850	33
48	32,160	15,840	33
Períodos 2003 a 2006			
15	9,06	5,94	39,6
24	15,84	8,16	34,0
28	18,68	9,32	33,3
37	24,71	12,29	33,2
45	29,16	15,84	35,2
Períodos 2007 a 2009			
24	15,66	8,34	34,75
28	18,27	9,73	34,75
37	24,14	12,86	34,75
43	27,13	15,87	36,90

2. Las deficiencias derivadas de la regulación fraccionada de la tarifa del IRPF

El segundo reproche a la configuración normativa de la cesión parcial del IRPF se dirige al establecimiento de dos tarifas (o subtarifas) en el seno del IRPF, una tarifa estatal y otra tarifa autonómica o complementaria (y la misma subdivisión se produce en los tipos de gravamen del ahorro).

a) Principio de seguridad jurídica. La necesaria visibilidad de la tarifa del IRPF

En un examen de la Ley del IRPF, un impuesto que afecta a la generalidad de los ciudadanos, no es posible localizar de manera directa los tipos de gravamen aplicables, que tienen que obtenerse por agregación de los tipos estatal y autonómico. Creemos que esta es una información de primer orden y el hecho de que en la Ley del IRPF no salga a relucir en primera instancia perjudica la certeza del derecho.

Además, la distribución del gravamen entre la parte estatal y la parte autonómica complica la configuración de los impresos de declaración¹⁴, haciendo que su cumplimentado se convierta en un mero expediente informático, en el que el contribuyente participa de manera mecánica pero sin aprehender las líneas básicas del gravamen que soporta.

¹⁴ En esta línea, se ha defendido que las deducciones de la cuota íntegra establecidas por el Estado dejen de estar repartidas entre el Estado y las Comunidades (67 por 100 a cargo del estado y 33 por 100 a cargo de las Comunidades), con lo que "se simplificaría la liquidación del impuesto". COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS APLICABLE A PARTIR DE 2002: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 32.

Por poner un ejemplo extremo de la inoportunidad de estos impresos con una estructura dual, evoquemos el período en el que determinadas Comunidades Autónomas (Andalucía, Extremadura y Castilla-La Mancha) no aceptaron el cambio en el modelo de financiación (que como es sabido tiene carácter paccionado) precisamente por no estar entonces de acuerdo en la intervención autonómica en el IRPF. Y a pesar de dicho desacuerdo legítimo, a pesar de su defensa de la integridad estatal del IRPF, los residentes en dichas Comunidades tenían que rellenar unos impresos donde existía una cuota estatal y una cuota autonómica.

Es una manera de subordinar al contribuyente en relación con el titular (los titulares) del poder tributario, de priorizar la perspectiva del sujeto activo sobre la del sujeto pasivo. Es cierto que los ciudadanos merecen saber cuál es el ente destinatario de su contribución, pero esa es una información final que tendría perfecta cabida en los impresos (incluso por imperativo legal expreso), pero sin necesidad de mediatizar tanto el procedimiento de cálculo del impuesto. Si al contribuyente medio le resulta costoso desentrañar el sentido de sus impresos de autoliquidación, aún más inteligible se vuelve cuando observa que hay fases del proceso de cuantificación en las que se alude en paralelo a lo estatal y a lo autonómico (cuotas íntegras, cuotas líquidas, cuotas líquidas incrementadas), y otras en las que deja de hacerse el distinguo (“cuota resultante de la autoliquidación” y “cuota diferencial y resultado de la declaración”). Justamente en estos conceptos conclusivos de la autoliquidación, que resultan esenciales –prioritarios desde el punto de vista práctico o económico– para cualquier contribuyente, ya no se halla indicio alguno de “corresponsabilidad”; no se observa distinción alguna precisamente en los datos de trascendencia actual, en aquello que en el momento de cumplimentar la declaración más va a interesar al sujeto, que no siempre entiende que el concepto verdaderamente importante pueda ser el de cuota líquida.

Además, el hecho de que una vez obtenidas las cuotas líquidas, la bifurcación se detenga y en los conceptos siguientes la unión sea absoluta no está del todo justificado (o dicho de otra manera, es una decisión parcialmente errónea). Nos referimos a que existen deducciones de la cuota líquida, en concreto, las deducción por doble imposición de dividendos (que todavía puede practicarse, ya derogada, por las cantidades pendientes de aplicar) y la deducción por doble imposición internacional, que sí influyen en la determinación de la parte de rendimiento del IRPF cedido (véase el artículo 18.2 de la Ley 21/2001¹⁵), influencia de la que no queda constancia alguna en los impresos. Por consiguiente, la fragmentación del proceso de autoliquidación entre lo estatal y lo autonómico que venimos denunciando ni siquiera logra su hipotético objetivo de mostrar con exactitud qué parte de nuestro impuesto tiene como destinatario al Estado y qué parte a la Comunidad Autónoma, sino que ofrece un resultado engañoso, lo cual presenta enorme gravedad.

No se piense que nuestra crítica a la existencia de dos subtarifas sumatorias en lugar de una tarifa global clara es incompatible con la cesión a las Comunidades Autónomas de capacidad para intervenir parcialmente en la tarifa. Según argumentaremos en la segunda parte de este trabajo dedicada a las propuestas de mejora, es posible técnicamente la presentación global de la escala incluso con dicha competencia autonómica.

b) *Dudas sobre la constitucionalidad de la regulación por el Estado de la tarifa autonómica con mero carácter supletorio*

En los impuestos cedidos con competencias normativas, las leyes estatales introducen un buen número de normas (tarifas, mínimos exentos...) con carácter supletorio, con la única finalidad de prever la ausencia de regulación por parte de las Comunidades Autónomas; aspecto discutible, del que hemos advertido en varios trabajos sobre su dudosa constitucionalidad, trabajos a los que ahora nos remitimos¹⁶. Según la postura inflexible del Tribunal Constitucional, que se puso de manifiesto en la sentencia 61/1997, de 20 de marzo, sobre la Ley del Suelo, la cláusula del artículo 149.3 de la Constitución (la supletoriedad del Derecho estatal) es un criterio válido para la aplicación del derecho pero no para la

¹⁵ En el concepto de rendimiento cedido se incluye la parte autonómica de las cuotas líquidas de los residentes en la Comunidad, “minorada en la parte correspondiente de las deducciones por doble imposición de dividendos y doble imposición internacional”.

¹⁶ CUBERO TRUYO, ANTONIO: “La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales supletorias en relación con los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21 (1998), págs. 19-31. “La escala autonómica del IRPF. Consecuencias de la inactividad casi total de las Comunidades Autónomas al respecto”, *Estudios Financieros*, número. 188 (1998), págs. 91-110.

creación del derecho, de modo que el Estado no puede dictar normas meramente supletorias, válidas sólo en caso de inactividad de las Comunidades Autónomas, y ello no es posible *en ningún caso*. La STC 109/2004, de 30 de junio, ya en el ámbito fiscal, insiste en esa línea jurisprudencial.

Aunque la mayoría de los autores que se han ocupado del asunto¹⁷ se inclinan por rechazar esta tesis, que hemos mantenido prácticamente en solitario¹⁸, y exceptúan a los impuestos cedidos del alcance de la jurisprudencia constitucional, consideramos que la prudencia aconsejaría la no utilización de estas fórmulas de supletoriedad cuando menos discutibles.

En ese sentido, algunas Comunidades Autónomas han regulado los tipos de gravamen, aunque fuera para mantenerlos idénticos a los que el Estado ofrecía con el controvertido carácter supletorio, resolviendo con ello cualquier atisbo de irregularidad en la aplicación de una legislación estatal incompetente¹⁹.

Incluso la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, planteó la conveniencia de suprimir la normativa estatal supletoria, si bien con el único argumento de “incentivar el ejercicio de las competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas”²⁰.

3. La ilegal aplicación de la tabla de retenciones del Reglamento del IRPF en las Comunidades Autónomas que han regulado la tarifa

La corresponsabilidad fiscal es una de las ideas esenciales sobre las que gira el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, y el grado mayor o menor de corresponsabilidad depende en buena medida de las posibilidades de intervención en el IRPF, como pieza básica del sistema tributario. Desde que las Comunidades adquirieron capacidad normativa en relación con la tarifa del IRPF, la mayoría de ellas han optado por la pasividad asumiendo como propios los tipos planteados por el legislador estatal. Sólo la Comunidad Valenciana, la Región de Murcia, la Comunidad de Madrid y La Rioja han hecho uso de su competencia para alterar en este punto la tributación por IRPF.

Veamos en el siguiente cuadro comparativo, cuáles son los tipos autonómicos seleccionados por las Comunidades activas y en qué se traduce exactamente la diferenciación respecto de las previsiones insertas en la Ley del IRPF.

Comunidades Autónomas que no han modificado la tarifa del IRPF		Comunidad Valenciana y Región de Murcia			Comunidad de Madrid y La Rioja		
Tipos autonómicos supletorios de la Ley del IRPF	Tipos totales resultantes	Tipos autonómicos	Tipos totales resultantes	Puntos porcentuales de rebaja	Tipos autonómicos	Tipos totales resultantes	Puntos porcentuales de rebaja
8,34	24	8,24	23,90	0,10	7,94	23,60	0,40
9,73	28	9,65	27,92	0,08	9,43	27,70	0,30
12,86	37	12,81	36,95	0,05	12,66	36,80	0,20
15,87	43	15,85	42,98	0,02	15,77	42,90	0,10

¹⁷ En particular, RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA: “Diez preguntas sobre los impuestos cedidos”, *Quincena Fiscal*, núm. 17 (2004), págs. 39-48. *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004. “La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos”, *Crónica Tributaria*, núm. 105 (2002), págs. 75-100. VILLARÍN LAGOS, MARTA: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

¹⁸ RAMALLO MASSANET, JUAN: *Bases para un sistema estable de financiación autonómica. Elementos jurídicos de la financiación autonómica*, Madrid, Fundación BBVA, Madrid, 2001.

¹⁹ Tal y como recoge QUINTANA FERRER, ESTEBAN: “Tributos cedidos y legislación autonómica”, *Estudios Financieros*, núm. 200 (1999), págs. 109 y ss., tras hacerse eco de nuestra tesis. “Únicamente la Comunidad Valenciana se ha apartado de este procedimiento basado en la inactividad legislativa, y en muchos casos ha optado por incluir en sus preceptos la regulación de estas materias, aunque haya sido solamente para regular la materia en cuestión del mismo modo que se hace en la ley estatal o, alternativamente, para remitirse a lo dispuesto en la mencionada ley. Si bien materialmente no se produce ninguna diferencia con el resto de Comunidades Autónomas, en lo que respecta a estos elementos, lo que sí es cierto es que con este procedimiento la Comunidad Valenciana ha evitado las posibles dudas que plantea para el resto de Comunidades la aplicación subsidiaria de la normativa estatal, según ha denunciado algún sector doctrinal.”

²⁰ COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS APLICABLE A PARTIR DE 2002: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 33.

Ya conocemos en qué consisten las tarifas autonómicas diferenciadas. Pero, ¿qué cantidad debe retenerse a los trabajadores que residan en una de estas Comunidades Autónomas? Mientras que la Ley del IRPF basa su estructura en el desdoble de lo estatal y lo autonómico (Título VI. Cálculo del Impuesto estatal; Título VII. Gravamen autonómico), el Reglamento del IRPF ignora ese planteamiento legal a la hora de definir las retenciones sobre los rendimientos del trabajo y refunde las tarifas estatal y autonómica en una única escala, mediante la suma de los tipos previstos en los artículos 63 (“escala general”) y 74 (“escala autonómica o complementaria”) de la Ley.

El artículo 101.1 de la Ley del IRPF establece que las retenciones sobre los rendimientos del trabajo se fijarán reglamentariamente “tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención”. En buena lógica, las tarifas a las que se alude no pueden ser otras que las tarifas realmente aplicables y, sin embargo, el Reglamento prescinde de la realidad y aplica en todo caso la tarifa que correspondería si las Comunidades Autónomas no hubieran actuado. Esta eventual discrepancia entre las tarifas aplicables la realizar la liquidación del impuesto (legalmente establecidas) y la escala aplicable para calcular el tipo de retención (reglamentariamente establecida) vulnera a nuestro juicio el principio de legalidad.

a) *La jurisprudencia del Tribunal Supremo: inconstitucionalidad de la aplicación de retenciones excesivas, aunque vayan a ser objeto de devolución. Principios de capacidad económica y no confiscatoriedad*

La fijación del tipo de retención teniendo en cuenta una escala en la que se aplican tipos superiores a los que marca la escala del IRPF efectivamente aplicable en el caso de los trabajadores residentes en la Comunidad Valenciana, la Región de Murcia, la Comunidad de Madrid o La Rioja, no sólo es ilegal, sino inconstitucional. Téngase en cuenta que las retenciones no son simplemente un pago a cuenta cuya cuantía puede fijarse arbitrariamente sin tener que reflejar fielmente la capacidad contributiva del sujeto al poder ser objeto de devolución en caso de exceder de la cuota líquida del sujeto, sino que la posible lesión del principio de capacidad económica que pueda causarse en el establecimiento de las retenciones no se vería subsanado por el sencillo expediente de la posterior devolución.

En este sentido, hay que destacar la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, que ha anulado diversos preceptos del Reglamento del IRPF:

— De un lado, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1999 anuló la elevación del tipo de retención sobre los rendimientos de actividades profesionales, que el reglamento del IRPF había situado en un 20 por 100 de los rendimientos íntegros (frente al anterior 15 por 100), por imponer retenciones a cuenta del impuesto desvinculadas de la cuota final del mismo y del sistema legal para obtenerla. Las sentencias de 19 de mayo y de 14 de julio de 2000 volvieron a anular la fijación del tipo del 20 por 100 de retención sobre los rendimientos profesionales que se había reproducido en normas reglamentarias posteriores a la anulada en la sentencia del 99.

— El Tribunal Supremo también puso de manifiesto su tesis de que las retenciones no deben rebasar o ir más allá del previsible gravamen definitivo, en relación con la retención sobre los rendimientos del capital inmobiliario derivados de arrendamientos, en las sentencias de 2 de marzo y de 18 de marzo de 2000, en las que se anuló el artículo del Reglamento del IRPF que elevaba del 15 al 18 por 100 el tipo de retención.

— Y asimismo, en directa relación con el tema que nos ocupa, el Tribunal Supremo se pronunció, en la ya citada sentencia de 19 de mayo de 2000, sobre las retenciones de los rendimientos del trabajo. Declarando la nulidad de bastantes reglas, entre ellas, la que omitía a los ascendientes con derecho a la aplicación del mínimo familiar en el cálculo del tipo de retención. Si es un elemento que influye en la determinación de la verdadera cuota del impuesto, el Tribunal no encontraba razón alguna de peso que explicara por qué no era tenido en cuenta a los efectos del cálculo de la retención. Del mismo modo se anuló la regla que exigía que el mínimo familiar por descendientes se aplicara “en todo caso por mitad”. Ahora ya el Reglamento prevé esa división por mitad, “excepto cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva, a la aplicación de la totalidad del mínimo familiar por este concepto”.

La jurisprudencia del Supremo se basa en la comparación entre la cuantía que correspondería pagar según la liquidación definitiva del impuesto (que le corresponderá más adelante) y la cuantía que le corresponde pagar según la retención. Si esta cuantía derivada de la retención supera la cuantía de la cuota impositiva, ello significa o puede significar que se ha ido más lejos de la capacidad económica del contribuyente, alcanzando efectos confiscatorios que no quedarían desmentidos por el hecho de su devolución. Para el Tribunal Supremo, la inconstitucionalidad es indiscutible si la estructura y funcionamiento de cualquiera de las modalidades que integran el sistema de retenciones produce como efecto normal que se soporten inevitablemente retenciones superiores a la cuota correspondiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es lo que ocurre como consecuencia de la aplicación de una escala que no tiene en cuenta las modificaciones operadas en el gravamen autonómico.

Puede parecer excesivo hablar del principio de no confiscatoriedad por una retención superior a la debida. Pero el Tribunal Supremo alude al agotamiento de la riqueza imponible, en el sentido de la riqueza susceptible de imposición en los términos acordados por el legislador. No se trata por tanto de agotar la riqueza en su máxima potencialidad de gravamen sino de agotar la riqueza que concretamente puede ser gravada en base a la ley (superando el grado máximo de imponibilidad actual, no ya total o abstracto). O sea, hay una referencia de la medida de la capacidad económica asumida por el legislador, que es la cuota del tributo. Y si las retenciones van más allá de esa medida, de manera injustificada, están vulnerando el principio de capacidad económica y, por ende, el principio de no confiscatoriedad, porque las retenciones están agotando o rebasando la capacidad económica gravable.

También podría argumentarse que las Comunidades que han aprobado tarifas autonómicas diferentes a la preestablecida en la Ley del IRPF no han generado grandes alteraciones respecto de aquel modelo y que el resultado de la aplicación de una u otra alternativa no conduce a variaciones sustanciales. Pero no se trata de analizar la magnitud de la diferencia sino lo injustificado de la misma. Amén de que la norma reglamentaria plantea la aplicación de su escala con independencia de los hipotéticos cambios que las Comunidades Autónomas hubieran podido decidir, de manera que el empleo de la escala reglamentaria estaría igualmente prescrito incluso en el caso de una más profunda separación respecto de la tarifa supletoria que el Reglamento ha tomado como referencia. No puede admitirse, pues, una norma reglamentaria susceptible de provocar semejantes resultados.

b) *La particular distorsión en el caso de los sujetos no obligados a declarar*

El hecho de que las retenciones no coincidan con la cuota efectiva del impuesto resulta especialmente delicado cuando se trata de sujetos exentos de la obligación de declarar. Es cierto que el sujeto, aun no estando obligado, puede declarar y solicitar la devolución subsanando la irregular retención, pero los contribuyentes pasan a depender de una eventual regularización de su situación a través de la declaración, tienen que depender por ejemplo de la recepción del borrador de declaración.

Se produce además una generalización de las devoluciones que no cuadra con los designios legales; la norma legal había diseñado un determinado marco de sujetos excluidos del deber de autoliquidar en función de unas determinadas coordenadas que pierde su sentido, con lo cual la norma reglamentaria está desactivando un criterio legal.

Y téngase en cuenta a mayor abundamiento que en la distribución de la recaudación del IRPF, en virtud del artículo 18.2. a) 3.º de la Ley 21/2001, se entiende por rendimiento cedido “el resultado de aplicar el 33 por 100 sobre las retenciones soportadas por los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma que no estén obligados a declarar, que no hayan solicitado devolución y que obtengan rentas superiores a 6.010,12 euros”. Es decir, que el resultado de las retenciones es trascendental para la distribución de las retenciones de los sujetos que no declaren, con lo cual es muy posible que se realice una distribución con criterios ajenos a los que se derivan de la regulación de la tarifa autonómica, regulación que quedaría en este sector de sujetos inhabilitada.

Además de la posibilidad de que los sujetos no declaren, consumándose el error, hay que pensar en lo que ocurriría si una Comunidad estableciera tipos superiores a los de la tarifa estatal supletoria. Aunque no haya ocurrido lo que es evidente es que jurídicamente resulta posible y el sistema de retenciones que se tendría que aplicar es el que hemos reseñado con la tabla de retenciones

”estatal”, que conduciría a un menor gravamen, que por supuesto el sujeto no obligado a declarar no tendría por qué declarar. Y la Comunidad Autónoma recibiría menos dinero del que legítimamente le corresponde. Ello corrobora la ilegalidad del sistema, a nuestro juicio.

II. CAMBIOS NECESARIOS EN LAS NORMAS RELATIVAS A LA CESIÓN PARCIAL DEL IRPF²¹

Como es sabido, estamos pendientes de una inminente revisión del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. En principio, las pistas sobre el nuevo modelo y en concreto, sobre el cuadro de impuestos cedidos, fueron introducidas en el Estatuto de Autonomía de Cataluña, en los siguientes términos:

“Disposición adicional octava. *Cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. El primer Proyecto de Ley de cesión de impuestos que se apruebe a partir de la entrada en vigor del Estatuto contendrá, en aplicación de la disposición anterior, un porcentaje de cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 50 por 100. Se considera producido en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña el rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en ella. Igualmente, se propondrá aumentar las competencias normativas de la Comunidad en dicho Impuesto.

Disposición adicional novena. *Cesión del Impuesto sobre Hidrocarburos, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, del Impuesto sobre la Cerveza, del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas y del Impuesto sobre Productos Intermedios*. El primer Proyecto de Ley de cesión de impuestos que se apruebe a partir de la entrada en vigor del presente Estatuto contendrá, en aplicación de la Disposición Adicional Séptima, un porcentaje de cesión del 58 por 100 del rendimiento de los siguientes impuestos: Impuesto sobre Hidrocarburos, Impuesto sobre las Labores del Tabaco, del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas e Impuesto sobre Productos Intermedios. La atribución a la Comunidad Autónoma de Cataluña se determina en función de los índices que en cada caso corresponde.

Disposición adicional décima. *Cesión del Impuesto sobre el Valor Añadido*. El primer Proyecto de Ley de cesión de impuestos que se apruebe a partir de la entrada en vigor del presente Estatuto contendrá, en aplicación de la Disposición Adicional Séptima, un porcentaje de cesión del 50 por 100 del rendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido. La atribución a la Comunidad Autónoma de Cataluña se determina en función del consumo en el territorio de dicha Comunidad.

Disposición adicional undécima. *Capacidad normativa*. En el marco de las competencias y de la normativa de la Unión Europea, la Administración General del Estado cederá competencias normativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones efectuadas en fase minorista cuyos destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales y en la tributación en la fase minorista de los productos gravados por los Impuestos Especiales de Fabricación.”

Por lo que respecta al IRPF, el porcentaje anunciado de cesión alcanzaría el 50 por 100. Pero, ¿cómo articular esta cesión parcial sin incurrir en los vicios señalados de la regulación vigente?

1. Regulación directa por la LOFCA del porcentaje de cesión eliminando la referencia inadecuada a un límite máximo

En primer lugar, debe modificarse la formulación del artículo 11 de la LOFCA: “Sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley,

²¹ Esta parte del trabajo se inscribe en el Proyecto SEJ-4078, “Estudio de las reformas estatutarias: los nuevos derechos estatutarios, Estado social de las autonomías y financiación autonómica”, Proyectos de investigación de excelencia. Junta de Andalucía.

los siguientes tributos: a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 33 por 100 [...].”

No se trata sólo de reformar el porcentaje sino que habría que eliminar de la LOFCA la referencia a un límite máximo de cesión, estableciendo directamente el porcentaje cuya cesión se decida.

No tiene sentido a nuestro juicio bifurcar dos decisiones sobre la cesión, una de la LOFCA que sólo dice establecer un porcentaje máximo y otra de la Ley de Cesión que concreta dicho porcentaje. Quizás la alusión inicial al límite máximo se explica por los antecedentes históricos y por la pretensión de dotar de estabilidad normativa a la LOFCA, de manera que se establecía un límite máximo superior al vigente para que en caso de que se decidiera su incremento no hubiera que modificar la LOFCA. Así, cuando en el IRPF sólo se cedía la competencia por un porcentaje del 15 por 100, la redacción entonces vigente de la LOFCA preveía un límite máximo del 30 por 100. Pero ello es cada vez menos pertinente a medida que va aumentando el porcentaje de cesión y restringiéndose en la misma medida la potencialidad de la cesión restante.

Creemos que esta es una cuestión de la suficiente entidad (estamos apuntando, pues, a una reserva material de ley orgánica) como para que sea la LOFCA la que la deje resuelta y no delegarla en la Ley de cesión.

Ahora bien, aunque defendamos la implicación definitiva o concluyente de la LOFCA en este punto, adviértase que no se puede sustituir la actual referencia meramente limitativa por una mención rotunda a un porcentaje de cesión del rendimiento o de la recaudación²², puesto que el resultado final en términos porcentuales depende del uso que las Comunidades Autónomas hagan de sus competencias. Por lo que la matización resulta imperiosa. Precisamente la referencia que hace la vigente LOFCA a un límite máximo ignora el hecho de que el producto del IRPF que finalmente va a llegar a cada Comunidad varía en función del uso que las respectivas Comunidades hagan de sus potestades normativas, por lo que dicho límite máximo actual (y la misma apreciación resulta trasladable al porcentaje que directamente proclame la LOFCA como nosotros sostenemos) podría ser legítimamente superado (sencillamente aumentando la tarifa autonómica; no de la forma ilícita en que se ha rebasado el límite actual del 33 por 100; es un factor más que incide en la necesidad de abandonar la alusión a un límite máximo). Por lo tanto, hay que hacer una salvedad expresa que recoja esta circunstancia.

Siendo así, la fórmula adecuada debiera aludir a la cesión del 50 por 100, sin perjuicio de las variaciones que en este porcentaje de cesión parcial puedan derivarse del uso por las Comunidades Autónomas de las competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión de tributos.

2. Refundición de las escalas general y autonómica en una única tarifa, susceptible de regulación por parte de las Comunidades Autónomas

En segundo lugar, somos abiertamente partidarios de eliminar la distinción entre tarifa estatal y tarifa autonómica, aunque ello pueda parecer una misión legislativamente imposible.

Para resolver este problema desde el punto de vista puramente formal (esto es, sin alterar la decisión de fondo sobre el grado efectivo de intervención autonómica potencial), existen varias alternativas, que pasamos a analizar antes de decantarnos por alguna de ellas:

— Por un lado, cabría suprimir la competencia de las Comunidades Autónomas sobre la regulación de la tarifa sin merma de su aptitud para influir en la determinación de la carga tributaria del IRPF. ¿Cómo pueden llegar las Comunidades a un resultado equivalente al que ahora pueden lograr mediante la regulación de la tarifa autonómica?

²² Las referencias al rendimiento, a la recaudación o al producto se deben armonizar. La terminología que parece imponerse (sobre todo en la Ley 21/2001) es la de “rendimiento” cedido, que no nos parece afortunada por coincidir con un concepto que tiene un sentido eminentemente tributario en el IRPF.



Para incrementar el gravamen, las Comunidades pueden utilizar la figura del recargo, recargo que no tiene por qué ser un porcentaje único sino que admite a nuestro juicio la graduación o la diferenciación por tramos de base.

Y para reducir el gravamen, se podría establecer una *deducción de la cuota por aplicación de la escala del impuesto*, esto es, la escala se aplica en sentido negativo o desgravatorio al estilo de la actual mecánica del mínimo personal y familiar. Expongamos esta metodología comparando la tarifa autonómica de, por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Madrid, con una deducción en la cuota de efecto equivalente:

Tarifa autonómica:

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0	0,00	17.707,20	8,24
17.707,20	1.459,07	15.300,00	9,65
33.007,20	2.935,52	20.400,00	12,81
53.407,20	5.548,76	En adelante	15,85

Deducción autonómica:

Base liquidable (hasta euros)	Deducción de la cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0	0,00	17.707,20	0,40
17.707,20	70,83	15.300,00	0,30
33.007,20	116,73	20.400,00	0,20
53.407,20	157,53	En adelante	0,10

El reparo que formularíamos ante esta opción, precisamente en un trabajo con una marcada orientación de técnica normativa, parte de la reivindicación de la importancia del significado conceptual de los elementos cuantificadores del tributo. Desde el punto de vista teórico, el tipo de gravamen de un tributo y las deducciones de la cuota cumplen funciones distintas, y esta delimitación de perfiles debiera preservarse en la medida de lo posible; aunque el resultado en términos económicos fuera idéntico, no es lo mismo la decisión sobre el tipo de gravamen que la posterior configuración de las deducciones de la cuota. Ello conduciría a la defensa de la conservación de la potestad autonómica de regulación de la tarifa, descartando la primera hipótesis planteada.

— Por otro lado, si se quiere mantener la capacidad autonómica en relación con los tipos de gravamen a la vez que se defienden los valores de una tarifa del IRPF global o completa, creemos que lo adecuado sería conferir potestad normativa sobre la escala del IRPF con límites que articulen el efectivo carácter parcial de la competencia. En lugar de regular la tarifa estatal y la autonómica, el legislador estatal regularía la tarifa completa del impuesto (cumpliendo así de manera escrupulosa la definición clásica de impuesto cedido, como impuesto establecido y regulado por el Estado, y desterrando de paso las controversias sobre la aptitud para dictar normas con explícito carácter supletorio). La Ley de cesión incluiría entre las competencias normativas la regulación de la tarifa del IRPF, pero con las limitaciones pertinentes para que la parte estatal de la recaudación quedara absolutamente a salvo. Así, en caso de que las Comunidades Autónomas decidieran intervenir en la escala (competencia cedida de uso eventual) lo harían regulando una tarifa completa. Ello es compatible con el elemento limitativo de la cesión: el Estado se reserva el 50 por 100 de la recaudación del tributo que derivaría de la escala del IRPF incluida en la Ley del IRPF, distribución que deriva de muy simple cálculo matemático. A tal fin, la ley que regule la cesión de la competencia normativa sobre la tarifa debe añadir una precisión de este tenor: La aplicación de la tarifa que, en su caso, establezcan las Comunidades Autónomas no podrá afectar a la parte de recaudación del IRPF que no está cedida a las Comunidades Autónomas. Obsérvese, insistimos en esta idea, cómo se revive el

perfil característico de un impuesto cedido, dando prioridad al componente de cesión de la recaudación, sin perjuicio de la cesión de competencias normativas que pueden provocar (en el caso de cesión parcial) una alteración lícita del porcentaje final de cesión.

3. Utilización de la tarifa efectivamente aplicable para el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo (reforma del Reglamento del IRPF)

Y en tercer lugar, sostenemos la necesidad de reformar el artículo 85.1.1.º del Reglamento del IRPF a los efectos de determinar la retención sobre las rentas del trabajo. La nueva redacción de este precepto tendría que ir en la siguiente línea: “A la base para calcular el tipo de retención a que se refiere el artículo 83 de este Reglamento se le aplicará la escala vigente en la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia habitual el sujeto pasivo.” Las retenciones se harán así teniendo en cuenta la tarifa efectivamente aplicable en función de la residencia del sujeto; precisamente uno de los casos en los que ha lugar a la regularización de las retenciones es el traslado de residencia a una comunidad foral o a Ceuta y Melilla. Esa misma atención a la residencia debe extenderse a esta cuestión.